

KATARZYNA ŚWIECH-KUJAWSKA

Uniwersytet Szczeciński

katarzyna.swiech-kujawska@usz.edu.pl

ORCID: 0000-0001-6466-7187

Podatkowe instrumenty ochrony środowiska na przykładzie ulg podatkowych związanych z władaniem nieruchomościami

**Tax instruments of environmental protection
exemplified in tax reliefs associated with administration
of a real estate**

Streszczenie. W opracowaniu podjęto istotną, tak z praktycznego, jak z teoretycznego punktu widzenia, problematykę podatkowych instrumentów ochrony środowiska, związanych z szeroko ujętym władaniem nieruchomościami. Jest ona poza tym aktualna, szczególnie ze względu na stale postępującą degradację środowiska naturalnego i jej wpływ na środowisko społeczne i gospodarcze. Podstawowym celem badawczym było ustalenie, czy w krajowym porządku prawnym wykorzystywane są, a jeśli tak, to w jakim zakresie, instrumenty sprzyjające tytułowej ochronie środowiska naturalnego, przyjmując jednocześnie założenie o zasadności realizacji przez ten system pozafiskalnych celów opodatkowania.

W celu realizacji założonego celu odniesiono się podstaw prawnych ochrony środowiska, z uwzględnieniem roli ustawy zasadniczej w tym obszarze. Kolejno skoncentrowano się na istocie pozafiskalnych celów opodatkowania, dokonując pogłębionej analizy rozwiązań prawnych dotyczących ulg podatkowych, którym można przypisać wskazaną na wstępie rolę podatkowych instrumentów ochrony środowiska.

Słowa kluczowe: podatki; ulgi; ochrona środowiska.

Abstract. This article undertakes crucial subject matter, from a practical and theoretical angle, of tax instruments of environmental protection associated with broadly understood administration of real estate. It is, besides, timely, especially due to a continuously progressing degradation of the natural environment and its impact on the social and economic environment. The basic research purpose was to establish whether national legal order uses instruments that encourage this protection and, if yes, to what extent, at the same time assuming a validity of this system's implementing non-fiscal purposes of taxation. In order to pursue the said goal, the study refers to the legal basis of environmental protection, taking into account the role of the basic law in this area. The focus is then moved, in essence, to non-fiscal purposes of taxation by carrying out an in-depth analysis of legal solutions concerning tax reliefs that may be attributed the role of tax instruments of environmental protection stipulated at the outset.

Keywords: taxes; relief; environmental protection.

1. Uwagi wprowadzające

Przedmiotem opracowania uczyniono problematykę podatkowych instrumentów ochrony środowiska, związanych z szeroko ujętym władaniem nieruchomościami, pojmowanym w znaczeniu leksykalnym¹. Oznacza to, że rozważania odniesiono nie do podatków majątkowych, ale do ulg wykorzystywanych przez podatników, który do nieruchomości ma tytuł prawny lub jest w jej faktycznym posiadaniu, a preferencje podatkowe wynikają z nakładów poczynionych na nieruchomość (bez względu na klasyfikację podatku, dokonaną w oparciu o kryterium przedmiotu opo-

¹ Por. E. Sobol (red.), *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 2000, s. 1136.

datkowania). Należy też uzupełnić, że tytułowe ulgi podatkowe pojmowane są w sposób doktrynalny, co oznacza, że przedmiotem analizy nie zostały objęte zwolnienia podatkowe, tradycyjnie od ulg odróżniane².

Wybór tematu został podyktowany stale rosnącą aktualnością tematyki, wynikającą m.in. z pogłębiających się problemów degradacji środowiska naturalnego i potrzeby jego wzmożonej ochrony. Jej brak implikuje bowiem szereg negatywnych skutków, tak społecznych, jak gospodarczych. Zasadniczym celem podjętych rozważań jest ustalenie, czy w krajowym systemie prawa podatkowego wykorzystywane są, a jeśli tak, to w jakim zakresie, narzędzia służące ochronie środowiska naturalnego. Jak już zaznaczono, ze względu na wieloaspektowość problematyki analizie poddano jedynie te z regulacji szczegółowego prawa podatkowego, które nawiązują w badanym obszarze do władania nieruchomościami. Z tego względu poza sferą rozważań pozostawiono inne niż wskazane wyżej instrumenty mogące również w sposób bezpośredni lub pośredni realizować tytułowy cel. Realizacji założonego zamiaru badawczego służyć ma ponadto udzielenie odpowiedzi na bardziej szczegółowe pytanie, a mianowicie, czy wykorzystywane instrumenty ochrony środowiska są regulowane w sposób racjonalny.

Zaznaczyć również należy, że przyjęto założenie o możliwości realizacji pozafiskalnych celów opodatkowania.

Tak wytyczony zakres badań implikował przyjęcie określonej systematyki rozważań. W pierwszej kolejności należało się bowiem odnieść do podstaw prawnych ochrony środowiska, z uwzględnieniem roli ustawy zasadniczej w tym obszarze. Na tak zarysowanym tle dokonano analizy rozwiązań prawnych obowiązujących w polskim szczegółowym prawie podatkowym, którym można przypisać wskazaną na wstępie rolę podatkowych instrumentów ochrony środowiska.

Zaznaczyć przy tym należy, że obszerność problematyki wymaga, aby skoncentrować się na najistotniejszych kwestiach i dokonywać pewnych

² W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)* [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), *Księga Pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 173 i n.

uogólnień w celu ostatecznej rekapitulacji, bez podejmowania wątków mających mniej istotne znaczenie dla wytyczonego pola badawczego.

W tej części opracowania, jako obejmującej uwagi o charakterze wprowadzającym, należy natomiast odnieść się do pojęcia *środowisko*.

Normatywną jego definicję sformułowano na gruncie ustawy Prawo ochrony środowiska³: pod pojęciem tym należy rozumieć ogół elementów przyrodniczych, w tym także przekształconych w wyniku działalności człowieka, a w szczególności powierzchnię ziemi, kopaliny, wody, powietrze, krajobraz, klimat oraz pozostałe elementy różnorodności biologicznej, a także wzajemne oddziaływania pomiędzy tymi elementami.

Jak z tego wynika i co jest podkreślane w nauce, przytoczona definicja w istocie składa się z dwóch części: pierwsza z nich opisuje środowisko w sposób generalny i abstrakcyjny, a druga zawiera wyliczenie poszczególnych elementów przyrodniczych, przy czym jest to wyliczenie przykładowe. Taka konstrukcja pozwala przyjąć poza tym, że środowisko stanowi zbiór pewnych elementów, które określa się mianem elementów przyrodniczych. „Pojęcie to cechuje więc normatywne założenie, że stanowi ono pewien konglomerat i *ex definitione* jest strukturą zbiorową”⁴.

Godzi się zauważyć, że przytoczona „definicja legalna pojęcia «środowisko» w u.p.o.ś. obejmuje swym zakresem nie tylko środowisko przyrodnicze (pierwotne), ale i stan tego środowiska, wynikający z faktu korzystania ze środowiska przez człowieka”⁵.

Z kolei w myśl art. 3 pkt 13 powołanej już ustawy p.o.ś. pod pojęciem *ochrona środowiska* rozumie się podjęcie lub zaniechanie działań umożliwiających zachowanie lub przywracanie równowagi przyrodniczej. Ochrona ta polega w szczególności na: racjonalnym kształtowaniu środowiska i gospodarowaniu zasobami środowiska zgodnie z zasadą zrównoważonego rozwoju, przeciwdziałaniu zanieczyszczeniom, przywracaniu elementów przyrodniczych do stanu właściwego. W doktrynie zwraca się uwagę, że za

³ Art. 3 ust 1 pkt 39 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 54).

⁴ B. Rakoczy, *Pojęcie środowiska w prawie polskim i prawie włoskim. Aspekty komparatystyczne*, „Studia Prawnoustrojowe” 2017, nr 37, s 26–27.

⁵ M. Roliński, *Ewolucja pojęcia prawnego „środowisko” i „ochrona środowiska”*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2005, nr 6, s. 162–163.

niewystarczające należy uznać podejmowanie jedynie działań ochronnych czy konserwatorskich stanowiących tzw. bierną ochronę środowiska. Konieczne jest bowiem „aktywne działanie pozytywnie kształtujące stan środowiska, utrzymujące je we właściwym stanie i zmierzające do zapewnienia odpowiedniej równowagi pomiędzy jego elementami”⁶.

Uprowadzając dalsze rozważania, należy stwierdzić, że dla określonej problematyki istotne znaczenie mają instytucje prawa podatkowego związane z ochroną powietrza. Ta z kolei stanowi jeden z elementów ochrony środowiska. Z tego też względu przytoczyć należy definicję *powietrza*, które jest określane jako powietrze znajdujące się w troposferze, z wyłączeniem budynków i miejsc pracy⁷. „Jest ono kategorią dobra publicznego, a jego ochronę należy traktować jako realizację dobra wspólnego”⁸. Z kolei najważniejszym komponentem ochrony powietrza jest zapewnienie jak najlepszej jego jakości, z uwagi na fakt, że o jego wartości przesądza czystość. Przyjmuje się więc, że najistotniejsze znaczenie ma ochrona jakościowa, chociaż nie wyklucza się dbałości o aspekty ilościowe, zwłaszcza w aspekcie ochrony warstwy ozonowej⁹. Problem zanieczyszczenia powietrza jest przedmiotem raportowania WHO, która podnosi, że zanieczyszczenie powietrza – zarówno otaczającego (na zewnątrz), jak i domowego (w pomieszczeniach) – jest największym środowiskowym zagrożeniem dla zdrowia, odpowiedzialnym za około jeden na dziewięć zgonów rocznie. Samo zanieczyszczenie powietrza atmosferycznego (na zewnątrz) zabija około 3 milionów ludzi rocznie, głównie z powodu cho-

⁶ J. Trzewik, *Publiczne prawa podmiotowe jednostki w systemie prawa ochrony środowiska*, LEX/el. 2016.

⁷ Por. art. 3 pkt 26 u.p.o.ś. i art 2 pkt 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/50/WE z dnia 21 maja 2008 r. w sprawie jakości powietrza i czystszego powietrza dla Europy, Dz.U. UE L 2008, Nr 152, s. 1.

⁸ B. Iwańska, *Ochrona powietrza w systemie prawa ochrony środowiska*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017, nr 7, s. 5.

⁹ J. Ciechanowicz-McLean, Z. Bukowski, B. Rakoczy, *Prawo ochrony środowiska. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 202.

rób niezakaźnych. „Tylko jedna osoba na dziesięć mieszka w mieście, które spełnia wytyczne WHO dotyczące jakości powietrza”¹⁰.

Powyższe uwagi prowadzą do stwierdzenia, że funkcjonowanie społeczeństw jest immanentnie związane ze środowiskiem, a jego ochrona ma niepodważalne i kardynalne znaczenie.

2. Konstytucyjne determinanty ochrony środowiska

Jak już zaznaczono, punktem wyjścia do dalszych analiz jest wskazanie podstaw prawnych ochrony środowiska. Dla tematu opracowania podstawowe znaczenie mają przy tym konstytucyjne zasady obowiązujące w tym zakresie. Podkreślić bowiem należy, że ustawodawca troskę o ekosystem przyrodniczy uznał za tak istotną, że znalazło to odzwierciedlenie w akcie prawnym najwyższej rangi. Waga tych regulacji wynika wprost z roli przypisywanej Konstytucji¹¹, która, stanowiąc podstawę systemu prawnego, określa genezę, zasady i cele państwa¹², a jej przepisy stosuje się bezpośrednio (chyba że postanowiono inaczej). Jak z tego wynika, określenie zasad i wartości jest charakterystyczne dla tego aktu prawnego, a jednocześnie przyjmuje się następującą ich typologię, odzwierciedlającą podstawy aksjologiczne Konstytucji¹³:

- wartości związane z ochroną dóbr osobistych poszczególnych obywateli, którym należy przypisać podstawowe znaczenie,
- wartości związane z zapewnieniem odpowiednich dóbr instrumentalnych i instytucjonalnych,
- dobra społeczeństwa jako całości,
- dobra o charakterze ideowym.

¹⁰ *Ambient air pollution: A global assessment of exposure and burden of disease*, WHO 2016, s. 44; por. K. Katsouyanni, *Ambient air pollution and health*, „British Medical Bulletin” 2003, nr 68, s. 146.

¹¹ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

¹² A. Bałaban, *Funkcje Konstytucji* [w:] J. Trzeciński (red.), *Charakter i struktura norm konstytucji*, Warszawa 1997, s. 7.

¹³ Z. Ziemiński, *Wartości konstytucyjne – zarys problematyki*, Warszawa 1993, s. 57.

W literaturze wskazuje się również na hierarchię norm konstytucyjnych w odniesieniu do systemu danego państwa, wyróżniając wśród nich m.in. normy niezmiennie (zasady) i pozostałe normy konstytucyjne¹⁴. Konstytucyjna zasada prawa (w ujęciu dyrektywalnym) definiowana jest jako taka „norma konstytucyjna: z której wynika, logicznie względnie instrumentalnie, jakaś grupa innych norm konstytucyjnych, lub która reguluje szczególnie istotne (na gruncie niespornej doktryny) cechy danej instytucji, lub która w doktrynie lub praktyce dostatecznie powszechnie uznana została za szczególnie społecznie doniosłą, zwłaszcza ze względu na to, że wyraża którąś z podstawowych wartości”¹⁵.

Niebagatelną rolę odgrywają również normy programowe, którymi są normy nakazujące realizację (lub dążenie do osiągnięcia) pewnego celu. W odróżnieniu od norm celowościowych w normach programowych cel wyznaczony jest przez normodawcę, a nie przez adresata normy. Podkreśla się, że „normy te są wiążące, ale nakładają na adresatów obowiązki *prima facie*, a nie obowiązki o charakterze definitywnym, a co za tym idzie norma taka nie stanowi podstawy «pozytywnych» roszczeń obywateli wobec państwa”¹⁶.

Uwzględniając powyższe uwagi, analizie należy poddać te z postanowień Konstytucji, które odnoszą się do ochrony środowiska. Przede wszystkim odnotować należy, że regulacje prawne dotyczące tej materii są relatywnie rozbudowane i zostały zamieszczone w kilku przepisach Konstytucji: art. 5, art. 31 ust. 3, art. 68 ust. 4 i art. 74 ust. 1, 2 i 4 oraz art. 74 ust. 3 i art. 86. Powołane przepisy mają różny charakter i związane są zarówno z zadaniami państwa, jak i z prawami oraz obowiązkami jednostki sytuowanymi we wskazanym obszarze.

Podstawowe wartości i cele, które winny być respektowane i realizowane przez Rzeczpospolitą na podstawie postanowień art. 5 Konstytucji,

¹⁴ K. Działocha, *Hierarchia norm konstytucyjnych i jej rola w rozstrzyganiu kolizji norm* [w:] J. Trzciniński (red.), *Charakter i struktura...*, s. 79.

¹⁵ M. Zieliński, *Konstytucyjne zasady prawa* [w:] J. Trzciniński (red.), *Charakter i struktura...*, s. 68.

¹⁶ T. Gizbert-Studnicki, A. Grabowski, *Normy programowe w konstytucji* [w:] J. Trzciniński (red.), *Charakter i struktura...*, s. 95 i n.

obejmują również zapewnienie ochrony środowiska, nakazując respektowanie zasady zrównoważonego rozwoju.

Nie dokonując wykładni wszystkich powołanych jednostek redakcyjnych, jako wykraczającej poza wytyczone ramy opracowania, interpretacji poddać należy art. 74 ustawy zasadniczej, mający niepodważalne znaczenie dla podjętej tematyki. Powołany przepis obliuguje władze publiczne do ochrony środowiska naturalnego (ust. 2) oraz prowadzenia polityki zapewniającej bezpieczeństwo ekologiczne współczesnym i przyszłym pokoleniom (ust. 1 art. 74), a także wspierania działań obywateli na rzecz ochrony i poprawy stanu środowiska (ust. 4). Równocześnie ust. 3 artykułu wyraża gwarancje dostępu do informacji o stanie i ochronie środowiska.

W doktrynie akcentuje się również, że „polska Konstytucja nie gwarantuje ogólnego prawa jednostki do życia w zdrowym środowisku, ponieważ jej twórcy pragnęli uniknąć wprowadzenia klauzuli o nierealnym charakterze i trudnych do określenia konsekwencjach prawnych”¹⁷.

W redakcji przepisu posłużono się bardzo szerokim pojęciem „bezpieczeństwa ekologicznego”, które jest interpretowane jako „uzyskanie takiego stanu środowiska, który pozwala na bezpieczne przebywanie w nim i umożliwia korzystanie z tego środowiska w sposób zapewniający rozwój człowieka. Jednym z elementów «bezpieczeństwa ekologicznego» jest z kolei ochrona środowiska, ale zadania władz publicznych są szersze, obejmując też działania poprawiające aktualny stan środowiska i programujące jego dalszy rozwój”¹⁸.

Wynika z tego, że w konstrukcji przepisu skorelowano obowiązki władz publicznych z uprawnieniami przyznanymi społeczeństwu, co umożliwia podejmowanie aktywności społecznej w tym zakresie polegającej m.in. na podejmowaniu przez obywateli działań na rzecz ochrony i poprawy stanu środowiska¹⁹.

¹⁷ L. Garlicki, M. Derlatka [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, wyd. 2, L. Garlicki, M. Zubik (red.), Warszawa 2016, s. 804.

¹⁸ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 437.

¹⁹ W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wydanie 6, Warszawa 2009, s. 80.

Poza tym łączne ujęcie powyższych postanowień art. 74 Konstytucji, a przede wszystkim umieszczenie ich na tle regulacji art. 5, podkreśla rangę regulacji, czyniąc ze zdrowego środowiska jedną z najistotniejszych wartości konstytucyjnych. „Niezależnie więc od szczegółowych konstytucyjnych unormowań cały proces interpretacji i stosowania ustawy zasadniczej należy podporządkować realizacji tej wartości, bo jej ranga jest porównywalna tylko z innymi wartościami wskazanymi w art. 5 ustawy zasadniczej”²⁰.

Jak zaznaczono na wstępie, poza ramami analizy pozostawiono pozostałe źródła prawa ochrony środowiska, warto jednak zauważyć, że system jego ochrony jest złożony, a regulacje prawne powstają na wszystkich poziomach tworzenia prawa i są przedmiotem aktów o zróżnicowanej randze²¹.

3. Ulgi podatkowe jako instrument ochrony środowiska

W tej części opracowania należy skoncentrować się na analizie rozwiązań szczegółowego prawa podatkowego sytuowanych w badanym obszarze. Jak również sygnalizowano, z uwagi na obszerność problematyki analizy ograniczono do ulg podatkowych. Stanowią one bowiem najbardziej reprezentatywny instrument prawa podatkowego wykorzystywany do realizacji celów pozafiskalnych. Przegląd krajowych regulacji ustawowych należy poprzedzić uwagą, że ustawodawca jedynie w dwóch podatkach zawarł instrumenty o tym charakterze bezpośrednio służące ochronie środowiska, a związane z władaniem nieruchomościami. Są nimi: ulga termomodernizacyjna – regulowana przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²² – oraz ulga inwestycyjna w podatku rolnym²³. W takiej też kolejności zostaną one poddane poszerzonej analizie.

²⁰ L. Garlicki, M. Derlatka [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, s. 804.

²¹ B. Iwańska, *Ochrona powietrza...*, s. 4.

²² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 226 ze zm.).

Przystępując do charakterystyki ulgi termomodernizacyjnej, ze względu na jej specyfikę – związaną z ochroną powietrza – należy umiejscowić ją w szerszym kontekście powinności polskiego ustawodawcy. Kardynalne znaczenie ma w tym zakresie dyrektywa PE i Rady 2008/50/WE z dnia 21 maja 2008 r. w sprawie jakości powietrza i czystsze powietrze dla Europy (tzw. dyrektywa CAFE). Podstawowym celem powołanego aktu prawnego jest określenie zasad utrzymania jakości powietrza tam, gdzie jest ona dobra, i poprawę jego jakości w pozostałych przypadkach. Wskazany akt prawny określa również konkretne konsekwencje, które są w literaturze dzielone na obowiązki prewencyjne i sanacyjne²⁴.

Jednym z obowiązków jest wymóg opracowania przez państwa członkowskie planów ochrony jakości powietrza lub planów działań krótkoterminowych w przypadkach wskazanych w dyrektywie. Czyniąc zażość prawodawstwu unijnemu, w tym m.in. postanowieniom Dyrektywy, w Polsce w 2019 r. opracowano i przyjęto Krajowy Program Ograniczania Zanieczyszczenia Powietrza (dalej jako KPOZP)²⁵, uaktualniony w 2023 r.²⁶ Jak jednoznacznie wynika ze wskazanego dokumentu, jego podstawowym celem jest realizacja krajowych zobowiązań w zakresie redukcji emisji poszczególnych zanieczyszczeń powietrza. Jednocześnie uznano w nim, że niezbędna jest realizacja celów szczegółowych zawartych w poszczególnych, wymienionych w dokumencie, politykach i aktach prawnych.

²³ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz. U. z 2020 r., poz. 333 ze zm.).

²⁴ M. Baran, *Dyrektywa 2008/50/WE w sprawie jakości powietrza i czystsze powietrze dla Europy oraz jej implementacja w prawie polskim*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017, nr 7, s. 19.

²⁵ Załącznik do uchwały nr 34 Rady Ministrów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie przyjęcia Krajowego programu ograniczania zanieczyszczenia powietrza (M.P. z 2019 r., poz. 572). Wcześniej, w roku 2015 przyjęto Krajowy Program Ochrony Powietrza do roku 2020 (z perspektywą do 2030). Krajowy Program Ochrony Powietrza jest średniookresowym dokumentem planistycznym, który stanowi element spójnego systemu zarządzania ze średniookresową Strategią „Bezpieczeństwo Energetyczne i Środowisko – perspektywa do 2020 r.” przyjętą uchwałą Nr 58 Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 2014 r. (Dz.U. z 2014 r. poz. 469).

²⁶ Uchwała nr 192 Rady Ministrów z dnia 18 października 2023 r. w sprawie przyjęcia Krajowego programu ograniczania zanieczyszczenia powietrza – aktualizacji (M.P. z 2023 r., poz. 1236).

Istotne zagrożenie dla jakości powietrza w Polsce stanowi w dalszym ciągu stężenie pyłu zawieszonego PM 10 i PM 2,5²⁷. Zjawisko to nasila się w okresie grzewczym, na co składa się kilka powodów, takich jak m.in. wykorzystywanie paliw niedostatecznej jakości, wykorzystywanie tradycyjnych, przestarzałych i nieefektywnych technik i technologii spalania w paleniskach małej mocy o niskiej sprawności energetycznej i wysokiej emisji zanieczyszczeń²⁸. Wpływ na niekorzystne tendencje ma również duża liczba budynków niespełniających obecnie obowiązujące normy w zakresie charakterystyki energetycznej, co z kolei jest następstwem struktury wiekowej budynków i ich niedoinwestowania.

W związku z tym w KPOZP i jego aktualizacji podkreślono, że znaczący potencjał redukcyjny niskiej emisji znajduje się w sektorze bytowo-komunalnym. Obejmuje on nie tylko wskazane wcześniej budynki mieszkalne, ale również usługi, w tym sektor administracji publicznej, szkolnictwo, służbę zdrowia oraz handel. Największy udział w emisjach ma przy tym budownictwo mieszkaniowe.

Jednym z działań zmierzających do odwrócenia wyżej wskazanych, niekorzystnych tendencji było wprowadzenie do obrotu prawnego ulgi termomodernizacyjnej. Z uzasadnienia do projektu ustawy zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁹ wynika wprost, że ma ona stanowić jeden z elementów działań o charakterze stymulacyjnym („zachęt finansowych dla obywateli do aktywnego włączenia się w realizację procesu poprawy jakości powietrza w Polsce”). Uznano bowiem, że konieczne jest przyspieszenie procesu poprawy jakości powietrza zmierzające do zachowania norm jakościowych, wynikających z krajowych

²⁷ Są to substancje stanowiące szczególne zagrożenie dla zdrowia ludzkiego, por. P. Mannuccio Mannucci, M. Franchini, *Health Effects of Ambient Air Pollution in Developing Countries*, „International Journal of Environmental Research and Public Health” 2017, nr 14, s. 2 i n.

²⁸ I. Przybojewska, *Problem niskiej emisji i dostępne rozwiązania prawne*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017, nr 7, s. 40.

²⁹ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, VIII kadencja, druk sejmowy nr 2901 z 12 października 2018 r., <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=2901> (dostęp: 3 marca 2024 r.).

i unijnych przepisów w zakresie ochrony powietrza (w tym także ograniczenie smogu w sezonie grzewczym), co z kolei jest jednym z priorytetów polityki rządu. Za priorytetowe działanie naprawcze, realizowane w sektorze bytowo-komunalnym w ramach procesu poprawy jakości powietrza w Polsce uznano bowiem termomodernizację jednorodzinnych budynków mieszkalnych³⁰. Wskazano na bezpośredni związek pomiędzy termomodernizacją, rozumianą jako zmniejszenie zapotrzebowania na energię cieplną, a wynikającym z tego ograniczeniem emisji zanieczyszczeń pochodzących z procesu spalania paliw do celów grzewczych, co należy ocenić pozytywnie. W związku z tym wprowadzenie rozwiązań prawnych realizujących ten cel należy zaaprobować. Z tego też względu negacji powinien podlegać zakres stosowania wspomnianej ulgi. Zgodnie bowiem z art. 26 h u.p.d.of. zakres preferencji został ograniczony do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych³¹, będących właścicielami lub współwłaścicielami budynków mieszkalnych jednorodzinnych. O ile jednoznaczne doprecyzowanie, że ulga przysługuje również współwłaścicielom budynków, jest słuszne, o tyle bezzasadne jest wyłączenie z możliwości preferencyjnego traktowania właścicieli (współwłaścicieli) nawet wyodrębnionych lokali mieszkalnych i osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego. Kwestionowanie takiej prawidłowości wynika między innymi z faktu, że termomodernizacja w praktyce równie często polega na wymianie kotła na gazowy w lokalu mieszkalnym. Z kolei w centrach miast, szczególnie zagrożonych smogiem, przeważa zabudowa wielorodzinna. Prowadzi to do wniosku, że jeśli u podstaw wprowadzenia regulacji leżała koncepcja poprawy jakości powietrza, to ulga winna być stosowana w każdej sytuacji poniesienia wskazanych przez ustawodawcę wydatków przez uprawnioną osobę. Rodzaj nieruchomości (lokalowa albo budynkowa) powinien być indyferentny. Różnicowanie podatników ze względu na rodzaj posiadanych

³⁰ Tamże.

³¹ Rozwiązanie to dotyczy również podatników zryczałtowanego podatku dochodowego, co należy ocenić jednoznacznie pozytywnie (art. 11 ust. 11 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2540 ze zm.).

przez nich nieruchomości przy ponoszeniu identycznych nakładów inwestycyjnych narusza zasadę sprawiedliwości opodatkowania. Na marginesie należy uzupełnić, że ulga stosowana jest, o ile budowa budynku jest zakończona, czyli termomodernizacja ma miejsce w użytkowanym już obiekcie budowlanym³². Powołanym artykułem ustawy określono również zakres przedmiotowy ulgi. Obejmuje on wydatki poniesione w roku podatkowym na materiały budowlane, urządzenia i usługi związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego³³ w budynku, określone w przepisach wykonawczych, wydanych na podstawie upoważnienia ustawowego³⁴. Aktualnie obowiązującym aktem prawnym w tym zakresie jest Rozporządzenie Ministra Inwestycji i Rozwoju z dnia 21 grudnia 2018 r.³⁵ W załączniku do niego wymieniono w katalogu zamkniętym rodzaje wydatków podlegających odliczeniu.

Zastosowano przy tym podział na nakłady na materiały budowlane i urządzenia oraz usługi. Wykaz obejmuje po kilkanaście pozycji w każdej z wymienionych wyżej grup. Ich analiza wskazuje, że z zakresu przedmiotowego ulgi wyłączono wydatki na zakup kotłów gazowych innych niż kondensacyjne, co należy zakwestionować. Wydaje się, że rozwiązania w tej płaszczyźnie przeniesiono wprost z Rządowego Programu Czyste Powietrze, co zwłaszcza w kontekście techniki stosowania³⁶ nie jest uzasadnione.

³² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 maja 2023 r., I SA/GI 1346/22, LEX nr 3562982.

³³ Zakres pojęcia termomodernizacja został określony w art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o wspieraniu termomodernizacji i remontów oraz o centralnej ewidencji emisyjności budynków (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 2496 ze zm.).

³⁴ Z zastrzeżeniem wyjątku określonego w art. 3 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2018 r. poz. 2246). Na mocy powołanego przepisu odliczenie mogą zastosować również podatnicy, którzy rozpoczęli przedsięwzięcie przed wejściem w życie ustawy zmieniającej, o ile spełniają warunki wymienione w tej ustawie.

³⁵ Rozporządzenie Ministra Inwestycji i Rozwoju z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 273).

³⁶ Wprawdzie cele instytucji (poprawa jakości powietrza) są zbieżne, ale wskazany program nie ma charakteru instrumentu podatkowego; związany jest z dofinansowaniem (udzieleniem pożyczki) z budżetu państwa.

W tym kontekście należy wskazać na jedno z rozstrzygnięć sądów administracyjnych, w którym podkreślono, że żadna z regulacji odnoszących się do ulgi termomodernizacyjnej nie kreuje dodatkowego obowiązku przeprowadzenia audytu energetycznego, a ulga ta może być przyznana warunkowo, to jest pod rygorem jego wykonania³⁷.

Zastosowanie preferencji polega, jak już sygnalizowano, na pomniejszeniu podstawy opodatkowania, czego bezpośrednim następstwem jest obniżenie należnego za dany rok podatku. Z tego względu ulga ma praktycznie istotniejsze znaczenie dla podatników, których dochody podlegają opodatkowaniu wg wyższej stawki podatkowej (przekraczają pierwszy próg skali podatkowej). Dla przywilejów podatkowych charakterystyczne jest formułowanie dodatkowych warunków ich stosowania. W przypadku ulgi termomodernizacyjnej jednym z nich jest zakończenie przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w budynku w okresie 3 kolejnych lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek. Niedotrzymanie wskazanego terminu skutkuje obowiązkiem doliczenia kwot uprzednio odliczonych do dochodu za rok podatkowy, w którym upłynął ten termin.

Do wymogów formalnych, umożliwiających stosowanie przywileju podatkowego zaliczyć również należy obowiązek dokumentowania poniesionych nakładów fakturami wystawionymi przez podatnika podatku od towarów i usług niekorzystającego ze zwolnienia od tego podatku. Jest to przy tym jedyny możliwy sposób potwierdzenia poniesionych nakładów, implikujący z kolei konieczność dokonywania zakupów towarów i usług u podatników podatku od towarów i usług. Przyjęcie takiej prawidłowości jednocześnie stanowić może element przeciwdziałania praktykom unikania i uchylania się od opodatkowania w tym podatku. Za kwotę wydatków opodatkowanych podatkiem VAT uznaje się przy tym kwotę brutto, o ile podatek VAT nie został odliczony na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług.

³⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 16 lipca 2021 r., I SA/Lu 218/21, LEX nr 3207230.

Godzi się zauważyć, że w judykaturze przyjęto, że za poprawny sposób udokumentowania poniesienia wydatku należy uznać również fakturę zaliczkową³⁸.

Ulga jest limitowana. Jej górną granicę ustanowiono na poziomie 53 000 zł³⁹ w odniesieniu do wszystkich realizowanych przedsięwzięć termomodernizacyjnych w poszczególnych budynkach, których podatnik jest właścicielem lub współwłaścicielem. Brak natomiast minimalnej kwoty ponoszonych nakładów podlegających odliczeniu. Należy jednak zaakcentować, że maksymalna kwota ulgi dotyczy wszelkich, nawet kolejno podejmowanych przez podatnika działań w objętych ulgą obszarze. W tym znaczeniu ulga związana jest z osobą podatnika, a nie nieruchomością, co może budzić określone zastrzeżenia. Dotyczy to przede wszystkim zmian w stosunkach własnościowych (współwłasności) budynku. Podatnik dokonujący termomodernizacji kolejnych budynków powinien mieć każdorazowo możliwość skorzystania z preferencji podatkowej. Równocześnie mogłoby to wywołać pożądane, z punktu widzenia ustawodawcy, skutki w postaci termomodernizacji kolejnych budynków przez tego samego podatnika. Można by jedynie przyjąć (wzorem innych tego typu rozwiązań prawnych), że sprzedaż nieruchomości, na modernizację której wykorzystano ulgę, przed upływem określonego w ustawie terminu powoduje proporcjonalną utratę prawa do odliczenia. Ewentualnie należałoby rozważyć podwyższenie limitu ulgi.

Dla korzystania z ulgi typowe jest też zastrzeżenie, że odliczeniu podlegają wydatki jedynie w tej części, w której są sfinansowane przez podatnika⁴⁰. Aprobując należy ocenić możliwość również częściowego

³⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 27 czerwca 2023 r., I SA/Gl 1307/22, LEX nr 3580761.

³⁹ Limit ten należy również uznać za zbyt niski, zwłaszcza w kontekście oszacowania kosztów termomodernizacji. Według szacunków przedstawionych w KPOZP koszt pełnej termomodernizacji budynku 80 m² wynosił około 85200 zł netto (ceny materiałów i robocizny przyjęto w III kwartale 2017 r.). Przy przeciętnym wynagrodzeniu brutto w gospodarce narodowej wynoszącej 4272 zł na koniec roku 2017 r. średni koszt inwestycji termomodernizacyjnej stanowił około 20-krotność przeciętnego wynagrodzenia.

⁴⁰ Zgodnie art. 26h ust. 5 u.p.d.o.f., odliczeniu nie podlegają wydatki w części, w jakiej zostały:

wykorzystania preferencji, a nie utraty przez podatnika prawa do ulgi w przypadku otrzymania dofinansowania (co ma miejsce w wypadku stosowania ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym). Jeżeli natomiast podatnik korzystający z przywileju podatkowego otrzymałby w jakikolwiek sposób zwrot poniesionych wydatków, będzie zobowiązany do doliczenia kwoty poprzednio odliczonej do dochodu za rok podatkowy, w którym otrzymał ten zwrot.

Pomniejszenie podstawy opodatkowania jest dokonywane w zeznaniu podatkowym składanym za rok, w którym zostały wydatki poniesiono. Kosztochłonność wydatków termomodernizacyjnych stanowiła asumpt do przyjęcia rozwiązania, zgodnie z którym w sytuacji, gdy kwota odliczenia nie znajduje pokrycia w rocznym dochodzie podatnika, podlega ona odliczeniu w kolejnych latach, nie dłużej jednak niż przez 6 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek.

Drugą, wspomnianą ulgą związaną z władaniem nieruchomościami, a równocześnie mogącą stanowić w określonym zakresie instrument ochrony środowiska, jest ulga inwestycyjna w podatku rolnym. Podstawę prawną jej stosowania stanowi art. 13 ust. 1 ustawy, w myśl którego podatnikom podatku rolnego przysługuje ulga inwestycyjna z tytułu wydatków poniesionych na:

- 1) budowę lub modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska,
- 2) zakup i zainstalowanie:
 - a) deszczowni,
 - b) urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę,

-
1. sfinansowane (dofinansowane) ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie;
 2. zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, odliczone od przychodu na podstawie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym lub uwzględnione przez podatnika w związku z korzystaniem z ulg podatkowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej.

c) urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód).

Z powyżej cytowanego przepisu wywieść należy dwa podstawowe wnioski: po pierwsze preferencja przysługuje wszystkim podatnikom podatku rolnego, po drugie ochrona środowiska jest tylko jednym z celów jej stosowania, co pozwala również na konstatację, że ustawodawca preferuje pewne rodzaje wymienionych wydatków. W tym miejscu również należy poczynić zastrzeżenie, że dalsze rozważania zostaną zawężone do zakresłego w tytule związku wydatków z ochroną środowiska.

Analiza rozważań prawnych i praktyki stosowania ulgi uprawnia do generalnego stwierdzenia o licznych pojawiających się problemach interpretacyjnych znajdujących odzwierciedlenie w bogatym dorobku judykatury. Wątpliwości związane są chociażby z rozróżnieniem zastosowanych w ust. 1 pkt 1 pojęć *budowa*, *modernizacja*. Pierwsze z nich należy rozumieć jako wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę oraz przebudowę obiektu budowlanego⁴¹. *Modernizację* należy z kolei pojmować jako unowocześnienie, uwspółcześnienie⁴². Za nakłady modernizacyjne, jak wskazano w jednym z wyroków, uznać należy te, które wpływają na poprawę funkcjonalności, wyglądu, trwałości i użyteczności budynku⁴³.

Z zakresu stosowania ulgi wyłączono remont, definiowany w Prawie budowlanym jako wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych, np. lepszych, bardziej nowoczesnych, niż użyto w stanie pierwotnym.

Za obiekty służące ochronie środowiska, o których mowa w cytowanym przepisie, należy z kolei uznać wszelkie budynki, budowle i urządzenia o charakterze stałym lub tymczasowym, które mają na celu zapobie-

⁴¹ Art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 682 ze zm.).

⁴² E. Sobol (red.), *Mały słownik języka polskiego...*, s. 470.

⁴³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 października 2023 r., I SA/Gl 173/23, LEX nr 3624608.

ganie niszczeniu środowiska przyrodniczego, np. oczyszczalnie ścieków, filtry, urządzenia tłumiące hałas, szamba itp.⁴⁴ Z kolei, jak podkreślono w orzecznictwie, budowa obiektów niebędących obiektami służącymi ochronie środowiska, takich jak silosy na kiszonkę, kanalizacja deszczowa, sieci wewnętrzne elektroenergetyczne – place i drogi wewnętrzne, czy ogrodzenia – nie daje podstaw do zastosowania ulgi inwestycyjnej⁴⁵. W każdym przypadku istotne jest, aby obiekty te służyły ochronie środowiska, a nie tylko były dla niego neutralne dla niego lub „nieszkodzące”⁴⁶.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że ochronie środowiska mogą też służyć niektóre z urządzeń melioracyjnych, objęte ulgą na podstawie lit. b pkt 2 ust. 1 cytowanego art. 13 ustawy. Zgodnie bowiem z art. 195 ustawy Prawo wodne melioracje wodne polegają na regulacji stosunków wodnych w celu polepszenia zdolności produkcyjnej gleby, ułatwienia jej uprawy⁴⁷, a zatem pomimo braku wyraźnego wyrażenia celu ochrony środowiska wydatki przeznaczone na preferencyjnie traktowane kategorie bez wątpienia mogą tę funkcję pełnić. Analogiczna uwaga dotyczy nakładów podlegających odliczeniu na mocy art. 13 ust. 1 pkt lit. c. Kategorie te zostały wyodrębnione ze względu na to, że odnoszą się do zakupu urządzeń, a nie dotyczą budynków, o których mowa w ust. 1 powołanego artykułu. W tym kontekście szczególną uwagę należy zwrócić na interpretację przedstawioną w jednym z orzeczeń sądowych, zgodnie z którym „zarówno literalne brzmienie art. 13 ust. 2 lit. c u.p.r., jak i wykładnia celowościowa tegoż uregulowania upoważniają do stwierdzenia, że ulga inwestycyjna przysługuje podmiotowi, który poniósł wydatki na zakup i montaż urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii, mimo że inwestycja będzie służyła do zaopatrywania w energię

⁴⁴ L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 430.

⁴⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 15 stycznia 2021 r., I SA/Op 242/20, LEX nr 3121520.

⁴⁶ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 stycznia 2019 r., I SA/Gd 1004/18, LEX nr 2615368; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 25 czerwca 2019 r., II FSK 827/19, LEX nr 2706004; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 listopada 2019 r., II FSK 1168/19, LEX nr 2768666.

⁴⁷ Ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. Prawo wodne (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1478 ze zm.).

również budynku mieszkalnego”⁴⁸. Przyjęto również, że z treści art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.r. nie wynika, że jego zastosowanie uzależnione jest od zainstalowania urządzeń, w tym paneli fotowoltaicznych, na budynku gospodarczym, co oznacza, że montaż ich na budynku mieszkalnym nie pozbawia podatnika możliwości zastosowania ulgi inwestycyjnej⁴⁹.

Może powstać kolejna wątpliwość, odnosząca się do „równoczesnego” wykorzystania pełnej kwoty ulgi inwestycyjnej i termomodernizacyjnej (przy spełnianiu przez podatnika pozostałych wymogów formalnych, określonych dla obu ulg). Taką możliwość należy wykluczyć, co wynika z wyraźnego zastrzeżenia poczynionego przez ustawodawcę w art. 26h ust. 5 pkt 2, u.p.d.o.f., zgodnie z którym odliczeniu od dochodu nie podlegają m.in. wydatki w tej części, w jakiej zostały uwzględnione przez podatnika w związku z korzystaniem z ulg podatkowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej⁵⁰.

Kolejnym niezbędnym warunkiem korzystania z zastosowania charakteryzowanej preferencji podatkowej jest prawidłowe dokumentowanie poniesionych wydatków – co wynika z art. 13 i 13d ustawy o podatku rolnym. Podatnik, składając wniosek o przyznanie⁵¹ ulgi, jest zobowiązany do równoczesnego przedstawienia zestawienia poniesionych wydatków wraz z rachunkami lub ich uwierzytelnionymi odpisami, stwierdzającymi wysokość nakładów. Należy przy tym odnotować, że zastosowanie ulgi jest możliwe dopiero po zakończeniu inwestycji. Z kolei sama ulga polega na odliczeniu od kwoty podatku rolnego od gruntów położonych na terenie gminy, w której została dokonana inwestycja 25% nakładów inwestycyjnych. Z przytoczonej reguły ustawowej wywieść należy, że występuje związek między miejscem dokonania nakładów a miejscem zmniejszenia obciążenia podatkowego.

⁴⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 kwietnia 2021 r., I SA/Łd 146/21, LEX nr 3174675.

⁴⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2019 r., III SA/Wa 2427/18, LEX nr 2681803.

⁵⁰ Interpretacja Indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 czerwca 2020r., 0113-KD IPT2-2.4011.282.2020.3.DA.

⁵¹ Mimo że ustawodawca posłużył się pojęciem *przyznanie*, to nie jest to ulga udzielana w oparciu o instytucję uznania administracyjnego.

Przyjęto poza tym, że ulga z tytułu tej samej inwestycji nie może być stosowana dłużej niż przez 15 lat. Pozytywnie należy ocenić samą istotę rozwiązania, gdyż stwarza ono w praktyce możliwość obniżania należnego podatku również podatnikom, których roczne zobowiązanie w podatku rolnym nie wystarczyłoby do jednokrotnego odliczenia limitu wydatków, a co za tym idzie, może stanowić istotną zachętę do inwestowania. Jednak jak pokazuje praktyka, ustawowo określony okres 15-letni jest za krótki⁵².

Dodać należy, że interpretacja przepisów ustawy o podatku rolnym wskazuje, że podatnik podatku rolnego może korzystać z kilku ulg inwestycyjnych równocześnie – ustawodawca nie wprowadza w tym zakresie żadnego ograniczenia. Oczywiście w stosunku do każdej z inwestycji muszą być spełnione ustawowe przesłanki warunkujące możliwość korzystania z odliczenia.

Podatnik traci prawo do odliczenia od podatku rolnego niewykorzystanej kwoty ulgi inwestycyjnej w przypadku sprzedaży obiektów i urządzeń, od których przyznana została ta ulga, lub przeznaczenia ich na inne niż wskazane w ustawie cele.

Zwrócić też trzeba uwagę, że nabywca obiektów bądź urządzeń lub też całego gospodarstwa rolnego wraz z tymi rzeczami nie nabywa prawa do niewykorzystanej przez zbywcę części ulgi inwestycyjnej, z wyjątkiem sytuacji określonej w art. 13d ust 5 – na mocy którego kwota ulgi inwestycyjnej niewykorzystana przez podatnika przechodzi na jego następców, jeżeli gospodarstwo rolne zostało nabyte stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub w drodze dziedziczenia.

Odnosząc się natomiast do techniki stosowania ulgi inwestycyjnej, to jest ona odliczana z urzędu w decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Podatnicy zobowiązani do składania deklaracji na podatek rolny odliczają określoną w decyzji w sprawie ulgi inwestycyjnej kwotę przyznanej ulgi od należnego podatku rolnego.

⁵² L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005, s. 445.

4. Zakończenie

Badanie regulacji prawnych sytuowanych w obszarze szczegółowego prawa podatkowego, a regulujących wytyczone tematem opracowania kwestie, pozwala na sformułowanie następujących wniosków. Przede wszystkim należy zauważyć, że podatkowych instrumentów ochrony środowiska związanych z władaniem nieruchomościami jest niewiele. Najistotniejsze znaczenie mają przy tym ulgi podatkowe, co jest uzasadnione faktem, że są to instrumenty, które mogą być efektywnie wykorzystywane do stymulacji określonych zachowań podatników.

Konstrukcja badanych przywilejów nawiązuje też wprost do sprawowanego władztwa nad nieruchomością, zwłaszcza w postaci podstawowego prawa podmiotowego, jakim jest prawo własności. W tym kontekście należy zauważyć, że w podatku integralnie związanym z szeroko ujmowanym władaniem nieruchomościami, którym bez wątpienia jest podatek od nieruchomości, brak jakichkolwiek ustawowych preferencji w omawianym zakresie i możliwości ich wprowadzenia uchwałami rad gmin. Za swoistą ulgę można uznać jedynie kompetencje organów stanowiących gmin do obniżania stawek podatkowych.

Kolejną konstatacją jest stwierdzenie, że podstawowym celem obowiązujących ulg podatkowych jest ochrona powietrza. Jak z tego wynika, działania ustawodawcy koncentrowały się na najbardziej newralgicznych problemach ochrony zasobów naturalnych, co z jednej strony jest uzasadnione, z drugiej jednak wymaga podjęcia kolejnych prac legislacyjnych zmierzających do szerszego wykorzystywania instrumentów podatkowych do ochrony środowiska naturalnego.

Pogłębiona analiza przepisów dotyczących konkretnych, wskazanych preferencji podatkowych uprawnia również do stwierdzenia, że pierwsza z nich – ulga termomodernizacyjna – została wprowadzona do obrotu prawnego dopiero z początkiem 2019 r., w którym to weszły w życie zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Preferencja ta stanowi równocześnie uzupełnienie działań podejmowanych w ramach rządowego projektu „Czyste Powietrze”. Jak już sygnalizowano, koncepcja zastosowania instrumentu podatkowego do

realizacji pozafiskalnych celów opodatkowania zasługuje na uznanie. Wątpliwości budzą już natomiast niektóre z przyjętych rozwiązań. Dotyczy to przede wszystkim zawężenia przedmiotowego i podmiotowego ulgi, ograniczenia wydatków (co zostało przedstawione we wcześniejszym fragmencie opracowania). Równocześnie wobec zbyt krótkiego obowiązywania badanych regulacji prawnych nie można określić ich wymiernych skutków. Przewidywać jednak należy, że wskazane mankamenty rozwiązania prawnego mogą w istotny sposób hamować jego wykorzystanie. Należałoby w związku z tym postulować przede wszystkim eliminację wskazywanych niedociągnięć legislacyjnych w konstrukcji przywileju. Jednocześnie podkreślić należy, że tylko stabilne reguły i wykształcenie praktyki stosowania instytucji mogą przynieść oczekiwane efekty w dłuższej perspektywie czasowej.

Analogicznie postulować należy nowelizację reguł stosowania ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym. Rekonstrukcji powinna ulec przede wszystkim zasada utraty prawa do ulgi w przypadku otrzymania dofinansowania przez podatnika inwestycji ze środków publicznych na rzecz reguły proporcjonalnego odliczania wydatków.

Poza tym należałoby rozważyć możliwość wprowadzenia ulg służących ochronie środowiska, a związanych z władaniem nieruchomościami również w innych podatkach składających się na polski system podatkowy. Mogły by być one z powodzeniem stosowane w podatku od nieruchomości, zwłaszcza wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej. Możliwe byłoby wprowadzenie ich drogą ustawową lub sformułowanie stosownego upoważnienia dla organów stanowiących gminy do ich ukonstytuowania. Analogicznie możliwe byłoby uwzględnienie preferencji podatkowych w postaci ulg podatkowych w podatku od spadków i darowizn związanych np. z preferencyjnym traktowaniem otrzymanego w drodze spadku lub darowizny majątku, a przeznaczonego na inwestycję w ochronie środowiska. Nie należałoby też wykluczać stosowania tytułowych przywilejów w podatku od czynności cywilnoprawnych, które to rozwiązania mogłyby znajdować zastosowanie do preferencyjnego opodatkowania pożyczek udzielonych na wydatki sprzyjające ochronie zasobów naturalnych. Ewentualne poszerzenie stosowania ulg

podatkowych we wskazanym zakresie wymagałoby oczywiście pogłębionych analiz i wypracowania współzależności pomiędzy ich stosowaniem w poszczególnych podatkach. Przyjęcie takich rozwiązań mogłoby jednak w istotny sposób rzutować na stymulację zachowań podatników w tak wrażliwym obszarze, jakim jest ochrona środowiska.

Bibliografia:

- Bałaaban A., *Funkcje Konstytucji* [w:] J. Trzciński (red.), *Charakter i struktura norm konstytucji*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1997.
- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2012.
- Baran M., *Dyrektywa 2008/50/WE w sprawie jakości powietrza i czystszy powietrza dla Europy oraz jej implementacja w prawie polskim*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017, nr 7, s. 15–27.
- Ciechanowicz-McLean J., Bukowski Z., Rakoczy B., *Prawo ochrony środowiska. Komentarz*, Lexis Nexis, Warszawa 2008.
- Działocha K., *Hierarchia norm konstytucyjnych i jej rola w rozstrzyganiu kolizji norm* [w:] J. Trzciński (red.), *Charakter i struktura norm konstytucji*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1997.
- Garlicki L., Derlatka M. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, wyd. 2, L. Garlicki, M. Zubik (red.), Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Gizbert-Studnicki T., Grabowski A., *Normy programowe w konstytucji* [w:] J. Trzciński (red.), *Charakter i struktura norm konstytucji*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1997.
- Iwańska B., *Ochrona powietrza w systemie prawa ochrony środowiska*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017, nr 7, s. 4–14.
- Katsouyanni K., *Ambient air pollution and health*, „British Medical Bulletin” 2003, nr 68, s. 143–156.
- Sobol E. (red.), *Mały słownik języka polskiego*, PWN, Warszawa 2000.
- Mannuccio Mannucci P., Franchini M., *Health Effects of Ambient Air Pollution in Developing Countries*, „International Journal of Environmental Research and Public Health” 2017, nr 14, s. 2–8.
- Nykiel W., *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)* [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski

- (red.), *Księga Pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 1998.
- Przybojewska I., *Problem niskiej emisji i dostępne rozwiązania prawne*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017, nr 7, s. 39–49.
- Rakoczy B., *Pojęcie środowiska w prawie polskim i prawie włoskim. Aspekty komparatystyczne*, „Studia Prawnoustrojowe” 2017, nr 37, s. 25–34.
- Roliński M., *Ewolucja pojęcia prawnego „środowisko” i „ochrona środowiska”*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2005, nr 6, s. 159–165.
- Skrzydło W., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wydanie 6, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Trzewik J., *Publiczne prawa podmiotowe jednostki w systemie prawa ochrony środowiska*, LEX/el. 2016.
- Zieliński M., *Konstytucyjne zasady prawa* [w:] J. Trzciński (red.), *Charakter i struktura norm konstytucji*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1997.
- Ziemiński Z., *Wartości konstytucyjne – zarys problematyki*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1993.