

BIULETYN UZDROWISKOWY

Nr 5 (64)



**Stowarzyszenie
Gmin
Uzdrowiskowych RP**

BIULETYN UZDROWISKOWY

Nr 5 (64)



Stowarzyszenie Gmin Uzdrowiskowych RP

Redakcja

Bogusław Sawicki – redaktor naczelny, **Wojciech Fułek** – redaktor językowy,
Jan Golba – redaktor tematyczny, **Iwona Drozd** – sekretarz redakcji

Rada Naukowa

Andrzej Rapacz (Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu),
Elżbieta Węclawowicz-Bilska (Politechnika Krakowska im. Tadeusza Kościuszki),
Marek Zdebel (Uniwersytet Śląski w Katowicach),
Janusz Szopa (Akademia Wychowania Fizycznego im. Jerzego Kukuczki w Katowicach),
Tadeusz Burzyński (Górnośląska Wyższa Szkoła Handlowa im. Wojciecha Korfatego w Katowicach, Instytut Turystyki w Krakowie),
Diana Dryglas (Akademia Górniczo-Hutnicza im. Stanisława Staszica w Krakowie),
Tomasz Wołowicz (Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie),
Janka Zálešáková (St. Elisabeth University, Słowacja),
Honorata Danilcenko (Litewski Uniwersytet Rolniczy, Litwa),
Purshottam Das Gupta (Gujarat University, India)

Lista recenzentów znajduje się na stronie internetowej czasopisma

<http://sgurp.pl/wydawnictwo/biuletyn-uzdrowiskowy.html>

Wersja papierowa jest wersją pierwotną

Adres Redakcji

Stowarzyszenie Gmin Uzdrowiskowych RP
33-380 Krynica-Zdrój, ul. Czarny Potok 27/24
tel. 18 477 74 50, fax 18 477 74 51
e-mail: biuro@sgurp.pl

„Biuletyn Uzdrowiskowy” jest indeksowany w bazach:

CEON Biblioteka Nauki
BazHum
Index Copernicus International
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities (CEJSH)

Fotografie:

Archiwum SGU RP
Archiwa UMiG Członkowskich SGU RP
Fotografia na okładce: Sanatorium Jutrzenka - park uzdrowiskowy w uzdrowisku Wieniec-Zdrój

Skład i łamanie:

Angelina Dranka

Druk:

Wydawnictwo i Drukarnia NOVA SANDEC
33-300 Nowy Sącz, ul. Lwowska 143
tel./fax 18 547 45 45, tel. 18 441 02 88
e-mail: biuro@novasandec.pl
www.novasandec.pl

ISSN 2543-9766

Spis treści

Od Redakcji.....	5
------------------	---

Z ŻYCIA SGU RP

Posiedzenie Zarządu SGU RP w Rymanowie (I. Drozd).....	7
Konferencja w Senacie RP „Współpraca administracji rządowej i samorządowej – niezbędne narzędzie poprawy jakości powietrza w Polsce”	11

AKTUALNOŚCI

XXVII Kongres Uzdrowisk Polskich – prezentacja Augustowa (I. Drozd).....	13
Menedżer turystyki medycznej – nowy kierunek studiów Wyższej Szkoły Turystyki i Ekologii w Krakowie (WSzTiE).....	17

EKO HESTIA SPA

Konkurs plastyczny	21
--------------------------	----

PREZENTACJA GMIN CZŁONKOWSKICH SGU RP

Szczawno Zdrój.....	27
Połczyn Zdrój	31

REFERATY

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli infrastruktury portowej (Dr hab. Tomasz Wołowiec, Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie, zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju)	35
Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości pawilonów handlowych (kiosków, kontenerów, namiotów magazynowych) jako tymczasowych obiektów budowlanych (Dr hab. Tomasz Wołowiec, Kierownik Zakładu Finansów i Rachunkowości, Wydział Administracji i Ekonomii Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie, zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju, Dr hab. Dariusz Reśko, Zakład Ekonomii, Wydział Informatyki i Nauk Społecznych WSB-NLU w Nowym Sączu, Burmistrz Krynicy-Zdroju).....	43

Od Redakcji

Witamy serdecznie wszystkich Czytelników, oddając do Państwa rąk kolejny numer czasopisma naukowego SGU RP „Biuletyn Uzdrowski”.

W cyklu „Z życia SGU RP” przedstawiamy notatkę z posiedzenia Zarządu SGU RP w Rymanowie i konferencji, która miała miejsce w Senacie RP na temat współpracy administracji rządowej i samorządowej w zakresie poprawy jakości powietrza w Polsce.

Serdecznie witamy Gminę Krasnobród w naszej „rodzinie uzdrowskiej”. Obecnie Stowarzyszenie Gmin Uzdrowskich RP zrzesza **43 miasta i gminy**, położone na terenie całego kraju.

W roku bieżącym SGU RP jest Organizatorem Wiodącym XXVII Kongresu Uzdrowskich. Temat przewodni tegorocznego kongresu brzmi: **„Uzdrowska XXI wieku – spełnione nadzieje czy niewykorzystane szanse?”** Zapraszamy do udziału w kongresie.

W „Biuletynie Uzdrowskim” prezentujemy kolejne gminy członkowskie należące do Stowarzyszenia Gmin Uzdrowskich RP. W bieżącym numerze Gmina Szczawno Zdrój i Polczyn Zdrój.

Zachęcamy Państwa do lektury referatów dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli infrastruktury portowej i pawilonów handlowych autorstwa dr hab. Tomasza Wołowca z WSEil w Lublinie oraz dr hab. Dariusza Reśko z Zakładu Ekonomii, WSB-NLU w Nowym Sączu.

Iwona Drozd

Kierownik Biura SGU RP

Z ŻYCIA SGU RP

Posiedzenie Zarządu SGU RP w Rymanowie

Dnia 1 lutego 2018 roku w Rymanowie obradowali przedstawiciele Zarządu Stowarzyszenia Gmin Uzdrowiskowych RP.

W spotkaniu uczestniczyli:

- Jan Golba – Prezes Zarządu (burmistrz Muszyny)
- Jerzy Terlecki – Członek Zarządu (burmistrz Polanicy-Zdroju)
- Wojciech Farbaniec – Członek Zarządu (burmistrz Rymanowa)
- Mirosława Boduch – Członek Honorowy SGU RP

Posiedzenie Zarządu zostało zwołane w celu zatwierdzenia sprawozdania z wykonania przychodów i wydatków Stowarzyszenia za rok 2017 oraz

przyjęcia sprawozdania z działalności Zarządu SGU RP za rok 2017 r.

Najważniejszą kwestią dyskusowaną na posiedzeniu Zarządu były sprawy związane z podsumowaniem prac **Zespołu ds. opracowania koncepcji zmian w zakresie systemu leczenia uzdrowiskowego** oraz omówienie spraw związanych z **aktualizacją operatów uzdrowiskowych i zanieczyszczeniem powietrza**.

Zespół do spraw opracowania koncepcji zmian w zakresie systemu leczenia uzdrowiskowego został powołany dnia 22 listopada 2016 r. przez Ministra Zdrowia. W pracach Zespołu uczestniczyli konsultanci krajowi ds. medycznych, prezesi



organizacji uzdrowiskowych (SGU RP, SUUP, IG UP, PTBiMF), przedstawiciele instytucji rządowych i resortów oraz przedstawiciele Zespołu Trójsłonnego ds. Ochrony Zdrowia. W roku 2017 odbyło się 9 spotkań Zespołu.

Propozycje zmian do Ustawy uzdrowiskowej przedłożone przez SGU RP odnoszą się przede wszystkim do tych aspektów funkcjonowania ustawy uzdrowiskowej, które mają bezpośredni wpływ na sytuację prawną i gospodarczą gmin uzdrowiskowych (także jej mieszkańców) oraz podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w gminie i dotyczą w szczególności: spełnienia warunków do otrzymania lub utrzymania statusu uzdrowiska określonych w art. 34 ustawy, definicji zakładu przemysłowego, zakazu lokalizacji parkingów w pobliżu

hotelu, restauracji, obiektów sportowych i sanatoriów, zakazu wycinki drzew w całym uzdrowisku, braku możliwości lokalizacji obiektów handlowych o powierzchni większej niż 400 m² w strefie „B”, budowy zapór piętrzących wodę na rzekach, braku możliwości prowadzenia działalności leczniczej w strefie „B” uzdrowiska, ograniczenia łączności satelitarnej telefonów komórkowych, posiadania w strefie „C” obszarów biologicznie czynnych o procentowym wskaźniku 45% oraz innych kwestii ograniczających rozwój i prawidłowe funkcjonowanie uzdrowisk.

Wszystkie propozycje zmian do ustawy uzdrowiskowej i rozporządzeń dot. funkcjonowania gmin uzdrowiskowych – zgłoszone przez SGU RP zostały zaakceptowane przez Zespół. Stanowią one załączniki



Rynek w Rymanowie, fot. Urząd Gminy

przyjętego przez Zespół w grudniu 2017 r. raportu końcowego.

Dr Jan Golba – Prezes Zarządu SGU RP poinformował, że do Stowarzyszenia nie wpłynęły żadne informacje od przedstawicieli gmin uzdrowskowych na temat problemów związanych z pracami nad aktualizacją operatów uzdrowskowych. Gminy zobowiązane do złożenia operatów zleciły już wykonanie badań i opracowanie odpowiednich dokumentów przy wykorzystaniu własnych zasobów kadrowych lub firm zewnętrznych.

Na posiedzeniu Zarządu w Rymanowie do grona gmin zrzeszonych w SGU RP została przyjęta Gmina Krasnobród. Tym samym, do 43 wzrosła liczba miast i gmin skupionych w SGU RP. Krasnobród to mała miejscowość leżąca na terenie województwa lubelskiego w Powiecie Zamojskim. Dzięki staraniom samorządu miasta i gminy Krasnobród jest uzdrowskiem od dnia 30 lipca 2002 r. W Krasnobrodzie funkcjonuje

jedno Sanatorium Rehabilitacyjne im. Janusza Korczaka. W Uzdrowsku leczone są choroby ortopedyczno – urazowe, choroby układu nerwowego z uwzględnieniem mózgowego porażenia dziecięcego oraz schorzeń neurologicznych o zbliżonym obrazie klinicznym, choroby reumatologiczne, choroby górnych i dolnych dróg oddechowych oraz otyłość.



Park Zdrojowy w Rymanowie, fot. Urząd Gminy



Pijalnia wód mineralnych, fot. Urząd Gminy

Z ŻYCIA SGU RP

Konferencja w Senacie RP „Współpraca administracji rządowej i samorządowej - niezbędne narzędzie poprawy jakości powietrza w Polsce”

W dniu 5 marca 2018 roku, z inicjatywy Marszałka Senatu Stanisława Karczewskiego odbyła się konferencja pt. „Współpraca administracji rządowej i samorządowej – niezbędne narzędzie poprawy jakości powietrza w Polsce”. Miejszem spotkania był Senat RP. W obradach uczestniczył dr Jan Golba – Prezes Stowarzyszenia Gmin Uzdrowiskowych RP.

Otwierając debatę, Marszałek Senatu podkreślił, że w walce ze smogiem, konieczna jest współpraca na wszystkich szczeblach. Ani rząd, ani samorząd, ani organizacje pozarzą-

dowe nie poradzą sobie same z tym problemem. Aby skutecznie walczyć ze smogiem potrzebne są systemowe rozwiązania, skoordynowane działania i współpraca administracji centralnej z samorządową.

Uczestnicy konferencji zwrócili uwagę na konieczność wprowadzenia nowych regulacji dotyczących norm jakości węgla i paliw stałych, standardów emisyjnych dla kotłów oraz kontroli stosowania tych przepisów.

W trakcie panelu przedstawiciele ministerstw wskazywali na przyczy-



Konferencja w Senacie, fot. K. Czerwińska

ny oraz skutki złej jakości powietrza w Polsce, a także przedstawiali swoje propozycje dotyczące poprawy tego stanu rzeczy. Piotr Woźny podsekretarz stanu w Ministerstwie Przedsiębiorczości i Technologii zaprezentował Rządowy Program „Czyste Powietrze”. Wspomniał, że w budżecie Państwa zabezpieczone są środki na wsparcie termomodernizacji w wysokości 180 mln zł.

Dyskusja dotyczyła również problemu niskiej emisji, a także kwestii ubóstwa energetycznego, które dotyka około 1,3 mln gospodarstw w Polsce. Stwierdzono konieczność rozbudowy państwowej sieci monitoringu powietrza oraz przeprowadzenie ogólnopolskiej kampanii informacyjnej na temat szkodliwości smogu, jak i promocji rozwiązań, dzięki m.in. termomodernizacji, czy wymianie instalacji grzewczych.



Konferencja w Senacie, fot. K. Czerwińska



Konferencja w Senacie, fot. K. Czerwińska

AKTUALNOŚCI

XXVII Kongres Uzdrowisk Polskich - prezentacja Augustowa

Gospodarzem **XXVII Kongresu Uzdrowisk Polskich** jest Miasto Uzdrowisko Augustów. Partnerem Kongresu jest Uzdrowisko Druskienniki (Litwa). Tematem przewodnim tegorocznego kongresu będzie próba odpowiedzi na pytanie, czy **„Uzdrowiska XXI wieku to spełnione nadzieje czy niewykorzystane szanse?”**

Tematy przygotowanych paneli będą dotyczyły kwestii ważnych zarówno dla środowiska medycznego uzdrowisk, władarzy miast i gmin uzdrowiskowych, przedsiębiorców działających w branży turystycz-

nej, uzdrowiskowej, spa i wellness, a także przedstawicieli świata nauki. Obrady kongresowe niewątpliwie uatrakcyjni wyjazd studyjny do uzdrowiska Druskienniki na Litwie, które w ostatnich latach przeszło metamorfozę swojego rozwoju. Uczestnicy Kongresu naocznie będą się mogli przekonać czy można pogodzić funkcje uzdrowiskowe z turystyką uzdrowiskową, turystyką i rekreacją, a nawet ze sportami zimowymi (kryty stok narciarski).

Augustów – miasto otoczone dziewięcioma jeziorami i rozległą Puszczą Augustowską. Wodna stolica



północno-wschodniej Polski, doskonałe miejsce na spływ kajakowy, żeglowność, rejs statkiem, katamaranem czy gondolą. Aktywnie czas spędzą tu biegacze, rowerzyści, pasjonaci jazdy konnej czy nordic walking.

W 1999 r. otwarto w Augustowie pierwszy w Polsce wyciąg do nart wodnych. Miasto w końcówce lat '90-tych stało się polskim zagłębiem szkatuńskim: działają tu stocznie jachtowe Balt Yacht oraz Ślepsk, należące do największych przedsiębiorstw tego typu w Polsce i eksportujące większość produkcji do Europy Zachodniej. W Augustowie zlokalizowany jest także jeden z najnowocześniejszych zakładów przemysłu tytoniowego w Europie należący do koncernu British American Tobacco. W 2014 r. otwarta została obwodnica Augustowa, która usunęła ruch ciężarowy z miasta.

Status uzdrowiska miasto Augustów zyskało w 1993 roku. Fundusze przedakcesyjne i unijne umożliwiły budowę bulwarów spacerowych nad rzeką Nettą i jeziorem Necko oraz wyłożenie kostki brukowej na rynku. Puszcza Augustowska i otaczające Augustów wody nadają miastu specyficzny mikroklimat, który stwarza idealne warunki do leczenia chorób dróg oddechowych, ortopedycznych – urazowych, reumatologicznych, naczyń obwodowych, osteoporozy, nerwicy i podnoszenia odporności ogólnej. Dużą popularnością cieszą się także turnusy odchudzająco-lecznicze połączone z zajęciami rekreacyjnymi i zabiegami przyspieszającymi przemianę materii.

Augustowska borowina otrzymała certyfikat jakości, który umożliwia zastosowanie jej także do produkcji



Kanał Augustowski, fot. Jadwiga Koniecko

kosmetyków. Już wkrótce kuracjusze odwiedzający Augustów będą mieli możliwość skorzystania z zabiegów z wykorzystaniem lokalnej borowiny o bardzo wysokich właściwościach leczniczych.

Największą atrakcją Augustowa jest **Kanał Augustowski**. Jest to unikatowe w skali europejskiej dzieło budownictwa wodnego z pierwszej połowy XIX wieku. Powodem budowy Kanału Augustowskiego były pruskie restrykcje celne uniemożliwiające spławianie polskich towarów Wisłą do Gdańska. Kanał Augustowski miał połączyć dopływy Wisły, Narew i Biebrzę, z Niemnem, a od Niemna do Bałtyku zaplanowano połączenie poprzez Kanał Włodawski, aby ominąć terytorium Prus. Kanał Augustowski jest położony na

terenie Polski i Białorusi (14 śluz po polskiej stronie, 1 w pasie granicznym i 3 po stronie białoruskiej). Jego całkowita długość to około 103,4 km. Na szlaku Kanału Augustowskiego znajduje się 12 jezior: Mikaszówek, Mikaszewo, Krzywe, Paniewo, Orle, Gorczyckie, Staw Swoboda, Studzieniczne, Białe, Necko. Różnice poziomów wód pomiędzy poszczególnymi zbiornikami wynoszą od 0,8 do 9,8 m. Im większa różnica wód, tym bardziej skomplikowane śluzy należało budować, stąd śluza Niemnowo pierwotnie trzykomorowa (różnica poziomów 7,46 m), obecnie jest czterekomorowa (różnica poziomów max. 9,8 m), a śluza Paniewo (różnica poziomów max. 6,69 m) dwukomorowa. Pozostałe 16 śluz to śluzy jednokomorowe.



Augustów – Netta, fot. Jadwiga Koniecko

Obecnie Kanał Augustowski jest wykorzystywany jako malowniczy szlak wodny, jeden z najpiękniejszych szlaków kajakowych w Polsce. Kanałem Augustowskim kursują tak-

że statki żeglugi śródlądowej. W 1968 r. Kanał Augustowski został wpisany do rejestru zabytków, a decyzją Prezydenta RP w 2007 r. stał się Pomnikiem Historii.



Statek, fot. Jadwiga Koniecko

AKTUALNOŚCI

Menedżer turystyki medycznej - nowy kierunek studiów Wyższej Szkoły Turystyki i Ekologii w Krakowie (WSzTiE)

Wybór kierunku studiów podyplomowych to poważny krok dla każdej zawodowo czynnej osoby, poważnie planującej rozwój kariery. Choć polskie uczelnie oferują wiele programów, tylko nieliczne gwarantują kompleksową, praktyczną wiedzę, wychodzącą naprzeciw wyzwaniom rynku. Wyższa Szkoła Turystyki i Ekologii, która od lat śledzi najnowsze trendy i dostosowuje ofertę do zmieniających się realiów biznesowych, otwiera interdyscyplinarne studia podyplomowe MENEDŻER TURYSTYKI MEDYCZNEJ.

Wyższa Szkoła Turystyki i Ekologii otwiera w Krakowie pierwszy tak kompleksowy w Polsce kurs, który pozwoli zgłębić nie tylko zagadnienia prawa w turystyce zdrowotnej, kulturowe uwarunkowania kreowania ofert turystyki zdrowotnej i system opieki zdrowotnej w Polsce, ale także marketing w turystyce zdrowotnej, organizację turystyki zdrowotnej na świecie, obsługę pacjenta zagranicznego, kreowanie produktu polskich uzdrowisk czy zarządzanie strefą wellness&spa. Wśród wykładowców znaleźli się uznani lekarze,



ekspersi w zakresie marketingu turystycznego, prawnicy oraz menedżerowie placówek medycznych, uzdrowiskowych i wellness. „Nasze studia są idealną inwestycją w rozwój każdego menedżera, który zarządza publicznymi i prywatnymi placówkami medycznymi, komercjalizującymi swe usługi dla pacjentów zagranicznych – dodaje dr Bartłomiej Walas, dziekan Wydziału Turystyki i Rekreacji WSTiE. – Wielu menedżerów od lat podkreślało, że na rynku brakuje kompleksowego, praktycznego programu dla tej odpowiedzialnej branży. Studia prowadzone będą w Krakowie w trybie niestacjonarnym, aby umożliwić bezproblemowe łączenie nauki z pracą zawodową”.

Początek pierwszej edycji studiów planowany jest w kwietniu 2018 roku.

Osoby zainteresowane złożeniem aplikacji więcej danych mogą znaleźć na stronie: www.wste.edu.pl lub bezpośrednio w sekretariacie uczelni.

Turystyka medyczna przeżywa boom na całym świecie. Ekspersi szacują, że każdego roku rynek turystyki medycznej wzrastać będzie o około 15 proc. Wysoka jakość polskiej kadry medycznej i infrastruktury oraz niezwykle konkurencyjne ceny powodują, że coraz więcej obcokrajowców korzysta z usług medycznych w Polsce. Nie dziwi więc, że wiele regionów traktuje turystykę medyczną jako inteligentną specjalizację – powstają klastry turystyki medycznej konsolidujące usługodawców, tworzone są atrakcyjne oferty łączące działalność turystyczną i medyczną. „Segment ten wymaga specjalistycznego

podejścia – mówi Mariusz Arent z Instytutu Badań i Rozwoju Turystyki Medycznej. – Program kształcenia menedżerów turystyki medycznej oferowany przez WSTiE jest unikatowy w skali kraju. Wobec wyzwań dotyczących funkcjonowania systemów opieki zdrowotnej na całym świecie nasz rynek turystyki medycznej będzie się rozwijał. Musimy być jednak do tego przygotowani.”

Współczesne trendy społeczeństwa wskazują na stale rosnącą świadomość znaczenia zdrowego stylu życia. Wyjazdy turystyczne oparte są w coraz większym stopniu o aktywności z obszaru wellness&spa, ale także rehabilitację i klasyczne leczenie, w tym uzdrowiskowe. Wysoka jakość polskiej kadry medycznej i infrastruktury oraz niezwykle konkurencyjne ceny powodują, że coraz więcej obcokrajowców korzysta z usług medycznych w naszym kraju. Sektor turystyki medycznej rozwija się w świecie i w Polsce w ogromnym tempie i ma szansę

zwiększać się każdego roku o ok. 15%. Niektóre źródła szacują, że rocznie w tym celu przyjeżdża do Polski około 300 tysięcy pacjentów, głównie na operacje plastyczne, zabiegi stomatologiczne, kardiologiczne i ortopedyczne oraz rehabilitację.

Nie dziwi więc, że wiele regionów Polski traktuje turystykę medyczną jako inteligentną specjalizację – powstają klastry turystyki medycznej konsolidujące usługodawców. Sektor ten wymaga wysoko wykwalifikowanych kadr posiadających umiejętności zarządzania relacjami z pacjentem zagranicznym i jego obsługi, znajomości zasad tworzenia ofert medycznych oraz procedur w placówkach medycznych, zasad funkcjonowania zakładów lecznictwa uzdrowiskowego, umiejętności oceny zdolności placówki do komercjalizacji usług medycznych na rynkach zagranicznych, znajomości marketingu, wymagań prawnych oraz zarządzania strefą wellness&spa.

EKO HESTIA SPA

Konkurs plastyczny

Konkurs pn. „Moje uzdrowisko” zorganizowany przez Laureata I edycji konkursu EKO HESTIA SPA – Gminę Uniejów był jednym z elementów projektu pt. „Uzdrowiska przyjazne przyrodzie”. Fundatorem nagrody w konkursie EKO HESTIA SPA jest Grupa ERGO HESTIA z Sopotu. Konkurs plastyczny miał miejsce w terminie od 27 października 2017 r. do 31 stycznia 2018 r. Do udziału w konkursie zaproszone zostały dzieci i młodzież z wszystkich polskich miast i gmin uzdrowiskowych. Dwie kategorie dla uczestników konkursu pozwoliły z jednej strony na wyróżnienie Uniejowa, a z drugiej na pokazanie potencjału pozostałych

polskich uzdrowisk. Kategorie: „Uniejów – Uzdrowisko Termalne” – dla uczniów szkół z terenu gminy Uniejów oraz „Uzdrowiska Polski” – dla uczniów uzdrowisk polskich.

Kryteria, które brano pod uwagę przy punktowaniu zgłoszonych prac plastycznych, były następujące:

- walory estetyczne, kreatywność i pomysłowość,
- nakład pracy, czasochłonność wykonania pracy,
- zgodność pracy z tematem konkursu,
- wskazanie na walory i atrakcje miejscowości uzdrowiskowych,



- przedstawienie uzdrowisk jako przyjaznych środowisku okiem najmłodszych mieszkańców gmin i miejscowości uzdrowiskowych.

Łącznie do konkursu **„Moje uzdrowisko”** wpłynęło 98 prac plastycznych, w tym rysunki, obrazy, fotografie oraz kolaże.

W pierwszej kategorii – „Uzdrowiska Polski” ocenie poddano 72 prace. Wyłoniono 20 najlepszych, których autorzy pochodzący spoza Gminy Uniejów, otrzymali vouchery pobytowe w Uniejowie, każdy o wartości 300 zł. W kategorii „Uniejów – Uzdrowisko Termalne” do oceny zgłoszono 26 prac, z czego nagrodzonych zostało 10, a wyróżnionych 16. Zwy-

cięzcy oraz autorzy wyróżnionych dzieł otrzymali upominki rzeczowe w postaci materiałów dydaktycznych związanych z ochroną przyrody.

Uczestnikami konkursu byli uczniowie z miast i gmin uzdrowiskowych położonych na terenie całego kraju: Ustka, Długopole-Zdrój (gmina Bystrzyca Kłodzka), Nałęczów, Polanica-Zdrój, Miasto Ustroń, Kudowa Zdrój, Wysowa-Zdrój (gmina Uście Gorlickie), Wieniec-Zdrój (gmina Brześć Kujawski) oraz Uniejów.

Laureatowi I edycji konkursu EKO HESTIA SPA dziękujemy za zaangażowanie do zabawy najmłodszych mieszkańców z pozostałych uzdrowisk.





Kacper Wójcik, fot. pt. Gorąca zima w uzdrowisku termalnym, Uniejów



Kacper Cur, praca pt. Ustka – piękne i czyste uzdrowisko, Ustka



Martyna Michalak praca pt. Moje uzdrowisko Długopole-Zdrój – Park Zdrojowy



Katarzyna Górka praca pt. Wiatrak w zagrodzie, Uniejów



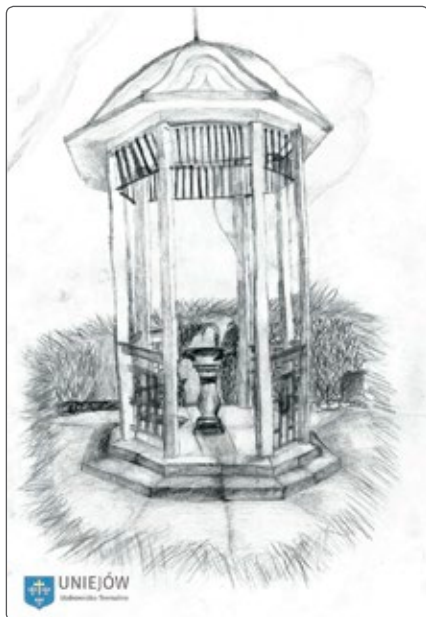
Monika Sabo praca pt. Moje uzdrowisko, Polanica-Zdrój



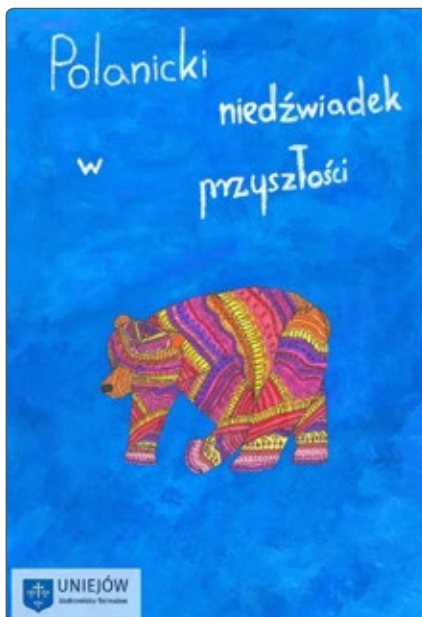
Natalia Wróbel praca pt. Moje Uzdrawisko, Nałęczów



Szymon Suzanski praca pt. Kudowska Pijalnia, Kudowa Zdrój



Amelia Eljaszek-Konieczko, praca pt. Polanica-Zdrój



Polanica-Zdroj, Anna Uryga

PREZENTACJA GMIN CZŁONKOWSKICH SGU RP

SZCZAWNO ZDRÓJ

Szczawno-Zdrój: zdrowo i aktywnie!

Ponad 800 lat historii. Książęta polscy. Starostowie czescy. Ród von Hochberg. Rolnictwo, tkactwo i długo nieodkryte bogactwo źródeł wód mineralnych. Kurort, w którym można wypocząć i podreperować zdrowie.

Niegdyś popularny wśród członków arystokratycznych rodów i artystów światowej sławy. To tu leczyli się król August, cesarz Wilhelm II, Konstantyn – król grecki, car Mikołaj I, Winston Churchill, kardynał Adam

Sapieha, Zygmunt Krasiński, Ludwik Zamenhof, Jarosław Iwaszkiewicz czy Jan Brzechwa. Dziś również istnieje na mapach jako uzdrowisko dla młodych i starszych kuracjuszy z całej Polski, a także turystów ciekawych magicznej aury oraz szukających zielonej oazy. Wypoczynek w otoczeniu przyrody to niewątpliwą atut Szczawna-Zdroju. Park Szwedzki i Park Zdrojowy należą do największych na Dolnym Śląsku, a swoją urodą przyciągają do nas przez cały rok.

Innym pozytywem, na równi ważnym z wyjątkowością natury, jest



Dom Zdrojowy im. Józefa Górskiego, fot. Urząd Miejski w Szczawnie-Zdroju

z pewnością bogate życie kulturalne. Międzynarodowy Festiwal Henryka Wieniawskiego czy Festiwal Krystyny Jandy to imprezy, którymi żyje nie tylko nasz region, ale i cała Polska.

Korzyści dla zdrowia i ducha – tak w prostych słowach opisać można pobyt w naszym miasteczku. Życzymy, by wszystkim, którzy się do nas wybierają, upłynął w przyjemnej atmosferze. Niech czas u nas spędzony będzie dla Was czasem radości i odkrywania uroków naszego tajemniczego regionu.

WARTO POZNAĆ:

Hala Spacerowa

Wzorowana na kolumnadzie w Wiesbaden Hala spacerowa wybudowana została w 1831 roku.

Szkoła została zbudowana z 37 doryckich kolumn i dwóch portali. Na jednej z jej ścian znajdował się bazar z 23 sklepikami, w których kupić można było szkło, porcelanę, galanterię, a także skorzystać z usług szewca czy krawca. Niestety, obiekt spłonął w 1893 roku. W jego miejscu, w 1896 roku powstała nowa hala, służąca mieszkańcom i turystom do dziś.

Dom Zdrojowy im. Józefa Górskiego

Na wybudowanie szczawieńskiego Grand Hotelu, na wzór którego powstał ten sopocki wpływ miała księżna Maria Teresa Oliwia Hochberg von Pless zwana *Daisy*, żona wpływowego i majątnego księcia pszczyńskiego Hansa Heinricha XV Hochberga. Obiekt robi ogromne wrażenie od 1910 roku. W hotelu dysponującym 130 pokojami, salą



Hala Spacerowa (wejście od strony ul. Kościuszki), fot. Urząd Miejski w Szczawnie-Zdroju

muzyczną czy gry w karty, a także sklepami, kawiarnią i palarnią zatrzymali się m.in. król August, cesarz Wilhelm II, Konstantyn – król grecki, car Mikołaj I, Winston Churchill, kardynał Adam Sapieha, Zygmunt Krasiński, Ludwik Zamenhof, Jarosław Iwaszkiewicz, Jan Brzechwa. Z kurortem związana jest również postać Henryka Wieniawskiego, który przyjeżdżał tu na leczenie i koncertował. Obecnie Dom Zdrojowy noszący imię doktora Józefa Górskiego, służy jako sanatorium i... w dalszym ciągu zachwyca gabarytami, rozmachem oraz bogatym wyposażeniem wnętrz.

Teatr Zdrojowy im. Henryka Wieniawskiego

Do użytku oddany został w 1892 roku. Pierwszą muzyką, którą można było tu usłyszeć był marsz z opery Ry-



Wejście do Parku Zdrojowego im. Henryka Wieniawskiego w Szczawnie Zdroju, fot. Urząd Miejski w Szczawnie-Zdroju

szarda Wagnera *Tannhäuser*. Za klasycystyczną elewacją kryje się bogato zdobione neorokokowe wnętrze sali teatralnej. Na piętrze mieszczą się wysunięte balkony 3 łóż. Z sufitu zdobionego rozetą zwisa duży żyrandol. Przez lata, z przerwami na długotrwały remont, w Teatrze Zdrojowym grano różne sztuki teatralne,



Słoneczna Polana, fot. Urząd Miejski w Szczawnie-Zdroju

koncertowały tu polskie oraz zagraniczne orkiestry. Dzisiaj, podobnie jak w XIX wieku i kolejnych dziesięcioleciach, Teatr Zdrojowy jest miejscem spotkań wielu znakomitości. Patronat Henryka Wieniawskiego, wielkiego wirtuoza skrzypiec i kompozytora zobowiązuje. Od ponad 30 lat odbywają się tu Międzynarodowe Festiwa-

le Henryka Wieniawskiego, koncerty Vratslavia Cantans i Filharmonii Sudeckiej oraz recitale uznanych artystów. To właśnie tutaj przyjeżdżają polscy i zagraniczni wykonawcy oraz młodzi muzycy na Międzynarodowe Warsztaty Fletowe oraz Międzynarodowe Kursy Gitary Klasycznej.

PREZENTACJA GMIN CZŁONKOWSKICH SGU RP

POŁCZYN ZDRÓJ

Połczyn-Zdrój jest kurortem znanym w Polsce i za granicą. W oparciu o bogate złoża znakomitej jakości borowiny i permskich solanek miasto z powodzeniem podtrzymuje i rozwija ponad 300-letnie tradycje uzdrowiskowe, natomiast teren gminy, wchodzącej w znacznej części w skład Drawskiego Parku Krajobrazowego, stanowi jeden z najbardziej urokliwych zakątków Pomorza Zachodniego.

Gmina Połczyn Zdrój zajmuje powierzchnię 343 km², zamieszkuje ją około 16 tys. mieszkańców, z czego

na miasto przypada około 8500 osób. W mieście kobiety mają przewagę liczebną, natomiast na wsi to płęć męska jest nieznacznie liczniejsza.

Przez teren gminy Połczyn Zdrój przepływa sześć rzek – Parsęta, Drawa, Wogra, Dębica, Bukowa, Mogilica, a aż trzy z nich mają tu swoje źródła. W gminie znajduje się 11 jezior o łącznej powierzchni około 450 hektarów. Od 2003 roku na obrzeżach uzdrowiskowej części miasta znajduje się zbiornik retencyjny chroniący miasto przed powodzią.

Dzięki ostatnim zlodowaceniom

ery kenozoicznej rzeźba terenu jest bardzo zróżnicowana, a wysoczyzny morenowe pocięte głębokimi dolinami rzek zlokalizowane w południowej części gminy noszą miano „Szwajcarii Połczyńskiej”. Powierzchnia gminy w blisko 40 procentach pokryta jest lasami, w których znaczną część stanowią siedliska buka pomorskiego o wysokich walorach estetyczno-krajobrazowych. Są tu dwa rezerваты przyrody i kilkadziesiąt gatunków roślin i zwierząt znajdujących się pod ścisłą ochroną. Przez gminę wiodą trzy piesze szlaki turystyczne, szlak konny, trzy szlaki rowerowe i 30 kilometrowa ścieżka rowerowa zbudowana na dawnym nasypie kolejowym do Złocieńca.

Połczyn-Zdrój to turystyczna stolica powiatu świdwińskiego, odwiedzana przez tysiące kuracjuszy i zwolenników turystyki aktywnej,

którzy każdego roku przybywają tu po zdrowie i wypoczynek.

Połczyńskie lecznictwo uzdrowskowie oparte jest na znakomitej jakości borowiny i solanki. Wysoka jakość surowców leczniczych sprawiła, że tradycje uzdrowskowie Połczyna-Zdroju sięgają XVII wieku. Rozkwit kurortu przypadł na początek ubiegłego stulecia, kiedy ówczesny Bad Polzin był zapleczem uzdrowskowym Berlina. Od tamtej pory rozwój lecznictwa trwa nieprzerwanie, a oferta lecznicza połczyńskich sanatoriów składa się z około 40 zabiegów, dzięki którym leczy się dolegliwości: narządów ruchu, reumatyczne, neurologiczne, układu krążenia, osteoporozę. Wśród najpopularniejszych są oczywiście okłady borowinowe, kąpiele solankowe, bicze szkockie, masaże, okłady parafinowe, inhalacje i wiele, wiele innych. Szeroka oferta



Szwajcaria Połczyńska, fot. Tomasz Chmielewski

zabiegów o charakterze leczniczym, jak i relaksacyjnym została również poszerzona o zabiegi SPA i wellness, które oferuje zabiegi pielęgnacyjno – relaksacyjne.

Ważnym elementem pejzażu połączńskiego jest **Park Zdrojowy** – ten 80 ha obszar to jeden z najpiękniejszych tego typu obiektów spośród wszystkich polskich kurortów, który zachwyca przybyszów bogactwem drzew i krzewów. Składa się z dwóch wyraźnie wyodrębnionych obszarów. Mniejsza część, tzw. **francuska** o regularnych kształtach z ciągami spacerowymi i trawnikami ułożonymi symetrycznie i położona nieco bardziej na południe **część angielska**, wraz z dwoma stawami, ma charakter typowo krajobrazowy. Uroku i oryginalności dodaje miastu również starówka z zachowanym średnio-wiecznym układem urbanistycznym, a przez główny deptak spacerowy (ul. Grunwaldzka) prowadził słynny Szlak Solny. Wąskie brukowane ulice, nastrojowe kawiarenki, przynoszą relaks i wytchnienie po zabiegach leczniczych, a w sezonie letnim instalacja różnokolorowych parasolek na ulicy Grunwaldzkiej cieszy oko mieszkańców i turystów.

Blisko połowa gminy Połczyn-Zdrój znajduje się w granicach Drawskiego Parku Krajobrazowego, ponadto większość jej terenu zajmuje obszary Natura 2000.

Przez teren gminy przebiega gęsta sieć szlaków pieszych i rowerowych, które wiodą pośród najciekawszych miejsc i krajobrazów, tworząc sieć tras o różnych długościach



Parasole nad ulicą Grunwaldzką, fot. Tomasz Chmielewski



Kościół gotycki w Połczynie-Zdroju, fot. Sebastian Bezak

i zróżnicowanym stopniu trudności. Turyści szczególnie upodobali sobie ok. 30 km ścieżkę rowerową na nasypie nieczynnej linii kolejowej Połczyn-Zdrój – Złocieniec. Są tu znakomite warunki do uprawiania różnorodnych form turystyki – wędkarstwa, myślistwa, kajakarstwa,



Pijalnia wody – Joasia, fot. Tomasz Chmielewski

jazdy konnej, pieszych wędrówek, turystyki rowerowej, żeglowania, nurkowania i wielu innych sposobów wypoczyniania.

Połczyn-Zdrój jest miastem, w którym odbywają się wydarzenia o zasięgu ogólnopolskim i regionalnym: Regionalne Przeglądy Orkiestr Dętych OSP, Impreza integracyj-

na dla dzieci niepełnosprawnych i zdrowych „Radość bez Granic”, Euroregionalne Spotkania Łowieckie „Darz Bór”, Majówka Rowerowa MTB, Ogólnopolski Turniej Recytatorski im. Skamandrytów, Dni Miasta „Połczyn-Zdrój wszystkim przyjazny”, to tylko niektóre propozycje z oferty kulturalnej i rozrywkowej miasta.

dr hab. Tomasz Wołowiec, Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie,
zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju.

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli infrastruktury portowej

Streszczenie

Infrastruktura portowa jest z wolniona z podatku od nieruchomości, nawet jeśli została udostępniona tylko uprawnionym podmiotom. Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnione z podatku od nieruchomości są budowle infrastruktury portowej, budowle infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie zawarto definicji „budowli infrastruktury portowej” oraz „budowli zapewnia-

jących dostęp do portów i przystani morskich”. W takim przypadku należy odwołać się do ustawy o portach i przystaniach morskich. Definicję z ustawy o portach i przystaniach morskich należy stosować również do celów podatkowych¹. Ogólnodostępność oznacza możliwość udostępnienia infrastruktury portowej podmiotom uprawnionym (np. na podstawie umowy cywilnoprawnej). Fakt ograniczonego dostępu do infrastruktury nie wpływa na kwestie po-

¹ Por. także: Załącznik nr 3 do rozporządzenia ministra infrastruktury i rozwoju z dnia 7 maja 2015 r. w sprawie określenia akwenów portowych oraz ogólnodostępnych obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury portowej dla każdego portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej (Dz. U. z 2015 r., poz. 732).

datkowe, bowiem trudno jest uznać żeby do skroplonego gazu LNG miały dostęp np. kutry rybackie. Zatem budowlę infrastruktury portowej są zwolnione z podatku od nieruchomości.

Słowa kluczowe: infrastruktura portowa, budowlę, podmiot uprawniający, porty i przystanie morskie.

Summary

Port infrastructure is exempt from property tax, even if it has been made available only to authorized entities. According to art. 7 par. 1 point 2 of the Act on Taxes and Local Fees exempt from real estate tax are port infrastructure structures, infrastructure structures providing access to ports and marinas as well as land occupied by them. The Act on Taxes and Local Fees does not contain the definition of "port infrastructure" and "structures providing access to ports and harbors". In this case, reference should be made to the Act on sea ports and harbors. The definition from the Act on sea ports and harbors should also be used for tax purposes. Public access means the possibility of providing port infrastructure to authorized entities (eg. on the basis of a civil law contract). The fact that access to the infrastructure is limited does not affect tax issues, because it is difficult to recognize, for example, fishing boats for LNG liquefied gas. Thus, port infrastructure buildings are exempt from property tax.

Keywords: port infrastructure, buildings, authorized entity, ports and marinas.

Wprowadzenie

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt. 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych² (dalej: u.p.o.l.) zwalnia się od podatku od nieruchomości budowlę infrastruktury portowej, budowlę infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty. Analiza powyższego zwolnienia pozwala wyróżnić trzy odrębne przedmioty zwolnienia, tj.: budowlę infrastruktury portowej, budowlę infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz grunty zajęte pod budowlę infrastruktury portowej oraz pod budowlę zapewniającą dostęp do portów i przystani morskich. Ustawodawca, wprowadzając zwolnienie, nie zdefiniował w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych znaczenia powyższych pojęć, tj. infrastruktury portowej oraz infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich. Z uwagi na to, biorąc pod uwagę wykładnię gramatyczną (językową), należy sięgnąć do potocznego ich znaczenia. Zgodnie ze słownikową definicją „portem” jest przybrzeżny obszar wodny wraz z przylegającym do niego pasem lądu, wyposażony w urządzenia zapewniające bezpieczny postój i obsługę statków, przeładunek towarów i obsługę ruchu pasażerskiego³. Natomiast pod pojęciem „infrastruktury” rozumie się zespół podstawowych urządzeń i instytucji usługowych, niezbędnych do należytego funk-

² Ustawa z dnia 9 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. 2010 r. Nr 95 poz. 613 z późn.zm.).

³ *Słownik języka polskiego*, red. J. Szymczak, t. 2, PWN, Warszawa 1992, s. 828–829.

cjonowania produkcyjnych działów gospodarki⁴. Należy także sięgnąć do wykładni systemowej analizowanego zwolnienia. W art. 2 tej ustawy o portach i przystaniach morskich⁵ (dalej: u.p.p.m.) ustawodawca zdefiniował pojęcia portu, przystani morskiej, infrastruktury portowej i infrastruktury zapewniającej dostęp do portów lub przystani morskich. I tak **portem lub przystanią morską** są akweny i grunty oraz związana z nimi infrastruktura portowa, znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej. Przez **infrastrukturę portową** rozumie się znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej akweny portowe lub ogólnodostępne obiekty, urządzenia i instalacje, związane z funkcjonowaniem portu, przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt. 5 u.p.p.m. Natomiast **infrastruktura zapewniająca dostęp do portów lub przystani morskich** to prowadzące do portu lub przystani morskiej oraz położone w granicach portu lub przystani morskiej tory wodne, wraz ze związanymi z ich funkcjonowaniem obiektami, instalacjami i urządzeniami. W odniesieniu do budowli infrastruktury portowej wątpliwości interpretacyjne pojawiły się na gruncie tego, czy zwolnieniu będą podlegały budowle infrastruktury portowej dotyczącej portów zarówno rzecznych, jak i morskich, czy tylko tych drugich. Z definicji portu w znaczeniu słownikowym wynika, że jest to przybrzeżny obszar wodny

wraz z przylegającym do niego pasem lądu, wyposażony w urządzenia zapewniające bezpieczny postój i obsługę statków, przeładunek towarów i obsługę ruchu pasażerskiego. Natomiast w definicji zawartej w ustawie o portach i przystaniach morskich czytamy, że portem są akweny i grunty oraz związana z nimi infrastruktura portowa, znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej. Dlatego przyjąć należy, że pojęcie portu jest pojęciem szerszym niż port morski, i zwolnieniu powinny podlegać również budowle infrastruktury portów rzecznych⁶.

Analiza problemu

Zasadnicza kwestia sporna sprowadza się do rozstrzygnięcia czy wybudowane przez spółkę obiekty budowlane przeznaczone dla terminalu gazowego w Świnoujściu korzystają ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych⁷. Zdaniem podatnika, budowle wybudowane przez niego, w ramach realizowanego zadania inwestycyjnego (na podstawie ustawy o gazoporcie), należy traktować, jako budowle infrastruktury portowej korzystającej z tego zwolnienia. Rozważania dotyczące wskazanego wyżej problemu skupiają się wokół treści art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., zwalniającego od podatku od nieruchomości „budowle infrastruktury portowej”. Przepis ten stanowił przedmiot orzekania w wie-

⁴ Słownik języka polskiego, red. J. Szymczak, t. 1, PWN, Warszawa 1992, s. 789.

⁵ Ustawa z 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r., nr 33, poz. 179).

⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 stycznia 2012 r., (sygn. akt III SA/Wa 933/11).

⁷ Ustawa z dnia 9 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. 2010 r. Nr 95 poz. 613 z późn.zm.).

lu sprawach, a pojawiające się rozbieżności poglądów w orzecznictwie sądowno-administracyjnym znalazły wyraz w posiedzeniu jawnym Składu 7 Sędziów NSA⁸. Przedmiotem sporu w zakresie wykładni wskazanego przepisu było to, czy ze zwolnienia może korzystać podmiot posiadający status prawny zarządzającego portem, także w wypadku wydzierżawienia spornych obiektów podmiotom trzecim oraz czy ze zwolnienia korzystać mogą budowle infrastruktury portów rzecznych, czy tylko portów morskich. Ostatecznie utrwalił się pogląd, iż ze zwolnienia może korzystać podmiot zarządzający portem, nawet jeżeli sporne obiekty wydzierżawi przedsiębiorcom zajmującym się usługami portowymi⁹, samo zaś zwolnienie ogranicza się wyłącznie do portów morskich¹⁰.

Po pierwsze wskazać należy, że z dyspozycji art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wynika chęć ustawodawcy zwolnienia od podatku od nieruchomości budowli infrastruktury portowej, budowli infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajętych pod nie gruntów. Pojęcia użyte w tym artykule nie zostały objęte przez ustawodawcę definicją legalną w ramach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dokonana ustawą o zmianie ustawy o portach i przystaniach morskich oraz niektórych innych ustaw¹¹

⁸ Postanowienie Składu 7 Sędziów NSA z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 2/14, w przedmiocie odmowy podjęcia uchwały.

⁹ Por. wyrok NSA z 12 lipca 2013 r., II FSK 678/13.

¹⁰ Por. wyrok NSA z 14 maja 2014 r., II FSK 1222/12 oraz wyrok NSA z 23 lipca 2014 r., II FSK 1923/12.

¹¹ Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o zmianie ustawy o portach i przystaniach morskich oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2001r., nr 111, poz. 1197).

dotyczyła jedynie dodanego pkt. 4a do art. 7 ust. 1 u.p.o.l. zawierającego definicję użytkownika infrastruktury portowej. Nowelizacja ta pozwoliła na odniesienie użytych w art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. pojęć nie tylko do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przyjmując wykładnię celowościową, ale również dokonanie wykładni historycznej, celem zastosowania wykładni systemowej zewnętrznej.

Zastosowując wykładnię historyczną oraz systemową zewnętrzną, należy zwrócić uwagę na to, że definicję „infrastruktury portowej” wprowadzono do ustawy o portach i przystaniach morskich ustawą o jej zmianie i o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w której zresztą ustawodawca po raz pierwszy użył tego określenia w art. 7 ust. 1 pkt. 4a u.p.o.l. Tym samym, uzasadnionym jest stwierdzenie, że ta definicja wyjaśniająca rozumienie pojęcia „infrastruktury portowej” z art. 2 pkt. 4 ustawy o portach i przystaniach morskich odnosi się także do takiego samego jej rozumienia na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. O zasadności tej tezy wydaje się świadczyć nie tylko wskazany fakt zamieszczenia definicji „infrastruktury portowej” w akcie normatywnym, który zmieniał ustawę o podatkach i opłatach lokalnych, ale także i to, że akt ten zmieniał brzmienie samej definicji „infrastruktury portowej” obowiązującej dotąd w ustawie o portach i przystaniach morskich. Słusznie zatem zauważył Sąd, iż wolą ustawodawcy definicja ta została przystosowana nie tylko do potrzeb

ustawy o portach i przystaniach morskich, lecz także do potrzeb ustawy podatkowej (u.p.o.l.).

Nie budzi zatem żadnych wątpliwości to, że definicja „infrastruktury portowej” obowiązująca w ustawie o portach i przystaniach morskich obowiązuje także na gruncie art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. Nie ma przy tym znaczenia fakt, iż ustawodawca w art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. nie zawarł wprost odesłania do pojęć zdefiniowanych w ustawie o portach i przystaniach morskich, skoro zawarł to odesłanie wskazując na bezpośrednie jej stosowanie także w podatku od nieruchomości¹². Mając na uwadze powyższe rozważania nie można przyznać racji organowi interpretacyjnemu, iż kolejne użycie przez ustawodawcę terminu „infrastruktura portowa” w art. 2 ust. 2 pkt. 2 ustawy o inwestycjach w zakresie terminalu regazyfikacyjnego skroplonego gazu ziemnego w Świnoujściu¹³ nie może przesądzać o tym, iż stanowisko statkowe wyposażone w urządzenia cumownicze, odbojowe i nawigacyjne, a także infrastruktury umożliwiającej zamontowanie instalacji do przesyłu gazu i poboru wody z morza, pozwala przyjąć, że budowle takie nie stanowią infrastruktury portowej. Argumentem potwierdzającym trafność takiego rozumowania nie może być pogląd, że powyższe przepisy stanowią *lex specialis* w stosunku do przepisów ustawy o portach

i przystaniach morskich, bowiem przepisy szczególne stanowią o doprecyzowaniu normy ogólnej w myśl zasady *lex specialis derogat legi generali*, zgodnie z którą prawo o większym stopniu szczegółowości (pochodzące z aktów prawnych o tej samej mocy, np. z dwóch ustaw, obowiązujące w tym samym czasie) należy stosować przed prawem ogólniejszym.

Ponadto analizując przedmiotowy problem należy wskazać na konieczność odniesienia się do regulacji rozporządzenia Ministra Infrastruktury i Rozwoju w sprawie określenia akwenów portowych oraz ogólnodostępnych obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury portowej dla każdego portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej¹⁴, wydanego na podstawie art. 5a ust. 2a ustawy o portach i przystaniach morskich, gdzie w załączniku 3 wymieniono obiekty takie jak wnioskodawca wskazał we wniosku o interpretację. Zatem, aby przedmiot opodatkowania mógł skutecznie korzystać ze zwolnienia wskazanym w dyspozycji art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. musi stanowić: budowlę infrastruktury portowej lub; budowlę infrastruktury zapewniającej dostęp do portu i przystani morskiej, bądź też grunt zajęty pod budowlę infrastruktury portowej albo pod budowlę infrastruktury zapewniającej dostęp do portu i przystani morskiej.

Zgodnie z treścią art. 2 pkt 4 ustawy o portach i przystaniach mor-

¹² Por. m.in. B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, ODDK, Gdańsk 2008, s. 74-81; M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, Warszawa 2008; oraz L. Etel, S. Presnerowicz, G. Dudar [w:] Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC, Warszawa 2008, s. 272-274.

¹³ Ustawa z 24 kwietnia 2009 r. o inwestycjach w zakresie terminalu regazyfikacyjnego skroplonego gazu ziemnego w Świnoujściu (Dz. U. Nr 84, poz. 700).

¹⁴ Rozporządzenie Ministra Infrastruktury i Rozwoju z dnia 7 maja 2015 r. w sprawie określenia akwenów portowych oraz ogólnodostępnych obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury portowej dla każdego portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej (Dz. U. z 2015 r., poz. 732).

skich¹⁵ (dalej: u.p.p.m.) „infrastrukturę portową” stanowią znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej akweny portowe oraz ogólnodostępne obiekty, urządzenia i instalacje, związane z funkcjonowaniem portu, przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m., tj. świadczenia usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej. Tak więc, „budowlą infrastruktury portowej”, w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., jest każdy obiekt budowlany stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami (nie będący budynkiem ani obiektem małej architektury) lub każde urządzenie techniczne związane z tym obiektem i zapewniające możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, które cechuje się tym, że: znajduje się w granicach portu lub przystani morskiej; jest ogólnodostępne; jest związane z funkcjonowaniem portu oraz jest przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o portach o przystaniach morskich (tj. dotyczących świadczenia usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej), przy czym wskazane cechy winny występować łącznie. Brak którejkolwiek z tych przesłanek skutkuje niemożnością uznania obiektu za budowlę infrastruktury portowej i w konsekwencji niepodleganie pod zwolnienie określone w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Powyżej

¹⁵ Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 o portach i przystaniach morskich (tj. Dz.U. 2010 r. Nr. 33 poz. 179).

stanowisko wielokrotnie znajdowało odzwierciedlenie w wyrokach sądów administracyjnych¹⁶.

Wnioski

Podsumowując należy stwierdzić, iż fakt wybudowania przez spółkę budowli infrastruktury portowej, a następnie wydzierżawienie jej innemu podmiotowi, który także będzie wykonywał usługi „związane z wykorzystaniem infrastruktury portowej”, nie ma znaczenia jeżeli chodzi o kwestie zwolnienia na podstawie art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. Nadal jest to obiekt „przeznaczony do wykonywania przez zarządzającego portem zadań polegających na wykonywaniu usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej” (zgodnie z treścią art. 2 pkt. 4 w związku z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m.). Nie ulega żadnej wątpliwości, iż pomimo oddania budowli infrastruktury portowej przez podmiot zarządzający w posiadanie zależne, to doszło do spełnienia wszystkich warunków, pozwalających na skorzystanie ze zwolnienia podatkowego. Funkcja polegająca zaś na świadczeniu usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej zostaje spełniona poprzez wykonywanie przez nią funkcji administrującej i koordynującej, zapewnienie użytkownikom portów dostępu do infrastruktury portowej poprzez właśnie wydzierżawienie i wynajmowanie tej infrastruktury¹⁷. Rozstrzygając kwestię ogólnodo-

¹⁶ Por. np. wyrok WSA w Gdańsku z 5 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 959/12 oraz wyrok NSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1001/13.

¹⁷ Zob. NSA w postanowieniu z dnia 7 lipca 2014 r., sygn. akt II FPS 2/14 oraz w wyrok z 12 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 678/13.

stępnosci budowli infrastruktury portowej – jak słusznie zauważył, Sąd – terminu tego nie można, na gruncie zaistniałego sporu, odnosić do znaczenia słownikowego. Ogólnodostępność infrastruktury portowej sprowadza się do udostępnienia jej podmiotom uprawnionym, np. na podstawie stosownej umowy cywilno-prawnej. A zatem możliwość złożenia oferty zawarcia umowy dzierżawy przez nieograniczoną liczbę oferentów oraz okoliczność udostępnienia infrastruktury, na podstawie umowy zawartej z operatorem termi-

nala nie sprawi, że kwestionowane budowle tracą przymiot ogólnodostępności. Jak słusznie uznał Sąd zaaprobowanie stanowiska organu interpretacyjnego, prowadziłoby do nieuzasadnionego, a także nie znajdującego uzasadnienia w przepisach prawa, różnicowania infrastruktury znajdującej się na terenie portu morskiego w Świnoujściu w zależności od tego czy jest ona wykorzystywana do świadczenia usług związanych z obsługą jednostek pływających transportujących skroplony gaz, czy też inne towary.

Bibliografia

Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 18 listopada 2016 r. (I SA/Sz 973/15).

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 stycznia 2012 r., (sygn. akt III SA/Wa 933/11).

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 lipca 2013 r., II FSK 678/13.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 maja 2014 r., II FSK 1222/12.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23 lipca 2014 r., II FSK 1923/12.

Wyrok WSA w Gdańsku z 5 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 959/12.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1001/13.

B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, ODDK, Gdańsk 2008.

L. Etel, S. Presnerowicz, G. Dudar [w:] Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC, Warszawa 2008.

Postanowienie Składu 7 Sędziów NSA z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 2/14, w przedmiocie odmowy podjęcia uchwały, dostępne w bazie nsa.gov.pl

Słownik języka polskiego, red. J. Szymczak, t. 2, PWN, Warszawa 1992.

Słownik języka polskiego, red. J. Szymczak, t. 1, PWN, Warszawa 1992.

Ustawa z dnia 9 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U.2010 r. Nr 95 poz. 613 z późn.zm.).

Ustawa z 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich (t.j. Dz.U. z 2010 r., nr 33, poz. 179).

Ustawa z dnia 9 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U.2010 r. Nr.95 poz. 613 z późn.zm.).

Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o zmianie

dr hab. Tomasz Wołowicz, Kierownik Zakładu Finansów i Rachunkowości,
Wydział Administracji i Ekonomii Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie,
zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju

dr hab. Dariusz Reško, Zakład Ekonomii, Wydział Informatyki i Nauk Społecznych
WSB-NLU w Nowym Sączu, Burmistrz Krynicy-Zdroju

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości pawilonów handlowych (kiosków, kontenerów, namiotów magazynowych) jako tymczasowych obiektów budowlanych

Streszczenie

Pawilon handlowy, stanowiący tymczasowy obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego, niepołączony trwale z gruntem, nie został *expressis verbis* wymieniony w art. 3 pkt 3 ww. ustawy, ani też w innych przepisach ustawowych uzupełniających czy precyzujących prawo budowlane. W konsekwencji pawilonu handlowego nie można zaliczyć do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 2 usta-

wy o podatkach i opłatach lokalnych, co wyklucza jego opodatkowanie podatkiem od nieruchomości.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, tymczasowe obiekty budowlane, prawo budowlane.

Summary

A commercial pavilion, constituting a temporary building within the meaning of art. 3 point 5 of the Construction Law, not permanently

attached to the land, has not been *expressis verbis* mentioned in art. 3 point 3 above of the Act, nor in other statutory provisions supplementing or specifying building law. As a consequence, the commercial pavilion can not be classified as a building within the meaning of art. 1a para. 1 point 2 of the Act on Taxes and Local Fees, which excludes its taxation with real estate tax.

Keywords: real estate tax, unstable (temporary) construction works, construction law act.

Wprowadzenie

Zgodnie z art. 3 pkt. 1 lit. a) i pkt. 2 ustawy prawo budowlane¹ (dalej pr. bud.) przez pojęcie budynku należy rozumieć „taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach”. W art. 3 pkt. 5 pr. bud. tego przepisu zawarto definicję tymczasowego obiektu budowlanego, zgodnie z którą jest to „obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe”.

¹ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.).

Z definicji budynku wynika, że jednym z kryteriów niezbędnych do zaliczenia obiektu budowlanego do tej kategorii jest jego trwałe związanie z gruntem oraz posiadanie fundamentów. Przykładowo np. płyta żelbetowa posadowiona na gruncie powinna być raczej traktowana jako podłoga obiektu, a nie fundament, bowiem położenie płyty na gruncie nie powoduje trwałego związania budynku z gruntem. Zgodnie bowiem z art. 3 pkt. 3 pr. bud. budowlą są obiekty budowlane nie zaliczone do kategorii budynków lub obiektów małej architektury. Należy wskazać, że w świetle definicji tymczasowego obiektu budowlanego, taka budowla powinna być traktowana jako obiekt tymczasowy nie posiadający cechy trwałego związania z gruntem. Przy czym należy wyjaśnić, że tymczasowy obiekt budowlany nie stanowi odrębnej kategorii obiektów budowlanych. Z art. 3 pkt. 1 pr. bud. wynika, iż obiektami budowlanymi są budynki, budowle i obiekty małej architektury. Natomiast kwestia istnienia np. przyłączy do przedmiotowego pawilonu oraz umieszczenie w nim sanitariatu nie wpływa na zaliczenie go do kategorii budowli.

Istota problemu

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości tymczasowych obiektów budowlanych od lat budziło wątpliwości. Również sądy nie sformułowały jednolitego stanowiska w tym zakresie. Problem dotyczy obiektów takich jak np. kontenery, kioski czy namioty magazynowe.

Ponieważ najczęściej nie są one trwale połączone z gruntem, istnieje wątpliwość, czy tego typu obiekty podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W związku z istniejącymi w orzecznictwie sądów administracyjnych rozbieżnościami uchwałę dotyczącą tego zagadnienia podjął **Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów. W orzeczeniu z 3 lutego 2014 r.**² sąd stwierdził, że tymczasowy obiekt budowlany może być budowlą w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w przepisach prawa. Jeśli po spełnieniu tych kryteriów taki obiekt jest związany z prowadzeniem przez podatnika działalności gospodarczej, to podlega on opodatkowaniu. Jest to rozstrzygnięcie zasadniczo niekorzystne dla podatników. Nie oznacza ono jednak, że wszystkie tymczasowe obiekty powinny zostać opodatkowane. W praktyce w orzecznictwie sądów administracyjnych wykształciły się dwa niezależne stanowiska w odniesieniu do kwestii opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z **pierwszym poglądem** takie obiekty są odmianą obiektów budowlanych, wyodrębnioną jedynie ze względu na pewne specyficzne cechy (przeznaczenie do czasowego używania i/lub brak trwałego połączenia z gruntem). Skoro więc tymczasowy obiekt budowlany mieści się również w zakresie definicji budynku lub budowli, to należy go wykazać do opodatkowania na zwykłych zasa-

² Orzeczenie NSA z 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13.

dach właściwych dla budynków lub budowli. Takie stanowisko wyraził np. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 19 listopada 2008 r. dotyczącym pawilonu handlowego³. W ocenie sądu nadanie obiektowi budowlanemu cechy tymczasowości nie pozbawia możliwości zakwalifikowania go do obiektów budowlanych. Ten sam pogląd wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 5 września 2007 r. oraz wyroku z dnia 19 stycznia 2011 r. dotyczącym kontenerów magazynowych⁴.

Według **drugiego korzystniejszego dla podatników poglądu** odesłanie do przepisów prawa budowlanego zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych ma ograniczony zakres, ponieważ nie obejmuje ono wprost definicji tymczasowego obiektu budowlanego, a zatem można uznać, że takie obiekty budowlane nie podlegają opodatkowaniu. Niewątpliwie o opodatkowaniu decyduje trwale połączenie z gruntem. Dodatkowym argumentem w przypadku tymczasowych obiektów niepowiązanych trwale z gruntem jest to, że z uwagi na brak tej cechy (tj. trwałego powiązania z gruntem) obiekty te nie mogłyby zostać uznane za budynki lub budowle podlegające opodatkowaniu. To korzystne dla podatników stanowisko zdawało się dotychczas przeważać w orzecznictwie. Zostało ono usankcjonowane przez NSA w wyroku z 8 maja 2007 roku oraz

³ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt. II FSK 1083/07.

⁴ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 września 2007 r., sygn. akt I SA/Sz 848/06 oraz wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2011 r., sygn. akt SA/Sz 709/10.

w wyroku z 22 grudnia 2011 r.⁵, w którym sąd orzekł, że przenośne pawilony kontenerowe, posadowione pod istniejącymi wcześniej wiatami handlowymi, należy uznać za tymczasowe obiekty budowlane. Jednocześnie pawilony te nie są budowlami i w efekcie nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Ponadto sąd podkreślił, że cechą warunkującą uznanie danego obiektu za budoowlę (zarówno w rozumieniu prawa budowlanego, jak i ustawy podatkowej) jest trwałe połączenie takiego obiektu z gruntem. Naczelny Sąd Administracyjny podjął 3 lutego 2014 r. uchwałę będącą skutkiem istniejących w orzecznictwie sądowym rozbieżności⁶. Zdaniem NSA tymczasowe obiekty budowlane są szczególną odmianą obiektów budowlanych, wyróżnioną ze względu na dwa zespoły cech, tj. cechą czasowości użytkowania albo cechą niepołączenia trwałości z gruntem. Jednocześnie każdy obiekt budowlany możemy zaliczyć wyłącznie do jednej z trzech kategorii wymienionych w art. 3 pkt. 1 pr.bud., czyli do budynków, budowli lub obiektów małej architektury. W związku z tym odrębnej kategorii obiektów budowlanych nie tworzą tymczasowe obiekty budowlane, które są bowiem pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych. Zatem w kategoriach budynków, budowli czy obiektów małej architektury mogą się mieścić takie, które spełniają ich cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi.

⁵ Wyrok NSA z dnia 8 maja 2007 r., sygn. akt II FSK 658/06 oraz w wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1389/11.
⁶ Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13.

Na tej podstawie NSA stwierdził, że tymczasowy obiekt budowlany może być budoowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli jest budoowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt. 3 pr.bud. lub w innych przepisach tej ustawy oraz w załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Jeśli tymczasowy obiekt budowlany spełnia te kryteria i jednocześnie jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, to podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: upol).

Uchwała składu siedmiu sędziów NSA

Problem opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych w praktyce dotyczy wielu podatników będących właścicielami różnego rodzaju namiotów magazynowych, kontenerów (technicznych, mieszkalnych), kiosków itp. Korzystne dla podatników wyroki w znacznej części wydawały również sądy. Po uchwale składu siedmiu sędziów NSA podatnicy mają mniej korzystnych dla siebie argumentów w potencjalnych sporach z organami podatkowymi. NSA przesądził, że tymczasowe obiekty budowlane nie są osobnym rodzajem obiektów budowlanych, a każdy budynek, budowla lub obiekt małej architektury może jednocześnie być takim tymczasowym obiektem. W efekcie, odesłanie do prawa budowlanego

zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych obejmuje swoim zakresem również tymczasowe obiekty budowlane. Jeśli obiekty te mieszczą się jednocześnie w definicji budowli i są wykorzystywane przez przedsiębiorcę do prowadzenia działalności gospodarczej, to powinny podlegać opodatkowaniu 2% stawką podatku liczoną od ich wartości stanowiącej podstawę odpisów amortyzacyjnych. Nie oznacza to w każdym przypadku, iż podatnicy będący właścicielami tymczasowych obiektów budowlanych muszą bez wyjątku podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Dlaczego?

Po pierwsze, opodatkowane powinny być te obiekty, które można uznać za budowle przy zastosowaniu definicji z prawa budowlanego (a więc wymienione enumeratywnie w wyliczeniu wskazanym w art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego lub w załącznikach do ustawy). Ta klasyfikacja zależy oczywiście od okoliczności danego stanu faktycznego. **Po drugie**, podatnicy powinni pamiętać o treści art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dotyczącej momentu powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z tym przepisem w przypadku obiektów nowo wybudowanych powstaje on 1 stycznia roku następnego po wybudowaniu obiektu. Jeżeli przykładowo przed tą datą powstałby on usunięty albo przeniesiony przez przedsiębiorcę, to obowiązek podatkowy nie powstaje, a więc nie ma konieczności zapłaty podatku.

Przenośny pawilon handlowy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości

Nie budzi wątpliwości ani też nie jest przedmiotem sporów okoliczność, że „przenośny pawilon handlowy” nie jest ani gruntem, ani budynkiem. Wątpliwości powstają w zakresie uznania, czy przenośny pawilon handlowy jest „obiektem budowlanym” w rozumieniu prawa budowlanego, czy też stanowi on „tymczasowy obiekt budowlany”. Przyjęcie, że przedmiotowy pawilon stanowi „tymczasowy obiekt budowlany” będzie oznaczało, że nie istnieje przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jest to więc zasadniczy czynnik warunkujący zaistnienie zobowiązania podatkowego i powinien zostać rozważony. W myśl art. 1a ust. 1 pkt. 2 upol budowla oznacza obiekt budowlany w rozumieniu przepisów pr. bud. niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów pr. bud. związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Z kolei przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć 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 elektrowni wodnych, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Zgodnie z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt. 3 pr. bud., do których wprost odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, definiując pojęcie „objektu budowlanego”, ustawodawca określił, że jest to m.in. budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, natomiast pod pojęciem „budowli” uznał każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem 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. „Urządzenia budowlane” natomiast to urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne,

w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki. Definicja „objektu budowlanego” w prawie budowlanym została skonstruowana przy użyciu pojęć „budynku”, „budowli” i „objektu małej architektury”. Z brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 pr. bud. wynika, że wyliczenie to ma charakter wyczerpujący, a zatem każdy obiekt budowlany można zaliczyć do którejś z trzech wymienionych kategorii. W tym sensie odrębną kategorią obiektów budowlanych nie są „tymczasowe obiekty budowlane”. Te ostatnie są bowiem odmianą obiektów budowlanych, wyodrębnioną ze względu na pewne specyficzne cechy, wobec czego również w kategoriach „budynków”, „budowli” czy też „objektów małej architektury” mogą mieścić się takie, które spełniają te cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi. Zatem tymczasowe obiekty budowlane są tylko pewną odmianą w zbiorze wszystkich obiektów budowlanych. Należy dodać, że zawarta w art. 3 pkt. 2 pr. bud. definicja budynku zawiera warunek trwałego związania takiego obiektu budowlanego z gruntem, w przeciwieństwie do określonej w art. 3 pkt. 5 pr. bud. definicji tymczasowego obiektu budowlanego, którym jest obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub do rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak np. strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowej czy obiekty kontenerowe.

Aktualna linia orzecznictwa: Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2017⁷

Istota problemu. Po wszczęciu i przeprowadzeniu postępowania podatkowego, organ I instancji określił skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości od pawilonu handlowego. W uzasadnieniu organ I instancji wskazał, że skarżąca prowadzi działalność gospodarczą. Następnie organ I instancji przytoczył art. 1a ust. 1 pkt. 1 i pkt. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 3 pkt 3 i pkt 5 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane. Dokonując wykładni przepisów pr.bud., organ I instancji stanął na stanowisku, że definicja „objektu budowlanego” została skonstruowana przy użyciu definicji „budynku”, „budowli” i „objektu małej architektury”. Z brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 pr.bud. wynika, że wyliczenie to ma charakter wyczerpujący, zatem każdy obiekt budowlany można zaliczyć do którejś z trzech wymienionych kategorii. W tym sensie odrębną kategorią obiektów budowlanych nie są „tymczasowe obiekty budowlane”. Te ostatnie są bowiem odmianą obiektów budowlanych, wyodrębnioną ze względu na pewne specyficzne cechy, wobec czego również w kategoriach „budynków”, „budowli” czy też „objektów małej architektury” mogą mieścić się takie, które spełniają te cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi. Tymczasowe obiekty budowlane są tylko pew-

ną odmianą w zbiorze wszystkich obiektów budowlanych⁸. W świetle powyższego, obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 pr.bud. nie może zostać wykluczony z kategorii budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr.bud. W dalszej części uzasadnienia organ I instancji wyjaśnił, że pawilon handlowy, który jest przedmiotem opodatkowania, jest jednym z wielu tożsamyh pawilonów połączonych ze sobą szeregowo, stanowiących tymczasowe obiekty budowlane, które posadowione są na działce nr [...], niebędącej własnością skarżącej. Budowa tymczasowych pawilonów handlowych zakończona została w 2008 roku, a okres użytkowania wyznaczony został do dnia 25 czerwca 2032 r. Dowodząc, że pawilony nie są trwale związane z gruntem, organ I instancji odwołał się do zapisów dziennika budowy, w którym stwierdza się, że pawilony zostały „ustawione”. W dzienniku nie został zamieszczony zapis czynności wskazującej na umocowanie, czy połączenie pawilonu z fundamentem. Również projekt budowlany sporządzony w lutym 2007 r. nie zawiera informacji wskazującej na powiązanie pawilonów z gruntem (np. kotwy, śruby itp.). Z tego też względu, że pawilon handlowy nie jest związany trwale z gruntem, w ocenie organu I instancji, nie jest budynkiem. Z kolei z uwagi na treść art. 3 pkt 4 pr.bud. wykluczona jest również możliwość zakwalifikowania tego pawilonu do obiektów małej architektury. Opierając się na orzecznictwie są-

⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2017, sygn. akt I SA/Gl 1328/16.

⁸ Zob. Prawo budowlane. Komentarz, praca zbiorowa pod red. Z. Niewiadomskiego, C.H. BECK, Warszawa 2007 r., s. 40 i 53.

dów administracyjnych, oraz mając na uwadze konstrukcję pawilonu (obiekt systemowy typu kontenerowego), organ I instancji przyjął, że pawilon ten jest budowlą⁹. Ponieważ, jest obiektem budowlanym, tzn. stanowi całość techniczną – użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b pr.bud., to jest również budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol i jako związany z prowadzoną działalnością gospodarczą przez skarżącą podlega opodatkowaniu. W końcowej części uzasadnienia organ I instancji przedstawił zasady określania wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości.

Stanowisko (argumenty)

strony. Podatnik złożył odwołanie od decyzji organu I instancji, zarzucając niewyjaśnienie wszystkich istotnych okoliczności faktycznych oraz prawnych sprawy, a w szczególności:

1. błędne wskazanie podstawy prawnej decyzji poprzez przywołanie jej ogólnikowo, jako art. od 2 do 7 upol zamiast koniecznego wskazania konkretnego przepisu z określeniem numeru artykułu, ustępu oraz punktu, z których wynika zobowiązanie podatkowe,
2. błędnego zakwalifikowania przedmiotu opodatkowania jako budowli,
3. naruszeniu art. 3 pkt. 3 i art. 3 pkt. 9 pr.bud. poprzez wskazanie, że przedmiotem opodatkowania jest budowla.

⁹ Organ odwołał się do: uchwały NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13 oraz wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

Motywuując złożony środek zażalenia, strona podniosła, że decyzja organu I instancji stanowi wyraz lekceważenia przepisów prawa, linii orzeczniczej SKO i sądów administracyjnych. Zdaniem skarżącej, brak jest podstaw ku temu, aby pawilon handlowy, będący jej własnością, można było uznać za budowlę lub budynek. Na poparcie swego twierdzenia wskazała liczne wyroki NSA¹⁰. Z kolei ogólnikowe –zdaniami strony – określenie podstawy prawnej w zażalenie decyzji organu I instancji utrudnia, a nawet uniemożliwia wnieść się stronie w spór z organem podatkowym. W zażalenie decyzji z dnia [...]. Kolegium obszernie zacytowało przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy Prawo budowlane, ze szczególnym uwzględnieniem definicji obiektu budowlanego, budynku, budowli, tymczasowego obiektu budowlanego. Ponadto Kolegium, prowadząc rozważania, przywołało prezentowaną już uchwałę 7 sędziów NSA z dnia 3 lutego 2014 r., zgodnie z którą: *„Tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5. ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2013 r., poz. 1409), może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub w innych przepisach*

¹⁰ Powołała się na wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 1380/11, wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 1381/10, wyrok NSA z dnia 8 maja 2007 r. sygn. akt II FSK 658/06, wyrok NSA z dnia 8 listopada 2011 r. sygn. akt II FSK 764/10 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

tej ustawy oraz w załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt. 1 lit. b) Prawa budowlanego. Spełniający wskazane kryterium tymczasowy obiekt budowlany, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych". SKO podniosło, że w niniejszej sprawie na uwagę zasługuje także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. o sygn. akt P 33/09, w którym stwierdzono, że: „za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać:

1. jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt. 3 *pr.bud.*, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt. 1 lit. b) *pr.bud.*, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
2. jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt. 9 *pr.bud.* lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu

pr.bud., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu *pr.bud.* nie są instalacje."

Odnosząc tezy przywołanych orzeczeń do przedmiotowej sprawy, Kolegium stwierdziło, iż w przedstawionym stanie faktycznym pawilon handlowy, którego właścicielem jest strona nie jest trwale z gruntem związany, nie stanowi budynku, nie jest także obiektem małej architektury, ani urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Natomiast jest obiektem budowlanym, tzn. stanowi całość techniczno – użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b *pr.bud.*, a tym samym jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol. Konkludując, Kolegium uznało, że wobec tego, że budowla ta była w posiadaniu skarżącej, która prowadzi działalność gospodarczą i była związana z tą działalnością, to podlega ona opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Stanowisko WSA w Gliwicach.

Kwestia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, której dotyczą zarzuty skargi, uregulowana została w art. 2 ust. 1 upol. Zgodnie z pkt. 3 tego przepisu opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działal-

ności gospodarczej. Przy czym stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 upol „budowla” to 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. Ustawa Prawo budowlane, do której odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, definiuje w art. 3 pkt 1 (w brzmieniu obowiązującym do 28 czerwca 2015 r.) obiekt budowlany, wskazując, że należy przez to rozumieć:

- a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- c) obiekt małej architektury.

Natomiast art. 3 pkt. 3 pr.bud. (w brzmieniu obowiązującym w 2014 r.) stanowi, iż przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem 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, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Wyliczenie to ma charakter otwarty. Z kolei przez tymczasowy obiekt budowlany – w myśl art. 3 pkt. 5 pr.bud. – należy rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe. W sprawie poza sporem pozostaje, że pawilony handlowe nie mogą być zaliczone do budynków (brak trwałego związania z gruntem), nie są również obiektem małej architektury. Koniecznym jest zatem rozważenie, czy zasadnie organy podatkowe uznały je za budowlę w rozumieniu art. 1a pkt. 2 upol. Dokonując wykładni przywołanych przepisów prawa nie sposób pominąć rozważań Trybunału Konstytucyjnego zawartych w wyroku z dnia 13 września 2011 r.¹¹ Trybunał, rozstrzygając o zgodności art. 2 ust. 1 pkt. 3 w związku z art. 1a

¹¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

ust. 1 pkt 2 upol z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji, wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji, stwierdził, że za budowlę w rozumieniu upol można uznać:

1. jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt. 3 pr.bud., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt. 1 lit. b tej ustawy czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
2. jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt. 9 ustawy – Prawo budowlane lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak:
 - a) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu ustawy pr.bud., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu upol oraz;
 - b) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane nie są instalacje.

Problem opodatkowania podatkiem od nieruchomości tymczasowych obiektów budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 5 pr.bud. był także rozważany w orzecznictwie sądów administracyjnych. Naczelny Sąd Administracyjny w powołanej już wyżej uchwale z dnia 3 lutego 2014 r., stwierdził, że każdy tymczasowy obiekt budowlany można uznać za budowlę w rozumieniu upol, a w konsekwencji może on podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w wysokości 2% jego wartości, jeżeli spełnione są kumulatywnie następujące warunki: jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 pr.bud. lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej; stanowi całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b pr.bud. oraz jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podejmując omawianą uchwałę Naczelny Sąd Administracyjny miał na uwadze wspomniany wyrok Trybunału Konstytucyjnego (P 33/09). NSA stwierdził, że jakkolwiek nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji „budowli” i „urządzenia budowlanego” jako definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że te same definicje w odniesieniu do upol nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. Z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuacji, gdy jako przedmiot opodatkowania

podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt. 3 pr.bud. nienależące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie (lub w pozostałych przepisach rozważanej ustawy albo w załączniku do niej), lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi. Podkreślenia wymaga, iż według NSA każdy obiekt budowlany możemy zaliczyć wyłącznie do jednej z trzech wymienionych w tym przepisie kategorii. W takim znaczeniu odrębnej kategorii obiektów budowlanych nie tworzą „tymczasowe obiekty budowlane”. Te ostatnie są bowiem pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych, wobec czego również w kategoriach budynków, budowli czy obiektów małej architektury mogą mieścić się takie, które spełniają ich cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi. W cytowanej uchwale NSA uznał również, że definicje „budowli” i „urządzenia budowlanego” w prawie budowlanym mają charakter definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, jak również i to, że te same definicje w odniesieniu do upol nie mogą funkcjonować w identyczny sposób, albowiem w prawie danio- wym gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Oznacza to, że nie każdy obiekt budowlany kwalifikowany do budowli w rozumieniu Prawa budowlanego może zostać uznany za

budowlę w ujęciu upol, a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany zaliczony do budowli w rozumieniu pr.bud. może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Wnioski. Należy stwierdzić, iż w przypadku tymczasowych obiektów budowlanych, jeżeli taki tymczasowy obiekt budowlany został wymieniony wprost w art. 3 pkt 5 pr.bud., to musi być on wymieniony również w art. 3 pkt 3 pr.bud. lub innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, aby mógł być zakwalifikowany jako budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol. Przenosząc powyższe rozważania na grunt rozpoznawanej sprawy, wskazać trzeba, że pawilon handlowy, stanowiący tymczasowy obiekt budowlany w rozumieniu Prawa budowlanego, niepołączony trwale z gruntem, nie został *expressis verbis* wymieniony w art. 3 pkt 3 tej ustawy. Jednocześnie organ odwoławczy nie wykazał, że jest on kwalifikowany jako budowla (a nie jako tymczasowy obiekt budowlany) w innych przepisach tej ustawy, czy w załączniku do niej. Jakkolwiek bowiem w orzecznictwie sądowym dopuszcza się opodatkowanie obiektów o przeznaczeniu, cechach i parametrach technicznych porównywalnych do obiektów wprost wskazanych w analizowanej definicji, sytuacja taka nie miała miejsca w niniejszej sprawie. Kwalifikacja pawilonów handlowych do kategorii tymczasowych obiektów budowlanych i wnioskowanie niejako *a contrario*, związane z wykluczeniem kwalifikacji do ka-

tegorii budynków i obiektów małej architektury, które przywiodły organ do ich zaliczenia do kategorii budowli, pozostaje w sprzeczności z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych (art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji RP). Nie może przeto być akceptowana w świetle jednoznacznych wywodów Trybunału Konstytucyjnego zawartych w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09). Cytowanej uchwały NSA i wyrok Trybunału Konstytucyjnego oraz przytoczone uwagi dotyczące zasad określoności przepisów daninowych, co jest akcentowane w wyrokach Trybunału Konstytucyjnego, uprawniają do stwierdzenia, że w przypadku tymczasowych obiektów budowlanych, jeżeli taki tymczasowy obiekt budowlany został wymieniony wprost w art. 3 pkt 5 pr.bud., to musi być on wymieniony również w art. 3 pkt 3 pr.bud. lub innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, aby mógł być zakwalifikowany jako budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol¹². Nie ulega wątpliwości, że pawilon handlowy, stanowiący tymczasowy obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 pr.bud., niepołączony trwale z gruntem, nie został *expressis verbis* wymieniony w art. 3 pkt 3 p.b., ani też w innych przepisach ustawowych uzupełniających czy precyzujących prawo budowlane. Zatem pawilonu handlowego będącego przedmiotem opodatkowania w zaskarżonej

¹² Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 lutego 2015 r. sygn. akt I SA/Gl 802/14 i I SA/Gl 803/14, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 sierpnia 2016 r. sygn. akt I SA/Rz 516/16, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 6 września 2016 r. sygn. akt I SA/Rz 531/16 oraz z dnia 15 listopada 2016 r. sygn. akt I SA/Rz 730/16, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 stycznia 2016 r. sygn. akt I SA/Sz 802/15, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 stycznia 2013 r. sygn. akt III SA/Po 887/12.

decyzji nie można zaliczyć do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, co wyklucza jego opodatkowanie podatkiem od nieruchomości.

Ponieważ jak dowiedziono przepisy pr.bud. i upol nie wyjaśniają wprost co należy rozumieć przez „trwały związek z gruntem”, to zasadnym jest odwołanie do pojmowania trwałego związku budynku z gruntem funkcjonującym w systemie prawa cywilnego. W świetle treści art. 48 k.c. budynek trwale związany z gruntem jest najczęściej jego częścią składową. Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego (art. 47 § 2 k.c.). Na zasadność oceny statusu prawnego rzeczy połączonych według kryteriów określonych na gruncie tego przepisu prawa cywilnego, wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 stycznia 2012 r., odwołując się m.in. do orzeczenia Sąd Najwyższego z dnia 28 czerwca 2002 r.¹³ stwierdził w tym wyroku m.in., że o tym, czy określone elementy stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania. Jeśli są one powiązane fizycznie i funkcjonalnie, tak, że tworzą razem gospodarczą całość, stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, choćby całość ta dała się technicznie łatwo zdemontować. Dodatkowo do art. 47

¹³ Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., o sygn. akt II FSK 1405/10, orzeczenie SN z dnia 28 czerwca 2002 r., sygn. akt: I CK 5/02. S.N.

§ 3 Kodeksu cywilnego włączono regulację, w myśl której przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych. Orzecznictwo sądowe konsekwentnie przyjmuje, że o tym czy ma miejsce połączenie dla przemijającego użytku, decyduje wola stron. Wniosek ten da się wywieść wprost m. in. z wyroku Sądu Najwyższego z dnia 4 listopada 1963 r.¹⁴ Wyrażono w nim pogląd, który należy uznać nadal za aktualny, iż stosownie do art. 7 Prawa rzeczowego, przedmiot połączony z rzeczą dla chwilowego użytku nie stanowi jej części składowej, choćby nawet w wyniku odłączenia przedmiot ten lub rzecz, do której został on dołączony, miały ulec na skutek odłączenia uszkodzeniu lub istotnej zmianie. Określenie „chwilowy” użytek nie oznacza użyt-

¹⁴ Wyroku SN z dnia 4 listopada 1963 r., sygn. akt I CR 855/62.

ku krótkotrwałego; może on być nawet długi, byleby tylko z okoliczności wynikało, że zgodnie z wolą i zamiarem osób zainteresowanych nie chodzi o połączenie na stałe. Nie będzie zatem częścią składową budynek połączony z gruntem tylko dla przemijającego użytku. Zatem za trwale związany z gruntem budynek można uznać tylko taki, który spełnia dwa warunki: nie można go od gruntu oderwać bez jego uszkodzenia i nie jest obiektem wzniesionym do tzw. przemijającego użytku¹⁵. Gdyby trwały związek z gruntem sprowadzał się jedynie do istnienia fundamentów, to definicja budynku powinna być krótsza; nie miałoby sensu zamieszczenie w niej określenia „trwale związany z gruntem”¹⁶.

¹⁵ S. Rudnicki, Komentarz do kodeksu cywilnego, PWN, Warszawa 1996 r. s.19.

¹⁶ Wyrok WSA w Olsztynie z 18 września 2014 r., sygn. akt I SA/OI 510/14

Bibliografia

Orzeczenie SN z dnia 28 czerwca 2002 r., sygn. akt I CK 5/02. S.N.

Orzeczenie NSA z 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13.

Prawo budowlane. Komentarz, praca zbiorowa pod red. Z. Niewiadomskiego, C.H. BECK, Warszawa 2007 r.

S. Rudnicki, Komentarz do kodeksu cywilnego, PWN, Warszawa 1996 r. s.19.

Uchwała NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13.

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.).

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt. II FSK 1083/07.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 września 2007 r., sygn. akt I SA/Sz 848/ 06.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2011 r., sygn. akt SA/Sz 709/10.

Wyrok NSA z dnia 8 maja 2007 r., sygn. akt II FSK 658/06.

Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1389/11.

Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2017, sygn. akt I SA/Gl 1328/16.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 1380/11.

Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 1381/10.

Wyrok NSA z dnia 8 maja 2007 r. sygn. akt II FSK 658/06.

Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2011 r. sygn. akt II FSK 764/10.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 lutego 2015 r. sygn. akt I SA/Gl 802/14 i I SA/Gl 803/14.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 sierpnia 2016 r. sygn. akt I SA/Rz 516/16.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 6 września 2016 r. sygn. akt I SA/Rz 531/16.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 15 listopada 2016 r. sygn. akt I SA/Rz 730/16.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 stycznia 2016 r. sygn. akt I SA/Sz 802/15.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 stycznia 2013 r. sygn. akt III SA/Po 887/12.

Wyrok NSA z dnia 20 stycznia
2012 r., o sygn. akt II FSK 1405/10.

Wyroku SN z dnia 4 listopada
1963 r., sygn. akt I CR 855/62.

Wyrok WSA w Olsztynie z 18 wrze-
śnia 2014 r., sygn. akt I SA/OI 510/14

