

dr Stefan Babiarczyk*

OCHRONA ZABYTEKÓW W PRAWIE PODATKOWYM. WYBRANE ZAGADNIENIA

1. RYS HISTORYCZNY

Z punktu widzenia przedmiotu rozważań należy przytoczyć treść przepisu art. 26 ustawy o ochronie dóbr kultury i muzeach, wedle którego:

„1. Właścicielowi zabytku ruchomego, zgłoszonego na jego wniosek do rejestru zabytków, oraz jego następcom prawnym służą następujące uprawnienia:

- 1) zabytek mógł być konserwowany na koszt Państwa,
- 2) przejście własności zabytku ruchomego w drodze spadku, darowizny lub zapisu było wolne od podatku od nabycia praw majątkowych,
- 3) zabytek nie podlegał przejściu na własność Państwa na podstawie art. 33.

2. W razie uchylenia się właściciela zabytku od obowiązków wymienionych w art. 25 wojewódzki konserwator zabytków mógł wydać decyzję o pozbawieniu go w całości lub w części uprawnień wynikających z ust. 1”.

Poza tym zgodnie z art. 36 tejże ustawy „osoba, która otrzymała zarejestrowany zabytek w drodze spadku, darowizny lub zapisu obowiązana jest zawiadomić o tym wojewódzkiego konserwatora zabytków właściwego dla miejsca, gdzie się znajduje zabytek w ciągu trzech miesięcy od dnia objęcia go w posiadanie”. Jeżeli ten obowiązek nie był wykonany to nabywcy groziła

* Autor jest sędzią Naczelnego Sądu Administracyjnego.

odpowiedzialność za wykroczenie (art. 78 pkt 2 lit. c powyższej ustawy). Jest charakterystyczne, że uprawnienie z art. 26 ust. 1 pkt 2 tej ustawy nie dotyczyło zabytków nieruchomych. Ustawa przewidziała też uprawnienie do otrzymania dotacji z budżetu państwa na remonty i konserwacje zabytków nieruchomych (art. 40 ust. 1 i 2 tej ustawy). Dotacja była też możliwa w stosunku do kosztów wykonania robót konserwatorskich przymusowych w zastępstwie właściciela zabytku nieruchomego czy ruchomego (art. 31 ust. 4 tej ustawy). W obowiązującej dziś ustawie o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami¹ nie ma przepisów o treści art. 26 i art. 36 poprzednio obowiązującej ustawy.

Zauważyć bowiem trzeba, że w art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o ochronie dóbr kultury, była mowa o zwolnieniu od podatku od nabycia praw majątkowych, a podatek ten nie obowiązywał już od 1 stycznia 1976 r.², z zastrzeżeniem, że przepisy nieobowiązującego dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych³ mogły być zgodnie z art. 19 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn stosowane także po dniu 1 stycznia 1976 r. w przypadku nieodpłatnego nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem wejścia w życie ustawy i pod warunkiem że przed tym dniem zostało wszczęte postępowanie podatkowe. Zagadnienie to ma wprawdzie wymiar historyczny i nie byłoby tak istotne dla rozważanych zagadnień, gdyby nie to, że art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o ochronie dóbr kultury obowiązywał w istocie aż do dnia 17 listopada 2003 r., kiedy weszła w życie ustawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, kreując zwolnienie podatkowe w szerszym zakresie przedmiotowym obejmującym nabycie w drodze spadku (dziedziczenie, polecenie testamentowe), darowizny, zapisu (także dalszego zapisu), w sytuacji gdy ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn nie wprowadziła zwolnienia podatkowego zabytków ruchomych, czy nieruchomości z powyższych tytułów, a obowiązująca ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁴ wprowadziła je od dnia jej wejścia w życie, to jest od dnia 11 sierpnia 1983 r. zwolnienie przedmiotowe (art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. a–d u.p.s.d.), o węższym zakresie przedmiotowym obejmującym tylko nabycie w drodze spadku, a więc nie darowizny.

¹ Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r., t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2187.

² Zob. art. 19 ust. 1 i art. 20 nieobowiązującej już ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 1975 r. Nr 45, poz. 228).

³ Dz.U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74 z późn. zm.

⁴ Dz.U. z 2017 r. poz. 833 z późn. zm. – dalej: u.p.s.d.

Zatem, mimo że art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o ochronie dóbr kultury obowiązywał pod rządami ustawy o podatku od spadków i darowizn (u.p.s.d.) to zwolnienie w nim zawarte mogło objąć tylko te przypadki, które obejmował art. 19 ust. 2 dekretu o podatku od nabycia praw majątkowych. Zgodnie z art. 21 u.p.s.d. ustawa o podatku od spadków i darowizn weszła w życie z dniem ogłoszenia i miała zastosowanie również do spraw wszczętych przed jej wejściem w życie, niezakończonych decyzją ostateczną. To uregulowanie oznaczało, że zasada bezpośredniego działania ustawy nowej, którą ten przepis ustanowił, obejmowała także postępowania, o których mowa była w art. 19 ust. 2 dekretu o podatku od nabycia praw majątkowych, a także ograniczała w istocie przedmiotowy zakres zwolnienia podatkowego zawartego w art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o ochronie dóbr kultury.

Już więc tylko ten przykład pokazuje, że konstytucyjny obowiązek Państwa strzeżenia dziedzictwa narodowego nie był realizowany w pełni, a przynajmniej w zakresie realizacji tego obowiązku rozumianego jako nakaz używania również innych środków, w szczególności materialnych służących zachowaniu tego, co składa się na materialny i duchowy dorobek stanowiący dziedzictwo narodowe. Realizacja tego obowiązku spoczywa przede wszystkim, jak pisze J. Boć⁵, a K. Zalańska akceptuje⁶, na Parlamencie i władzach publicznych. W istocie rzeczy obowiązek (nakaz) używania środków materialnych (zwolnień podatkowych) został od dnia 11 sierpnia 1983 r. ograniczony, a od dnia 17 października 1997 r. podtrzymany. Można więc w tym zakresie mieć wątpliwości co do tego, czy regulacja zawarta w art. 21 u.p.s.d. nie naruszała bezpieczeństwa prawnego obywateli, a więc i ochrony praw słusznie nabytych na gruncie art. 19 ust. 2 dekretu, czy art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o ochronie dóbr kultury, albowiem ustawa o podatku od spadków i darowizn nie zawierała w tym zakresie przepisów przejściowych. Z art. 1 Konstytucji RP z 22 lipca 1952 r. w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 29 grudnia 1989 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej⁷ wynikało to, że „Rzeczypospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Z tej

⁵ Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r., Wrocław 1998, s. 23.

⁶ Zob. K. Zalańska, *Ochrona ruchomego dziedzictwa kulturowego w Polsce – wybrane zagadnienia*, „Opolskie studia administracyjno-prawne” VIII, Opole 2011, s. 34

⁷ Dz.U. z 1989 r. Nr 75, poz. 444 z późn. zm.

zasady wyprowadzić należało „zasadę zaufania wraz z wyprowadzonymi z niej zasadami ochrony praw słuszenie nabytych (...), prawo do rzetelnej procedury sądowej wraz z prawem do sądu”⁸.

2. PODATKOWA OCHRONA ZABYTKÓW NA TLE UREGULOWAŃ KONSTYTUCJI RP

W związku z powyższym warto dokonać analizy obowiązujących uregulowań podatkowoprawnych, które jako unormowania szczególne, odnoszące się tylko i wprost do zabytków nieruchomości i ruchomych, realizują zakres wyżej opisanego obowiązku władz publicznych. W przypadku regulacji o charakterze ogólnym, które dotyczą ulg i zwolnień podatkowych, odnoszących się do wszystkich rzeczy, a więc i zabytków, trudno przyjąć by były one realizacją zasady konstytucyjnej z art. 5 Konstytucji i dlatego należy je pominąć. Jednakże, już na wstępie wskazać należy, że zgodnie z utrwalonym już orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego w zakresie stanowienia przepisów podatkowych wprowadzających (likwidujących czy zawieszających) ulgi i zwolnienia podatkowe⁹ ustawodawca podatkowy ma znaczną swobodę w ich kształtowaniu, także na niekorzyść obywateli, jeżeli odbywa się to w zgodzie z Konstytucją¹⁰. Wynika to z prawa władzy ustawodawczej do decydowaniu o kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. „Może więc z tego tytułu dokonywać wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa”¹¹.

Oznacza to, że ustawodawca ma swobodę w powiększaniu obciążeń obywateli, także poprzez likwidację czy ograniczenie ulg i zwolnień

⁸ J. Mikołajewicz, *Pojmowanie państwa prawnego w orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] S. Wronkowska (red.), *Polskie dyskusje o państwie prawa*, Warszawa 1995, s. 101. Podobnie zob. też J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2000, s. 38. Zob. też postanowienie TK z dnia 17 lutego 2006 r. Ts 183/05, OTK-B 2006, nr 3, poz. 119, a także orzeczenie TK z dnia 20 listopada 1996 r., K 27/95, OTK 1996, nr 6, poz. 50.

⁹ Zob. np. wyroki TK z dnia: 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK 1997, nr 5–6, poz. 64; 19 listopada 1996 r., K 7/95, OTK ZU 1996, nr 6, poz. 49; 12 stycznia 1995 r., K 12/95, OTK 1995, nr 3, poz. 15.

¹⁰ Orzeczenie TK z dnia 19 listopada 1996 r., K 7/95, OTK ZU 1996, nr 6, s. 418.

¹¹ Orzeczenie TK z dnia 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK 1994, nr 1, poz. 70.

podatkowych, chyba że zakres tych obciążeń stanie się tak szeroki, że podatek stanie się instrumentem konfiskaty mienia. Trybunał Konstytucyjny w tym zakresie podkreślał, że „zwolnienia podatkowe nie stanowią uznanego przez ustawodawcę standardu prawnego, lecz są ustawowym wyjątkiem od zasady powszechności i równości obowiązków podatkowych. „O zakresie i przedmiocie opodatkowania oraz o zakresie i przedmiocie ulg i zwolnień podatkowych nie decydują przesłanki o charakterze prawnym, lecz przesłanki ekonomiczne i społeczne”¹². Wynika to, jak wskazał Trybunał Konstytucyjny¹³, z art. 217 Konstytucji RP, który „wyraźnie zalicza regulowanie spraw podatkowych (a w tym określenie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków) do wyłączności ustawy”, ale nie formuje materialnych ograniczeń, które wyznaczałyby treści i kierunki przyjmowanych rozwiązań. Ich ustalenie pozostawione zostało ustawodawcy zwykłemu. Nie oznacza to zwolnienia z obowiązku przestrzegania wszystkich norm, zasad i wartości wynikających z Konstytucji, a w tym:

- zasady równości i niedyskryminacji (art. 32 Konstytucji);
- proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a więc przede wszystkim zasad przyzwoitej legislacji (art. 2 Konstytucji);
- zaufania obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa (art. 2 Konstytucji);
- ustanowienia odpowiedniego *vacatio legis* (art. 2 Konstytucji);
- należytego formułowania przepisów przejściowych (art. 2 Konstytucji);
- ochrony interesów w toku (art. 2 Konstytucji);
- zakazu wprowadzenia zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku (art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji).

Na gruncie powyższych rozważań o charakterze ogólnym powstaje pytanie, czy powyższe regulacje i uprawnienia ustawodawcy zwykłego w zakresie ustanawiania i likwidowania ulg i zwolnień podatkowych powinny być w pełni stosowane także do ulg i zwolnień podatkowych w zakresie rzeczy nieruchomości i ruchomych będących zabytkami. Należy tutaj wyrazić pogląd, że art. 5 i art. 6 Konstytucji nie mogą być nieuwzględnione przy wykładni przepisów art. 84 i art. 217 Konstytucji. Obowiązek strzeżenia dziedzictwa narodowego, a więc także zabytków nieruchomości i ruchomych, nie może być zgodnie z powołanym wyżej wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego ograniczany tylko do formułowania w ustawach zakazów i nakazów,

¹² Tamże, s. 189.

¹³ Zob. wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK 1997, nr 5–6, poz. 64.

ale rozumiany także jako możliwość lub obowiązek używania również innych środków, w tym środków materialnych, służących zachowaniu tego co składa się na materialny i duchowy dorobek stanowiący dziedzictwo narodowe. Przez używanie środków materialnych służących zachowaniu dziedzictwa narodowego należy rozumieć także stanowanie ulg i zwolnień podatkowych nie tylko np. w zakresie podatków i opłat lokalnych i nie tylko w przypadku zwolnienia mebli zabytkowych, dzieł sztuki i rękopisów, zabytków ruchomych i kolekcji wpisanych do rejestru zabytków, zabytków nieruchomości wpisanych do rejestru zabytków, ich nabycia w drodze spadku lub zapisu windykacyjnego. Ustawa o podatku od spadków i darowizn zna opodatkowanie innych niż spadek i zapis windykacyjny, tytułów nabycia jak zasiedzenie (art. 1 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d.), nieodpłatne zniesienie współwłasności (art. 1 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d.), nieodpłatne użytkowanie (art. 1 ust. 1 pkt 6 u.p.s.d.), które nie są objęte zwolnieniem z art. 4 u.p.s.d. Zwrócić tu uwagę trzeba też na to, że wykładnia art. 84 i art. 217 w związku z art. 5 i 6 Konstytucji RP realizująca obowiązek strzeżenia dziedzictwa narodowego nakazuje objąć tymi zwolnieniami nie tylko osoby zaliczone do I i II grupy podatkowej, ale także osoby zaliczone do grupy III.

Dotychczas orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego odnoszące się do ulg i zwolnień podatkowych nie odnosiły się do tego, czy art. 5 i 6 Konstytucji powinien być uwzględniony w zakresie tworzenia i stosowania przepisów prawa podatkowego odnoszących się do ulg i zwolnień podatkowych zabytków nieruchomości i ruchomych. Przepisy art. 5 i 6 Konstytucji wskazują przecież na publicznoprawne obowiązki w zakresie ochrony i zapewnienia dostępu do dóbr kultury¹⁴. Restrykcyjność zaś ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (art. 31–33, art. 111, art. 116) nie może usprawiedliwiać wąsko uregulowanej ochrony zabytków w ustawach podatkowych.

Zwrócić tu uwagę trzeba np. na to co pisze M. Trzciniński¹⁵ a więc konieczność np. wprowadzenia także współfinansowania mechanizmów kompensacyjnych, pozwalających właścicielom nieruchomości, na których znajdują się zabytki archeologiczne, odliczyć koszty badań archeologicznych od podatku dochodowego od osób fizycznych i osób prawnych. Mechanizm ten należy wprowadzić również w stosunku do osób nieprowadzących działalności gospodarczej choćby na początek tylko w niewielkim

¹⁴ M. Trzciniński, glosa do wyroku TK z dnia 8 października 2007 r., K 20/07, ZNSA 2008, nr 2, s. 167–174.

¹⁵ Tamże, s. 173.

zakresie. Przedsiębiorcy wprowadzić mogliby tego rodzaju wydatki zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, ale tylko jeżeli miałyby one związek z przychodem lub zmierzały do zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. W wielu wypadkach nie byłoby to jednak możliwe, a obowiązujące regulacje prawne na ten temat milczą.

3. PRAWO PODATKOWE A ZABYTKI

Obecnie w zakresie realizacji zasady ochrony zabytków obowiązują następujące rozwiązania szczególne:

- a) art. 4 ust. 9 lit. a–d u.p.s.d.;
- b) art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym¹⁶;
- c) art. 12 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym¹⁷;
- d) art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹⁸;
- e) art. 12 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.¹⁹;
- f) art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁰;

¹⁶ Dz.U. z 2016 r. poz. 374 z późn. zm. – zwana dalej u.p.l., obowiązująca od dnia 1 stycznia 2003 r., z tym że podobne w treści zwolnienie obowiązywało na gruncie art. 62 ust. 1 pkt 4 nieobowiązującej już ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. z 2000 r. Nr 56, poz. 679), która obowiązywała od dnia 1 stycznia 1992 r. Przed tą datą lasy wpisane indywidualnie do rejestru zabytków nie były zwolnione od podatku leśnego.

¹⁷ Dz.U. z 2016 r. poz. 617 z późn. zm. – zwana dalej u.p.r., obowiązująca od dnia 1 stycznia 1985 r., a poprzednio obowiązujące przepisy ustawy z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym (Dz.U. z 1971 r. Nr 27, poz. 254 z późn. zm.), nie przewidywały podobnego zwolnienia od podatku rolnego (gruntowego) gruntów wpisanych do rejestru zabytków, pod warunkiem ich zagospodarowania i utrzymania zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami.

¹⁸ Dz.U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm. – zwana dalej u.p.o.l., obowiązująca od dnia 30 stycznia 1991 r., z tym że podobne zwolnienie obowiązywało już na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 1985 r. Nr 12, poz. 50).

¹⁹ Poprzednio obowiązująca ustawa o podatkach i opłatach lokalnych przewidywała podobne zwolnienie pojazdów zabytkowych od podatku drogowego.

²⁰ Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm. – zwana dalej u.p.d.o.p., z tym że zwolnienia takiego nie przewidywała poprzednio obowiązująca ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1991 r. Nr 49, poz. 216 z późn. zm.).

g) art. 4 w związku z poz. 9, 30 załącznika do ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej obowiązująca od dnia 1 stycznia 2007 r.²¹

Przepisy pozostałych ustaw podatkowych w tym w szczególności:

– ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²²;

– ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²³;

– z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych²⁴ nie zawierają uregulowań odnoszących się wprost do zabytków ruchomych czy nieruchomości.

Przepisy art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. a–d u.p.s.d. zawierają zwolnienie przedmiotowe nabycia rzeczy w drodze spadku lub zapisu windykacyjnego²⁵:

a) mebli zabytkowych, w tym także kolekcji wpisanych do rejestru zabytków, a także użyczonych muzeum w celach wystawienniczych lub naukowych na okres nie krótszy niż dwa lata, z tym że zwolnienie to obejmuje tylko osoby zaliczone do I i II grupy podatkowej (art. 4 ust. 9 lit. a w związku z art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. c u.p.s.d.)²⁶;

²¹ Dz.U. z 2016 r. poz. 1827 z późn. zm. – zwana dalej u.o.s., z tym że poprzednio obowiązująca w tym zakresie ustawa z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532 z późn. zm.), nie przewidywała szczególnych rozwiązań prawnych odnoszących się do ochrony zabytków.

²² Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.

²³ Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm.

²⁴ Dz.U. z 2017 r. poz. 1150 z późn. zm.

²⁵ Zwolnienie nabycia rzeczy tzn. przedsiębiorstwa, gospodarstwa rolnego, rzeczy oznaczonej co do tożsamości, w drodze zapisu windykacyjnego wprowadzono do ustawy o podatku od spadków i darowizn od dnia 23 października 2011 r., tj. od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2011 r. Nr 85, poz. 458) a więc od wprowadzenia tej instytucji prawnej do porządku prawnego.

²⁶ Do I grupy podatkowej zgodnie z art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d. zalicza się małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synowa, rodzeństwo, ojczyma, macochę, teściów; do II grupy podatkowej zalicza się: zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępnych i małżonków pasierbów, małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych. Do III grupy zalicza się innych nabywców. Zaliczenie do grupy podatkowej następuje według osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy, a to oznacza, że w grupach powyższych wskazani zostali nabywcy. Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 2 lit. b u.o.z.o.z. – kolekcjami są zbiory przedmiotów zgromadzonych i uporządkowanych według koncepcji osób, które tworzyły te kolekcje. Poprzednio obowiązująca ustawa o ochronie dóbr kultury (art. 5 pkt 9) definiowała kolekcje jako zbiory posiadające wartość artystyczną lub historyczną jako całość, niezależnie od rodzaju i wartości poszczególnych składników, jeżeli

b) dzieł sztuki i rękopisów będących przedmiotem twórczości spadkodawcy oraz materiałów bibliotecznych, jeżeli spadkodawca zajmował się twórczością lub działalnością naukową, oświatową, artystyczną, literacką lub publicystyczną (art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.s.d.)²⁷;

c) zabytków ruchomych i kolekcji wpisanych do rejestru zabytków, a także zabytków użyczonych muzeum w celach naukowych lub wystawienniczych na okres nie krótszy niż dwa lata;

d) zabytków nieruchomości wpisanych do rejestru zabytków, jeżeli nabywca zabezpiecza je i konserwuje zgodnie z obowiązującymi przepisami (art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. d u.p.s.d.), z tym że zwolnienie to obejmuje tylko nabycie tych rzeczy przez osoby zaliczone do I i II grupy podatkowej, a przesłanką zwolnienia tu wskazanego jest nie tylko wpisanie zabytku nieruchomego do rejestru zabytków, ale i budząca duże wątpliwości nieostra przesłanka „zabezpieczenia i konserwacji zabytku zgodnie z obowiązującymi przepisami”. Jest ona sformułowana podobnie, jak i podobne przesłanki zwolnienia gruntów i budynków od podatku od nieruchomości (art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l.) i gruntów rolnych od podatku rolnego (art. 12 ust. 1 pkt 11 u.p.r.) dlatego zostaną one omówione w dalszej części artykułu.

Jak wskazano wyżej formami ochrony zabytków jest nie tylko wpis do rejestru zabytków, dlatego jako naruszające art. 5 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP należy ocenić rozwiązania ograniczające to zwolnienie tylko do zabytków wpisanych do rejestru zabytków.

Jest charakterystyczne, że zwolnienia od podatku od spadków i darowizn wskazane w art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. a i d u.p.s.d. są zwolnieniami przedmiotowo-podmiotowymi, a zwolnienia określone w art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. b i c u.p.s.d. zwolnieniami przedmiotowymi. Należy tu zauważyć, że mimo tego iż podatek od spadków i darowizn jest tzw. podatkiem samorządowym czyli podatkiem stanowiącym dochód gmin²⁸, to jednak gminom nie

nie wchodziły te zbiory w skład narodowego zasobu archiwalnego. Z kolei rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 1928 r. uznawało za kolekcje (art. 2 pkt 16) przedmioty przechowywane w muzeach, bibliotekach, skarbcach i składach świątyń, zgromadzeniach cechowych, urzędach samorządowych, chociażby poszczególne przedmioty kolekcji same przez się nie miały wartości artystyczno-historycznej. Można więc powiedzieć, że aktualnie obowiązująca definicja kolekcji jest z nich najszersza.

²⁷ Jest charakterystyczne to, że zarówno dzieła sztuki oraz rękopisy są objęte ochroną w zakresie wywozu ich jako zabytków za granicę – art. 51 u.o.z.o.z.

²⁸ Zob. art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. g ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 198 z późn. zm.).

przysługuje w nich władztwo podatkowe²⁹ albowiem ustawa o podatku od spadków tego nie przewiduje, a wręcz przeciwnie do ustalenia wysokości zobowiązań podatkowych w tym podatku właściwy jest naczelnik urzędu skarbowego (art. 17a ust. 1 i art. 18 ust. 2 pkt 3 i 4 u.p.s.d. i § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych)³⁰. Trudno to rozwiązanie uznać za trafne. O zakresie i ustalaniu zobowiązań podatkowych w podatku od spadków i darowizn powinny orzekać gminne organy podatkowe (wójt, burmistrz, prezydent miasta), którym powinno w tym podatku przysługiwać władztwo podatkowe, w tym także w zakresie odnoszącym się do zakresu zwolnień podatkowych.

Nie stanowi tu żadnej przeszkody treść art. 168 Konstytucji RP, albowiem użyte w nim określenie „ustalenia wysokości podatków i opłat lokalnych” nie może być ograniczane tylko do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ zwolnienia podatkowe i inne uprawnienia obejmujące władztwo podatkowe gmin znajdują się także w ustawie o podatku rolnym i leśnym. Za takim uregulowaniem tego zwolnienia przemawiałoby także i to, że gminy często mają własnych miejskich (gminnych) konserwatorów zabytków, albowiem ochrona zabytków jest zadaniem własnym gminy (art. 7 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 8 marca 1996 r. o samorządzie gminnym³¹). To, że rejestr zabytków jako formę ich ochrony prowadzi wojewódzki konserwator zabytków nie może być przeszkodą we wprowadzeniu tego władztwa (art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 u.o.z.o.z.). Władztwo gmin w tym zakresie mogłoby polegać np. na wprowadzeniu możliwości podejmowania uchwał przez rady gmin w zakresie wprowadzenia innych zwolnień przedmiotowych (por. podobne rozwiązanie funkcjonujące na gruncie art. 13e u.p.r., art. 7 ust. 3 u.p.l., art. 7 ust. 3 u.p.o.l.). Dla przykładu mogłoby to dotyczyć np. szerszych zwolnień niż zawarte w art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. b i c u.p.s.d. odnoszących się do innych tytułów nabycia, jak np. darowizna. Można byłoby wówczas potwierdzić, że nakreślony w art. 5 Konstytucji RP obowiązek Rzeczypospolitej Polskiej strzeżenia dziedzictwa narodowego, oraz obowiązek przekazania przyszłym pokoleniom, wszystkiego co cenne z ponad tysiącletniego dorobku Rzeczypospolitej Polskiej określonego w preambule do Konstytucji są realizowane. Obowiązki te bowiem ciążyć powinny nie tylko na władzach państwowych, ale i samorządowych, które najlepiej zo-

²⁹ Art. 168 Konstytucji RP stanowi, że „jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie”.

³⁰ Dz.U. z 2017 r. poz. 122.

³¹ Dz.U. z 2016 r. poz. 446 z późn. zm.

rientowane są w skali zabytków zarejestrowanych, jak i niezarejestrowanych a wymagających opieki.

Zgodnie z art. 19 ust. 1b i ust. 2 u.o.z.o.z. w studium uwarunkowań, jak i w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego należy uwzględnić ochronę zabytków nieruchomości wpisanych do rejestru, innych zabytków nieruchomości znajdujących się w gminnej ewidencji zabytków. Wprawdzie gminne ewidencje zabytków zgodnie z art. 22 ust. 5 u.o.z.o.z. obejmują tylko zabytki nieruchome, ale zgodnie z art. 87 ust. 1 i 2 u.o.z.o.z. wójt (burmistrz, prezydent miasta) sporządza gminne programy opieki nad zabytkami i które nie obejmują tylko zabytków nieruchomości. W orzeczeniu z dnia 14 stycznia 2012 r.³² Główna Komisja Orzekająca stwierdziła, że „wójt może finansować prace polegające na ochronie również tych zabytków, które nie są wpisane do rejestru zabytków”. Podobny pogląd odnaleźć można w uchwale RIO z dnia 17 listopada 2010 r.³³, w której wskazano, że zadaniem gminy jest opieka nad wszystkimi zabytkami znajdującymi się na terenie gminy, nie tylko wpisanymi do rejestru zabytków.

Okoliczności te przemawiają za rozszerzeniem władztwa podatkowego gmin także na podatek od spadków i darowizn. Takie władztwo mogłoby objąć nie tylko zabytki wpisane do rejestru, ale i zabytki do niego niewpisane, ale objęte gminnymi programami ochrony zabytków. Wreszcie podkreślenia wymaga, że wprowadzenie do ustawy podatkowej ulg i zwolnień podatkowych zawsze ma (albo powinno mieć) jakiś cel. Z reguły jest to cel stymulacyjny, a więc zachęcający do podejmowania pożądanych społecznie zachowań. Tymi pożądanymi celami ulg i zwolnień będzie zrekomensowanie właścicielom zabytków uciążliwych obowiązków związanych z utrzymaniem, rekonstrukcją i z reguły obniżeniem wartości rzeczy ruchomej na skutek jej wpisu do rejestru.

4. PRZEŚLANKI ZWOLNIEŃ W PODATKACH LOKALNYCH

Zwolnienia podatkowe objęte art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. i art. 12 ust. 1 pkt 11 u.p.r. są w swym zakresie do siebie podobne, obejmują bowiem: w pierwszym przypadku – zwolnienie podatkowe obejmujące „grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem

³² Orzeczenie GKO Nr BDF-1/4900/118/126/11/21.

³³ Zob. uchwała RIO z dnia 17 listopada 2010 r. nr XXVII/157/S/2010 – Dz.Urz. Województwa Zachodniopomorskiego z 2011 r. poz. 31.

ich utrzymania i konserwacji zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”, a drugim – „grunty wpisane do rejestru zabytków pod warunkiem ich zagospodarowania i utrzymania zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami”.

Oczywiście istnieje między obydwojma zwolnieniami różnica dotycząca przesłanki wpisania indywidualnie do rejestru zabytków. W wyroku NSA z dnia 13 sierpnia 2010 r., II FSK 450/09³⁴ stwierdzono, że: „Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. zwolnieniem od podatku od nieruchomości zostały objęte wyłącznie nieruchomości (grunty i budynki) wpisane do rejestru zabytków. Dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości w każdym przypadku grunty i budynki stanowią odrębne przedmioty opodatkowania. Stanowi o tym nie tylko podział wprowadzony w art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., lecz przede wszystkim te przepisy ustawy, zgodnie z którymi odrębnie dla każdego z tych przedmiotów opodatkowania określono podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz warunki zwolnień podatkowych. Jeżeli tylko budynek jest wpisany do rejestru zabytków, to grunt pod nim nie korzysta ze zwolnienia w podatku od nieruchomości. Zwolnienie od podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, obejmuje wyłącznie grunty i budynki indywidualnie wpisane do rejestru zabytków³⁵. Jeśli grunty nie są wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, to nie są zwolnione z podatku, nawet jeśli budynki posadowione na tych gruntach i stanowiące odrębny przedmiot opodatkowania (art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) są wpisane do tego rejestru oraz korzystają ze zwolnienia.”

Tezy te jednak nie wyjaśniają wprost, dlaczego ustawodawca w tym przepisie użył niejasnego określenia „indywidualnie wpisane”. Otóż chodzi o to, że każda z tych rzeczy, a więc zarówno grunt, jak i budynki muszą być oddzielnie (odrębnie) wpisane do rejestru zabytków. Takie określenie byłoby niewątpliwie bardziej zrozumiałe. Brak wpisu gruntu oznaczać będzie, że taki grunt pod budynkiem będzie podlegał opodatkowaniu a nie

³⁴ PP 2010, nr 11, s. 47 z glosa aprobującą B. Pahla [w:] *Finanse Komunalne 2010*, nr 11, s. 66–70.

³⁵ Powyższa treść przepisu wskazuje, że zwolnienie nie obejmuje budowli nawet wówczas gdyby były wpisane do rejestru zabytków i odpowiednio zagospodarowane i konserwowane, chyba dlatego że w istocie budowle zostają opodatkowane tylko u przedsiębiorców, co jest także rozwiązaniem nietrafnym.

zwolnieniu od podatku³⁶. Jest tak dlatego, że grunty, w tym także grunty położone pod budynkami, są odrębnym przedmiotem opodatkowania, oczywiście wraz z pozostałym gruntem podatnika. Powyższe nie oznacza, że grunty rolne nie muszą być indywidualnie wpisane do rejestru, bo muszą być wpisane do rejestru w sposób oznaczony, zindywidualizowany. Powyższą okoliczność należy podnieść w związku z tym, że z art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.l. wynika, że zwolnione od podatku leśnego są lasy wpisane indywidualnie do rejestru zabytków.

Tak więc brak wskazania w art. 12 ust. 1 pkt 11 u.p.r., że chodzi o grunty wpisane indywidualnie do rejestru nie oznacza, iż nie muszą być one indywidualnie oznaczone. W tym zakresie obowiązuje rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 26 maja 2011 r. w sprawie prowadzenia rejestru zabytków, krajowej, wojewódzkiej i gminnej ewidencji zabytków oraz krajowego wykazu zabytków skradzionych lub wywiezionych za granicę niezgodnie z prawem³⁷, z którego wynika, że (§ 2 pkt 1 i 2) rejestr zabytków prowadzony jest w formie ksiąg oznaczonych literami „A” – dla zabytków nieruchomości, „B” dla zabytków ruchomych. W przypadku zabytków nieruchomości księga zawiera m.in. (§ 3 pkt 5, 7) miejsce położenia zabytku oraz numer katastru nieruchomości – dla zabytków nieruchomości i archeologicznych. Jeżeli chodzi o numer katastru to oznacza to konieczność wpisania (§ 3 ust. 2 pkt 6 i 7) numeru księgi wieczystej, o ile taka została założona oraz nazwę własną jednostki ewidencyjnej oraz jej identyfikator w krajowym rejestrze urzędowym podziału terytorialnego kraju, nazwę obrębu lub jego numer oraz numer działki.

Oznaczenie indywidualizujące, tak gruntów rolnych, lasów czy nieruchomości i budynków, powinno więc przy wpisie do rejestru zabytków nastąpić zgodnie z zasadami ewidencji gruntów i budynków – mimo że rozporządzenie to i ustawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami o tym wprost nie przesądzają. Wynika to z art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne³⁸, zgodnie z którym ewidencja gruntów i budynków jest m.in. podstawą planowania przestrzennego, wymiaru podatków, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej. Brak odesłania w tym zakresie do ustawy o ewidencji gruntów

³⁶ S.A. Chomicki, *Podatek od nieruchomości a rejestr zabytków*, Wspólnota 1994, nr 17–18, s. 26; A. Grysiński, *Obiekt zabytkowy, a podatek od nieruchomości*, Wspólnota 1995, nr 2, s. 22.

³⁷ Dz.U. z 2011 r. Nr 113, poz. 661.

³⁸ Dz.U. z 2016 r. poz. 1629 z późn. zm.

i budynków jest oczywistą wadą legislacyjną ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Można tylko domniemywać, że w art. 12 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatku rolnym nie użyto określenia, że grunty muszą być wpisane indywidualnie, dlatego iż przedmiotem opodatkowania tym podatkiem są tylko grunty, ale nie budynki, mimo że te ostatnie mogą korzystać z ulg inwestycyjnych (art. 13 ust. 1 u.p.r.). Tak czy inaczej określenie indywidualnie wpisane do rejestru zabytków w tym przepisie powinno być też przesłanką zwolnienia.

Zwolnienie od podatku od nieruchomości (art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l.) – odmiennie niż w przypadku zwolnienia od podatku rolnego (art. 12 ust. 1 pkt 11 u.p.r.) i podatku leśnego (art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.l.) – wyłącza to, że grunt lub budynek mimo wpisania do rejestru zabytków oraz utrzymywania ich i konserwacji zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, wówczas gdy nawet ich część będzie zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odróżnia pojęcia „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”, dla spełnienia którego wystarczające będzie, że będą one w posiadaniu przedsiębiorcy, a ten wcale nie musi ich dla spełnienia tej przesłanki w tej działalności wykorzystywać³⁹, od pojęcia „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” (art. 2 ust. 2, art. 5 ust. 2 lit. b u.p.o.l.)⁴⁰. Taka regulacja oznacza, że zajęcie, czyli faktyczne wykorzystywanie gruntów i budynków indywidualnie wpisanych do rejestru zabytków, utrzymywanych i konserwowanych zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami prowadzi będzie do utraty tego zwolnienia podatkowego.

Sam fakt posiadania tych zabytków przez przedsiębiorcę nie będzie natomiast prowadził do utraty tego zwolnienia. Trudno ustalić, jakie racje przyświecały temu rozwiązaniu, istniejącemu⁴¹ od początku ustawy. Z pewnością w rozwiązaniu tym nie można doszukać się żadnych celów związanych z ochroną i opieką nad zabytkami. Można wprost twierdzić, że rozwiązanie to jest sprzeczne z art. 5 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

³⁹ Wówczas zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 i art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a, pkt 2 lit. b u.p.o.l. – będą one opodatkowane najwyższą stawką podatkową.

⁴⁰ Wówczas, także jeżeli chodzi o użytki rolne i lasy oraz budynki będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, a te dwa pierwsze przedmioty podatkiem rolnym lub leśnym – także według najwyższych stawek podatkowych.

⁴¹ Do dnia 1 stycznia 1997 r. omówione zwolnienie znajdowało się w art. 7 ust. 1 pkt 10 ustawy i ustawą z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody (Dz.U. z 1996 r. Nr 91, poz. 409 z późn. zm.) – przeniesiono je do art. 7 ust. 1 jako pkt 6.

Nie sposób bowiem zrozumieć, dlaczego zwolnione mają być zabytki nieruchome i ruchome będące w posiadaniu przedsiębiorcy, a jeżeli będzie je wykorzystywał w prowadzeniu tej działalności nawet w części, to zwolnienie to utraci w całości. Przecież faktyczne wykorzystywanie zabytków w prowadzeniu działalności gospodarczej także może realizować cele z art. 6 Konstytucji RP, a więc w zakresie ich udostępniania i równego dostępu dla obywateli. Trudno przyjąć by rozwiązaniu temu towarzyszył wyłącznie cel fiskalny, dlatego należy go ocenić krytycznie.

Jest charakterystyczne, że zwolnieniem z art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. nie są objęte: park kulturowy, uznanie za pomnik historii, ustalenie ochrony w miejscowym planie zagospodarowania, które zgodnie z art. 7 pkt 2–4 u.o.z.o.z. są formami ochrony zabytków. Jednakże, gdy któraś z powyższych form ochrony zabytków zostanie wpisana indywidualnie do rejestru zabytków np. pomnik historii to może ona korzystać ze zwolnienia, o którym mowa.

Jeżeli chodzi o zwolnienia podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku od spadków i darowizn w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania, jakimi są w tych podatkach odpowiednio: grunty i budynki, grunty, zabytki nieruchome, to przepisy tych ustaw wprowadzają pewien łącznik (cechę wspólną), który jednak nie jest w przepisach określony identycznie. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych warunkiem zwolnienia jest utrzymanie i konserwacja gruntów i budynków zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, w ustawie o podatku rolnym warunkiem zwolnienia jest zagospodarowanie i utrzymanie gruntów rolnych zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, zaś w ustawie o podatku od spadków i darowizn warunkiem zwolnienia od podatku nieruchomości jest to by nabywca zabezpieczał je i konserwował zgodnie z obowiązującymi przepisami. Podkreślenia zaś wymaga to, że takiego warunku nie sformułowano w przypadku zwolnienia od podatku leśnego nabycia lasów. Wydaje się, że jest tak dlatego, że zgodnie z art. 7 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach⁴² gospodarka leśna w lasach wpisanych do rejestru zabytków i w lasach, na których terenie znajdują się zabytki archeologiczne wpisane do rejestru zabytków, prowadzona jest w uzgodnieniu z wojewódzkim konserwatorem zabytków, z uwzględnieniem przepisów o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Lasem w rozumieniu ustawy o lasach (art. 3 pkt 1 lit. c) jest m.in. „grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha, pokryty roślinnością leśną (uprawami

⁴² Dz.U. z 2017 r. poz. 788 z późn. zm.

leśnymi) – drzewami i krzewami oraz runem leśnym – lub przejściowo jej pozbawiony (...) c) wpisany do rejestru zabytków.

Okoliczność, że właściciel lasu i wojewódzki konserwator zabytków w przypadku, gdy ten pierwszy zamierza podjąć w lesie wpisanym do rejestru zabytków jakieś działania, które mogą podpadać pod gospodarkę leśną⁴³ muszą, jak pisze B. Rakoczy⁴⁴, osiągnąć porozumienie co do zgodności tych działań z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, oznacza, że przesłanka ta nie musi być warunkiem nabycia lub utraty zwolnienia podatkowego. Nie oznacza to jednak, że jest to przesłanka obojętna, a tylko to, że badając przesłanki zwolnienia podatkowego organ podatkowy nie będzie miał obowiązku jej badać. Bez wątplenia prowadzi to do naruszenia zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania (art. 2 Konstytucji RP), a także zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji) podatników tych podatków samorządowych (lokalnych). Rozwiązania zawarte w tym zakresie w ustawie o lasach i o podatku leśnym oraz w ustawie o podatku rolnym jednoznacznie różnicują bez dostatecznej podstawy sytuację prawną właścicieli lasów i gruntów rolnych w zakresie nieruchomości wpisanych do rejestru zabytków. Przepisy ustawy o lasach odnoszą się bowiem do tych działań, które składają się na gospodarkę leśną a ta obejmuje także utrzymywanie lasu zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Przepisy o podatku leśnym (art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.l.) nie muszą więc takiego warunku zawierać, ale też przesłanka jak podkreślono wyżej, o której mowa w art. 7 ust. 1 i 3 ustawy o lasach nie będzie przedmiotem badania organu podatkowego a jej niespełnienie nie będzie prowadziło do utraty zwolnienia podatkowego.

5. DOKUMENTOWANIE PRZESŁANEK ZWOLNIENIA

Wspomniane zwolnienia od podatków nie są oparta na tych samych przesłankach. Ustawodawca używa tu różnych określeń, jak: „utrzymanie i konserwacja” (grunty i budynki w podatku od nieruchomości), „zagospodarowanie i utrzymanie” (grunty rolne), „zabezpieczanie i konserwowanie”

⁴³ Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o lasach określenie gospodarka leśna oznacza działalność leśną w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drzewa, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów oraz realizację pozaprodukcyjnych funkcji lasu.

⁴⁴ Zob. B. Rakoczy, Ustawa o lasach. Komentarz, Lex/el. 2011, komentarz do art. 7 pkt 2.

zabytku nieruchomego w podatku od spadków i darowizn. Zauważyć tu należy, że wydaje się, iż przepisy te, skoro odwołują się do regulacji o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, powinny używać określeń zgodnych z tymi przepisami. Tak jest w przypadku art. 12 ust. 1 pkt 11 u.p.r. mówiącym o gruntach rolnych. Przepis art. 4 pkt 1 u.o.z.o.z. stanowi, że „ochrona zabytków polega, w szczególności na podejmowaniu przez organy administracji publicznej działań mających na celu m.in. (...) zapewnienie warunków prawnych, organizacyjnych i finansowych umożliwiających trwałe zachowanie zabytków oraz ich zagospodarowanie i utrzymanie”. Należy zauważyć, że w art. 38 ust. 1 u.o.z.o.z. umieszczonym w rozdziale o nadzorze konserwatorskim wskazano, że „wojewódzki konserwator zabytków lub działający z jego upoważnienia pracownicy wojewódzkiego urzędu ochrony zabytków prowadzą kontrolę przestrzegania i stosowania przepisów dotyczących ochrony zabytków i opieki nad zabytkami”. Kontrola ta obejmuje m.in. „ocenę stanu zachowania, warunków przechowywania i zabezpieczenia zabytków wpisanych do rejestru, a także zabytków znajdujących się w muzeach, bibliotekach oraz zasobach innych państwowych oraz zbiorach jednostek organizacyjnych i jednostek samorządu terytorialnego, w terminie uzgodnionym z ich właścicielem lub posiadaczem” (art. 38 ust. 3 pkt 2 u.o.z.o.z.).

Jeżeli zabytek nie jest zatem wpisany do rejestru, wpisany na listę Skarbów Dziedzictwa (art. 38 pkt 1a u.o.z.o.z.), to nadzór konserwatorski go obejmuje, ale w innym zakresie określonym w art. 38 ust. 1 i ust. 3 pkt 1, 4–6 u.o.z.o.z. co oznacza, że w takich przypadkach kontrola może dotyczyć ustalenia stanu faktycznego zabytku dotyczącego zakresu kontroli. Oznaczałoby to, że kontrola konserwatorska i zalecenia pokontrolne mogą stanowić materiał doradczy wskazujący na stan zagospodarowania i konserwacji zabytku (art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l.), zabezpieczenia i konserwacji (art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. d u.p.s.d.), zagospodarowania i utrzymania (art. 12 ust. 1 pkt 10 u.p.r.), uprawniających do zwolnienia od podatków. Powyższy pogląd dotyczący objęcia kontrolą konserwatorską także zabytków niewpisanych do rejestru, czy na listę Skarbów Dziedzictwa może być wątpliwy albowiem nie są to zabytki objęte formami ochrony przewidzianymi w art. 7 u.o.z.o.z., ale z drugiej strony art. 38 u.o.z.o.z. nie wskazuje na takie ograniczenie przynajmniej w ust. 1. Jednakże ustawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami nie definiuje powyższych określeń, a w orzecznictwie sądów administracyjnych⁴⁵ wprost

⁴⁵ Zob. np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 sierpnia 2005 r., I SA/Wa 1260/04, Lex nr 191976.

wskazuje się na konieczność skonkretyzowania w danej sprawie w decyzji, np. o odmowie pozwolenia na sprzedaż części lokali w budynku stanowiącym zabytek, na czym polega w tej sytuacji ochrona zabytku.

Ustawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami także nie zawiera definicji pojęcia „konserwacja zabytków”. Wskazuje tylko, kto może kierować pracami konserwatorskimi, pracami restauratorskimi lub badaniami konserwatorskimi prowadzonymi przy zabytkach wpisanych do rejestru (art. 37a ust. 1 u.o.z.o.z.), a także zobowiązuje ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego do określenia w drodze rozporządzenia m.in. elementów, które powinna zawierać dokumentacja prac konserwatorskich i prac restauratorskich prowadzonych przy zabytku ruchomym wpisanym do rejestru, treść wniosku o pozwolenie na prowadzenie prac konserwatorskich, restauratorskich lub robót budowlanych przy zabytku wpisanym do rejestru (art. 37 ust. 1 pkt 1 u.o.z.o.z.). Z kolei z przepisu art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. wynika, że warunkiem zwolnienia jest utrzymanie i konserwacja gruntów i budynków zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Użycie w tym przepisie koniunkcji oznaczałoby, że utrzymanie i konserwacja odnoszą się tak do gruntów, jak i do budynków. Takie rozumienie byłoby zgodne z ustawą o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, która mówiąc o konserwacji zabytków nie ogranicza tego określenia tylko do zabytków nieruchomości, czy ruchomych. Językowe znaczenie tego pojęcia⁴⁶, oznaczające „utrzymanie czegoś w dobrym stanie, dbanie o coś” – także nie zawiera ograniczenia przedmiotowego.

Podobnie ustawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami nie definiuje pojęcia „zagospodarowanie zabytku” zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, co oznacza, że samo określenie zagospodarowanie należy rozumieć w językowym potocznym tego słowa znaczeniu. Oznacza ono: „racjonalnie wykorzystać teren lub zasoby, objąć kogoś lub coś swoim wpływem, zorganizować coś, urządzić pod względem gospodarczym”⁴⁷. Z kolei w art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.s.d. mówi się, że warunkiem zwolnienia od podatku zabytku nieruchomego jest „zabezpieczanie go i konserwowanie” zgodnie z obowiązującymi przepisami, ale bez ich przedmiotowego określenia. Można domniemywać, że chodzić tu będzie nie tylko o ustawę o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, ale

⁴⁶ Zob. *Słownik języka polskiego*, M. Szymczak (red.), Tom I, Warszawa 1978, s. 993; *Uniwersalny Słownik Języka Polskiego*, Warszawa 2008, K-Ó, s. 212.

⁴⁷ *Słownik języka polskiego*, M. Szymczak (red.), Tom III, Warszawa 1978, s. 906; *Uniwersalny Słownik Języka Polskiego*, S. Dubisz (red.), Warszawa 2008, T-Ż, s. 782.

też o ustawę o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach oraz ustawę o muzeach. Używa się tu więc nie tylko określenia konserwowanie, ale i pojęcia „zabezpieczanie”. Wydawałoby się, że chodzi tu o zabezpieczanie zabytku w urządzeniu techniczne, ale te odnoszą się do zabytków wpisanych na Listę Skarbów Dziedzictwa, które zgodnie z art. 37i u.o.z.o.z. powinno przechowywać się w pomieszczeniu wyposażonym w zabezpieczenia techniczne, a więc to określenie odnosiłoby się tylko do zabytków ruchomych a nie nieruchomości. Chodzi tu więc o jedną z form opieki nad zabytkami (art. 5 pkt 3 u.o.z.o.z.), polegającą na zapewnieniu przez właściciela lub posiadacza zabezpieczenia i utrzymania zabytku oraz jego otoczenia w jak najlepszym stanie. W art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. d u.p.s.d. mówi się o zabytku nieruchomym. Nie jest to określenie z zakresu ustawy o podatku od spadków i darowizn, lecz z zakresu ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, Ta zaś (art. 3 pkt 2 u.o.z.o.z.) definiuje go jako nieruchomość, jej część lub zespół nieruchomości, będące dziełem człowieka lub związane z jego działalnością i stanowiące świadectwo minionej epoki, bądź zdarzenia, których zachowanie leży w interesie społecznym ze względu na posiadaną wartość historyczną, artystyczną lub naukową. Przedmiotem opodatkowania tym podatkiem jest nabycie własności rzeczy (art. 1 ust. 1 u.p.s.d.). Nieruchomość jest niewątpliwie rzeczą, gdyż jest przedmiotem materialnym (art. 45 w związku z art. 46 k.c.). W piśmiennictwie⁴⁸ wyrażano pogląd, że określenie części nieruchomości na gruncie tej ustawy odwołuje się do określenia zawartego w art. 47 k.c. a więc części składowej nieruchomości (np. budynku), ale niekoniecznie, bo może też odnieść się do przynależności np. schodów, które są zabytkami czy też fragmentu budynku, np. kilku pomieszczeń. Takie rozumienie określenia część nieruchomości niewątpliwie nie jest spójne z przedmiotem opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Tego rodzaju części nieruchomości nie są bowiem przedmiotem opodatkowania. Jednakże, gdy zwróci się uwagę na to, że chodzi tutaj o przedmiot objęty zwolnieniem podatkowym odnoszący się do ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, to takie rozumienie powyższego określenia jest uzasadnione. Zakres tego zwolnienia w stosunku do przedmiotu opodatkowania musi więc być precyzyjnie ustalony i określony, także w nawiązaniu do podstawy opodatkowania w ustaleniach każdego postępowania z tego zakresu. O ile więc to określenie nie budzi wątpliwości to budzi wątpliwości używanie w ustawach

⁴⁸ Zob. A. Jagielska-Burduk, *Zabytek w ustawie z 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami*, [w:] *Zabytek ruchomy*, Lex/el. 2011, pkt 1.5.

o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym, o podatku od spadków i darowizn rozbieżnych i bliżej niezdefiniowanych określeń o treści zagospodarowanie i utrzymanie, zabezpieczenie i konserwacja, utrzymanie i konserwacja. należy je jak się wydaje z braku ich definicji rozumieć w znaczeniu językowym.

Przesłanki utrzymania i konserwacji gruntów i budynków (art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l.), zabezpieczenia i konserwacji zabytków nieruchomości (art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. d u.p.s.d.), zagospodarowania i utrzymania gruntów rolnych (art. 12 ust. 1 pkt 1 u.p.r.) odwołują się albo do zgodności tych czynności z obowiązującymi przepisami, albo zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Chodzić tu będzie w szczególności o zgodność z zaleceniami konserwatorskimi, czy innymi wskazaniem zawartymi np. w decyzji o wpisie do rejestru zabytków czy wytycznymi konserwatorskimi (art. 90 ust. 3 u.o.z.o.z.) zaleceniami pokontrolnymi (art. 40 pkt 1 u.o.z.o.z.). Wytyczne wprowadzie dotyczą ogólnych kierunków działań konserwatorskich, sposobu postępowania wojewódzkich konserwatorów zabytków wskazanych przez Generalnego Konserwatora Zabytków a nie zagadnień indywidualnych, ale mogą stanowi podstawę do indywidualnych zaleceń konserwatorskich. W braku, w stosunku do danego zabytku zaleceń konserwatorskich przesłanki zwolnienia można wykazać zaświadczeniem wydanym przez wojewódzkiego (miejskiego) konserwatora zabytków na podstawie art. 217 § 2 pkt 2 k.p.a. (art. 306a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa)⁴⁹, mając przy tym na uwadze, że stwierdza ono stan faktyczny istniejący w dniu jego wydania. Oznacza to, że powinno ono być wydane bezpośrednio przed złożeniem stosownej deklaracji podatkowej i ewentualnie powtórzone w toku ewentualnego postępowania podatkowego. Poza tym istotne jest by z zaświadczenia, jako dokumentu urzędowego wynikało, że obiekt zabytkowy jest utrzymywany i konserwowany czy zabezpieczony i konserwowany, albo zagospodarowany i utrzymywany zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Także jest wystarczające wskazanie w nim, że na obiekcie są wykonywane prace konserwatorskie⁵⁰.

Skoro ustawy podatkowe odsyłają do przepisów o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami to dane co do poziomu należytego ich utrzymania, konserwowania, zabezpieczenia powinny pochodzić od organów

⁴⁹ Dz.U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm. – zwana dalej ord. pod.

⁵⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 13 października 2016 r., II FSK 2487/14, CBOSA.

konserwatorskich, a nie np. od bieglego⁵¹. Do ewentualnej opinii wojewódzkiego (miejskiego) konserwatora zabytków nie stosuje się art. 209 § 1 o.p.⁵² Przepisy ustaw podatkowych poza zgodnością utrzymywania, konserwowania, zabezpieczania zabytków z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami nie wskazują jakim środkiem dowodowym te okoliczności mają być wykazane, poza tym, że mają to być środki zawarte w tych przepisach. Jest charakterystyczne to, że nawet, jeżeli stan utrzymania zabytku organ podatkowy ustali na podstawie np. zaleceń konserwatorskich, czy zaleceń pokontrolnych, to nie będą to środki polegające na zajęciu stanowiska przez inny organ, o którym mowa w art. 209 § 1 o.p. Nie ma bowiem w przepisach o zwolnieniach podatkowych odesłania do stosowania tego przepisu. Jeżeli chodzi o wykorzystywanie dla wykazania omawianych przesłanek takich dokumentów jak zalecenia konserwatorskie, wytyczne, zalecenia pokontrolne, to można je uznać za dokumentację konserwatorską określającą stan zachowania zabytku nieruchomego i możliwości jego adaptacji, o której mowa w art. 25 ust. 1 pkt 1 u.o.z.o.z., którą повинie posiadać właściciel lub posiadacz zabytku wpisanego do rejestru. Jednakże, gdy uwzględni się to, że np. zalecenia konserwatorskie mają tylko „określać sposób korzystania z zabytku, jego zabezpieczenia i wykonania prac konserwatorskich” (art. 27 u.o.z.o.z.), to niewątpliwie nie będą one wskazywały na stan ich utrzymania i konserwacji, w dodatku stan aktualny, przydatny do zwolnienia podatkowego, które nie jest stałe tylko ograniczone do roku podatkowego. Wydaje się, że jedynym rozwiązaniem jest także by ta dokumentacja mogła być podstawą dla wystawienia przez organy konserwatorskie zaświadczenia, o którym była mowa, ewentualnie podstawą do wyrażenia przez te organy stanowiska w tym zakresie.

W wyroku z dnia 7 czerwca 2017 r., II FSK 399/17, CBOSA Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że „Zastosowanie zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. uwarunkowane jest spełnieniem przesłanki utrzymywania i konserwowania wobec całego budynku a nie poszczególnych lokali. Dla zastosowania tego przepisu nie zachodzi potrzeba ustalenia czy przesłanka ta jest zrealizowana wobec każdego lokalu z osobna”. Można mieć wątpliwość co do trafności tej tezy albowiem zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

⁵¹ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lipca 2008 r., I SA/Gl 151/08, CBOSA.

⁵² Zob. B. Pahl, glosa do wyroku WSA w Opolu z dnia 24 listopada 2010 r., I SA/Op 547/10, Lex/el. 2011, do art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. autor ten podobny pogląd co do możliwości zastosowania art. 209 § 1 ord. pod. wyraził [w:] B. Pahl, *Opodatkowanie gruntów i budynków wpisanych do rejestru budynków*, PPLiFS 2009, nr 7–8, s. 32.

przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są m.in. budynki lub ich części. Ustawa ta jednak, jak pisze L. Etel⁵³, nie definiuje pojęcia części budynku. Autor pisze, że opodatkowanie części budynku będzie miało miejsce w dwóch przypadkach: a) „wskazanym w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., a więc gdy ta część budynku została określona w umowie zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub wynika z innego tytułu prawnego, gdy budynek stanowi własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, a w tym przypadku częścią budynku będą lokale nawet wtedy, gdy nie stanowiące odrębnej własności”, b) „wskazanym w art. 2 ust. 1 u.p.o.l., w którym chodzi o lokale jako wyodrębnione prawnie części budynku”. Zatem, jeżeli podatnik byłby właścicielem lokalu wyodrębnionego prawnie a wpisanego do rejestru zabytków⁵⁴, to nie sposób ograniczać zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. tylko do budynku indywidualnie wpisanego do rejestru zabytków, albowiem wpisanym do niego może być też lokal w budynku (art. 3 pkt 1 w związku z art. 8 u.o.z.o.z.). Tak więc trudno uznać powyższą tezę wyroku za trafną. Sąd powinien był dokonać wykładni systemowej art. 7 ust. 1 pkt 6 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.).

W orzecznictwie nie budzi wątpliwości to, że „organy podatkowe nie są uprawnione do prowadzenia postępowania w kwestii dotyczącej przestrzegania i stosowania przez podatnika przepisów dotyczących ochrony zabytków i opieki nad zabytkami. W tym zakresie organ podatkowy opiera się na ocenie innego organu, właściwego do rozstrzygania takich kwestii”⁵⁵. Taka regulacja oznacza, że w istocie, gdy stanowisko organów konserwatorskich jest dla podatnika niekorzystne, to może go kwestionować na drodze postępowania podatkowego, albo na drodze zaskarżenia zażaleniem wydanego zaświadczenia zgodnie z art. 219 k.p.a. (art. 306c o.p.). Obie te drogi nie chronią go dostatecznie mocno. Droga postępowania podatkowego dlatego, że ma ograniczony zakres środków dowodowych na tę okoliczność, a druga – zażalenie – z uwagi na charakter zaświadczenia, ograniczony zakres postępowania wyjaśniającego i długotrwałość procedury.

⁵³ Zob. L. Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz, Lex/el. 2012, komentarz do art. 2 pkt 12.

⁵⁴ Zgodnie z art. 3 ust. 2 u.o.z.o.z. – zabytkiem nieruchomym jest też część nieruchomości, i taki lokal zgodnie z art. 8 i art. 9 ust. 1 u.o.z.o.z. wpisana do rejestru zabytków może być także część budynku, czyli lokal.

⁵⁵ Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 listopada 2016 r., I SA/Kr 1031/16, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 marca 2014 r., I SA/Kr 2967/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 października 2016 r., II FSK 2487/14, CBOSA.

W lepszej sytuacji są ci podatnicy, którzy wystąpili i mają zalecenia konserwatorskie albo zalecenia pokontrolne i postępują zgodnie z nimi i stan utrzymania i konserwacji przedstawiony w zaświadczeniu jest oparty na tych zaleceniach czy zaleceniach pokontrolnych, które zostały wykonane. Natomiast pozostali podatnicy mają drogę utrudnioną.

Wydaje się, że okoliczności utrzymywania i konserwowania powinny być także ustalane na podstawie opinii biegłego wydawanej w porozumieniu z organami konserwatorskimi. Byłaby to droga pewniejsza i szybsza dla podatników, którzy taką opinię potwierdzającą stan zachowania zabytku pozytywnie zaopiniowaną przez organy konserwatorskie mogliby załączyć do deklaracji podatkowej. Trudność w dowodzeniu omawianych przesłanek zwolnień podatkowych potęguje jeszcze ich niejednolita treść. Przepis art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. mówi o otrzymaniu i konserwacji, art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. d u.p.s.d. o zabezpieczeniu i konserwacji, a art. 12 ust. 1 pkt 1 u.p.r. o zagospodarowaniu i utrzymaniu. Jeżeli dokumentacja (zaświadczenie, opinia, zalecenia pokontrolne, wytyczne i zalecenia konserwatorskie) nie będą operowały poprawnymi terminami to podatnicy mogą mieć problemy z korzystaniem z tych zwolnień. Trudno zrozumieć takie zróżnicowanie pojęć, nawet jeżeli uwzględni się charakter przedmiotów tych zwolnień. Nie jest jasne np. dlaczego grunty rolne mają być zagospodarowane i utrzymane zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (art. 12 ust. 1 pkt 11 u.p.r.), a grunty objęte przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l.) utrzymane i konserwowane zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Konserwacja odnosi się tu chyba do budynków a nie gruntów ewentualnie ruchomości. Przesłanki te połączono spójnikiem koniunkcyjnym „i”, który nie ułatwia ich rozumienia. To zróżnicowanie pojęciowe należy więc ocenić krytycznie, ponieważ powinny one nawiązywać do przedmiotów opodatkowania (zwolnienia).

6. ZWOLNIENIE OD PODATKU OD ŚRODKÓW TRANSPORTOWYCH

Zwrócić też uwagę trzeba na to, że w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych w art. 12 ust. 1 pkt 5 wprowadzono od 1 stycznia 2003 r.⁵⁶ zwolnienie przedmiotowe od podatku od środków transportowych pojazdów

⁵⁶ Zob. art. 1 pkt 7 i art. 11 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1683).

zabytkowych, w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym. Jest charakterystyczne, że zwolnienie to nie zostało powiązane w tej ustawie podatkowej, jak w przypadku innych zabytków, z ustawą o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Zauważyć tu należy, że ustawa ta weszła w życie dopiero od 17 listopada 2003 r. a zwolnienie, o którym mowa było wcześniejsze. Odesłanie zaś do przepisów o ruchu drogowym oznacza, że odnosi się ono przede wszystkim do ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym⁵⁷ i jej art. 2 pkt 39, który definiuje pojazd zabytkowy jako „pojazd, który na podstawie odrębnych przepisów został wpisany do rejestru zabytków lub znajduje się w wojewódzkiej ewidencji zabytków, a także pojazd wpisany do inwentarza muzealiów zgodnie z odrębnymi przepisami”. Ustawa – Prawo o ruchu drogowym zawiera szereg przepisów, które odnoszą się do pojazdów zabytkowych, np. art. 66 ust. 1b pkt 2, art. 66 ust. 4a w zw. z art. 66 ust. 4, które łagodzą rygory wymagań konstrukcyjnych i innych technicznych, homologacji, w stosunku do tego rodzaju pojazdów. Wydaje się, że w tym przypadku należyte utrzymanie pojazdu i konserwowanie go ma o tyle znaczenie, że przesłanki te muszą być spełnione przy rejestracji pojazdu (art. 9 ust. 1 i 4 u.p.o.l.). W przypadku zgłoszenie do pierwszej rejestracji pojazdu zabytkowego właściciel pojazdu dodatkowo dołącza do wniosku o rejestrację:

- a) uwierzytelnioną kopię decyzji w sprawie wpisania pojazdu do rejestru zabytków lub dokument potwierdzający ujęcie pojazdu w wojewódzkiej ewidencji zabytków albo potwierdzający wpisanie pojazdu do inwentarza muzealiów, zgodnie z odrębnymi przepisami;
- b) zaświadczenie z przeprowadzonego badania pojazdu zabytkowego co do zgodności z warunkami technicznymi, o których mowa w art. 81 ust. 11a ustawy⁵⁸ oraz protokół oceny stanu technicznego pojazdu zabytkowego⁵⁹.

Zwolnienie to jest podmiotowo najszersze, bo obejmuje wszystkich podatników płacących podatek od środków transportowych i podobnie jak zwolnienie od podatku od spadków i darowizn zabytków ruchomych nie jest obwarowane innymi przesłankami, poza przesłankami wpisu do rejestru zabytków i co charakterystyczne to nie występuje w przypadku innych

⁵⁷ Dz.U. z 2017 r. poz. 1260 z późn. zm.

⁵⁸ Chodzi tu o art. 81 ust. 11a ustawy – Prawo o ruchu drogowym, wedle którego „badaniu co do zgodności z warunkami technicznymi podlega pojazd zabytkowy przed pierwszą rejestracją na terytorium RP”.

⁵⁹ § 2 ust. 9 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 22 lipca 2002 r. w sprawie rejestracji i oznaczenia pojazdów (Dz.U. z 2016 r. poz. 1038).

zabytków ruchomych wpisanych do wojewódzkiej ewidencji zabytków lub inwentarza muzealiów. Zatem wpisy do ewidencji i inwentarza muzealiów a nie tylko, jak w przypadku innych zabytków wpis do rejestru, mają podatkowotwórczy charakter w ten sensie, że kreują zwolnienie podatkowe⁶⁰. Zauważyć tu należy, że przepisy ustawy – Prawo o ruchu drogowym odróżniają pojazd zabytkowy od pojazdu unikatowego, który nie korzysta ze zwolnienia podatkowego od podatku od środków transportowych, a jest nim pojazd mający co najmniej 25 lat uznany przez rzeczoznawcę samochodowego za unikat lub mający szczególne znaczenie dla udokumentowania historii motoryzacji (art. 79 ust. 4 ustawy).

7. ZWOLNIENIE W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

W art. 17 ust. 4a lit. b u.p.d.o.p. zawarte jest zwolnienie dochodów kościelnych osób prawnych z pozostałej, a więc nieobjętej zwolnieniem zawartym w art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a u.p.d.o.p. – działalności w części przeznaczonej na m.in. konserwację zabytków. Dla przykładu chodzić tu może o dochody uzyskiwane przez kościelne osoby prawne z działalności charytatywnej, gdyż odpłatność nie wyklucza możliwości przypisania jej charytatywnego charakteru⁶¹. Takiego zwolnienia nie mają inne osoby prawne, chyba że wykazałyby, iż ich wydatki zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. zostały poniesione jako mające na celu osiągnięcie przychodu lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów.

8. ZWOLNIENIA W OPŁACIE SKARBOWEJ

Zgodnie z załącznikiem do ustawy o opłacie skarbowej (cz. III pkt 9) zwolnione od tej opłaty jest pozwolenie na remont obiektów budowlanych wpisanych do rejestru zabytków, a także pozwolenie na wywóz stały zabytku za granicę w przypadku:

– zamiany lub darowizny muzealiów oraz innych zabytków znajdujących się w posiadaniu muzeów państwowych i samorządowych oraz

⁶⁰ Zauważyć należy, że zgodnie z art. 22 ust. 5 u.o.z.o.z. gminna ewidencja zabytków obejmuje tylko zabytki nieruchome, a wojewódzka ewidencja zabytków (art. 22 ust 2 w zw. z art. 3 pkt 1 u.o.z.o.z.) także zabytki ruchome.

⁶¹ Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 października 2013 r., I SA/Kr 1402/13, CBOSA.

innych instytucji kultury, a także muzeów prowadzonych przez instytuty badawcze, instytuty naukowe PAN i publiczne szkoły wyższe,

– zwrotu zabytków utraconych w wyniku przestępstwa lub wywiezionych niezgodnie z prawem z terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej, Konfederacji Szwajcarskiej oraz państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym,

– zwrotu zabytków utraconych w wyniku przestępstwa lub wywiezionych niezgodnie z prawem z terytorium państwa niebędącego członkiem Unii Europejskiej, Konfederacji Szwajcarskiej oraz państw członkowskich europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, jeżeli zwrot tych zabytków wynika z umów międzynarodowych ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską.

Zauważyć należy, że ustawa powyższa obowiązuje od dnia 1 stycznia 2007 r. a poprzednio obowiązująca ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej⁶² nie przewidywała tego rodzaju zwolnień.

9. PODSUMOWANIE

Jeżeli zważyć na to, jakie dokumenty możliwe są do otrzymania przez właściciela (posiadacza) zabytku nieruchomego na podstawie ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami to występuje w tym zakresie niespójność z przepisami ustaw podatkowych o podatkach samorządowych, wprowadzających zwolnienia podatkowe. Przepisy o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku od spadków i darowizn, o podatku rolnym dla nabycia prawa do zwolnienia podatkowego (nieruchomości, gruntów budynków) wymagają bowiem by były one utrzymywane i konserwowane, zabezpieczone i konserwowane, zagospodarowane i utrzymane zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, obowiązującymi przepisami, o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Regulacja taka oznacza, że przesłanki te nie mogą być ustalone przez organy podatkowe, a tylko przez organy konserwatorskie. W dodatku podatnicy nie mogą bronić swoich racji i zwalczać ewentualnego stanowiska organów konserwatorskich zawartego, czy to w zaleceniach konserwatorskich, wytycznych konserwatorskich, zaleceniach pokontrolnych, czy zawartych w pismach kierowanych do organów podatkowych. Nie są to bowiem środki, o których mowa w art. 209

⁶² Dz.U. z 1989 r. Nr 4, poz. 23 z późn. zm.

§ 1 ord. pod. (art. 106 § 1 k.p.a.). Powoduje to sytuację, w której środki obrony racji podatników są niewielkie, a to oznacza, że zdani są oni na łaskę i niełaskę organów konserwatorskich. Jeżeli uwzględnić jeszcze to, że przepisy tych ustaw podatkowych zawierają bardzo ograniczony tak podmiotowo, jak i przedmiotowo wachlarz zwolnień podatkowych, to oznacza to sytuację, w której w tym zakresie przepisy te są sprzeczne z art. 5, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Sytuacja ta wymaga więc zmian.

SUMMARY

PROTECTION OF HISTORICAL MONUMENTS IN ADMINISTRATIVE LAW

The provisions of the Act on protection and care of historical monuments set forth the obligation for conservator bodies to issue a number of documents, such as: conservator's recommendations, conservator's guidelines, permit for performance of construction and conservator's work, division of immovable historical monument and the obligation of owners (holders) of historical monuments, in case of utility development of a historical monument, to hold documentation defining, among others, the state of its preservation, adaptation possibilities, including the scope and manner of performance of conservator's works. In fact, none of the provisions of the act specify the obligation for such conservator bodies to issue a document presenting the factual state of an immovable or movable historical monument. Such a document may constitute conservator's recommendations, as long as the conservator of historical monuments provides in the document such state or the certificate referred to in Art. 217 of the Code of Administrative Procedure. However, the certificate is regulated by the provisions of the Code of Administrative Procedure, and not in the provisions on the protection and care of historical monuments. It is of importance because the provisions on tax exemptions contained in the acts on self-governmental taxes set forth that the state of development, maintenance, conservation or protection should be defined in accordance with the provisions on protection and care of historical monuments.