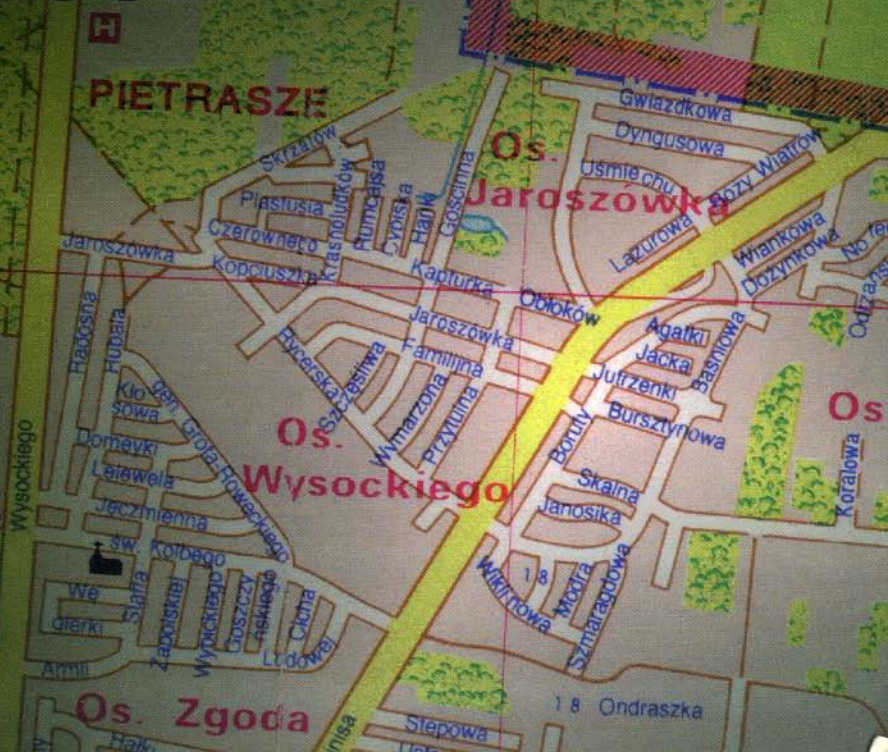


Leonard Etel

# REFORMA OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI W POLSCE



# **Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce**

Leonard Etel

# Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce



**Temida2**

Białystok 1998

© Copyright by Temida 2  
Białystok 1998

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem, bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 83-86137-54-1



243374

Opracowanie graficzne okładki  
Jerzy Banasiuk i Krzysztof Kruszewski

Układ typograficzny  
Krzysztof Kruszewski

Redaktor techniczny  
Jerzy Banasiuk

Korekta - Elżbieta Rajewska



Wydawca: **Temida 2**

Przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa  
Uniwersytetu w Białymstoku

Druk: ORTHDRUK, Białystok, tel. 742-25-17

Y-203/98 p

## Spis treści

Wstęp.....9

### I Ogólna charakterystyka systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce

1. Uwagi ogólne.....	13
2. Podatek od nieruchomości, rolny i leśny jako elementy systemu opodatkowania nieruchomości.....	22
2.1. Pojęcie systemu opodatkowania nieruchomości.....	22
2.2. Charakterystyka podstawowych elementów konstrukcji podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego.....	32
2.2.1. Podmiot podatków obciążających nieruchomości.....	32
2.2.2. Przedmiot opodatkowania.....	33
2.2.3. Podstawa opodatkowania.....	36
2.2.4. Stawki.....	39
2.2.5. Tryb i warunki płatności.....	42
2.3. Cechy wspólne podatków obciążających nieruchomości.....	43
3. Przesłanki reformy systemu opodatkowania nieruchomości.....	45

### II Podstawowe problemy dotyczące opodatkowania władania nieruchomościami w Polsce

1. Uwagi ogólne.....	51
2. Podstawowe problemy związane z opodatkowaniem budynków, budowli i gruntów podatkiem od nieruchomości.....	57

2.1. Podatnicy podatku od nieruchomości .....	57
2.1.1. Właściciel lub samoistny posiadacz nieruchomości jako podatnicy podatku od nieruchomości .....	57
2.1.2. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej ....	68
2.1.3. Użytkownik wieczysty jako podatnik podatku od nieruchomości .....	73
2.1.4. Opodatkowanie nieruchomości będących we władaniu posiadacza zależnego i zarządcy nieruchomości .....	75
2.1.5. Opodatkowanie współwłaścicieli i współposiadaczy nieruchomości i obiektów budowlanych niełączonych trwale z gruntem .....	86
2.1.6. Opodatkowanie nieruchomości wspólnot mieszkaniowych .....	90
2.1.7. Opodatkowanie nieruchomości wspólnot gruntowych .....	93
2.2. Nieruchomość jako przedmiot opodatkowania .....	96
2.2.1. Uwagi ogólne .....	96
2.2.2. Lokal jako przedmiot podatku od nieruchomości .....	97
2.2.3. Opodatkowanie kondygnacji w budynkach .....	101
2.2.4. Nieruchomość a obiekt budowlany niełączony trwale z gruntem .....	106
2.2.5. Część nieruchomości jako przedmiot opodatkowania .....	109
2.2.6. Grunty nie objęte przepisami ustawy o podatku rolnym i leśnym jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości .....	114
2.2.7. Nieruchomości związane z działalnością gospodarczą .....	117
2.3. Zasady ustalania podstawy opodatkowania budowli .....	123
2.4. Zasady ustalania stawek podatku od nieruchomości .....	137
2.5. Zwolnienia w podatku od nieruchomości .....	144
3. Podstawowe problemy związane z opodatkowaniem gruntów podatkiem rolnym .....	151

3.1. Pojęcie gospodarstwa rolnego .....	151
3.2. Grunty nie podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym .....	159
3.3. Hektar przeliczeniowy jako podstawa opodatkowania .....	163
3.4. Zasady ustalania stawek w podatku rolnym .....	165
3.5. Wyłączenia, zwolnienia i ulgi w podatku rolnym .....	167
4. Podstawowe problemy związane z opodatkowaniem lasów i gruntów leśnych podatkiem leśnym .....	183
4.1. Podatnicy podatku leśnego .....	183
4.2. Lasy jako przedmiot opodatkowania podatkiem leśnym .....	187
4.3. Zakres przedmiotowy podatku leśnego i podatku od nieruchomości .....	192
4.4. Hektar przeliczeniowy jako podstawa opodatkowania podatkiem leśnym .....	195
4.5. Zwolnienia w podatku leśnym .....	198
5. Propozycje zmian obowiązujących przepisów regulujących podatki obciążające władanie nieruchomością .....	201

### III

#### **Podatek katastralny jak podstawowy element docelowego systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce**

1. Ogólna charakterystyka instytucji katastru i podatków katastralnych (na przykładzie systemów katastralnych w wybranych krajach europejskich) .....	209
2. Ewolucja koncepcji podatku katastralnego w Polsce .....	220
3. Ocena dotychczasowych prac dotyczących reformy opodatkowania nieruchomości w Polsce .....	243
3.1. Ocena podstawowych założeń reformy opodatkowania nieruchomości .....	243
3.2. Ocena konstrukcji podatku katastralnego na tle ogólnych założeń reformy .....	248

3.2.1. Uwagi ogólne.....	248
3.2.2. Podmiot podatku katastralnego .....	248
3.2.3. Przedmiot podatku katastralnego .....	250
3.2.4. Podstawa opodatkowania w podatku katastralnym .....	254
3.2.5. Stawki w podatku katastralnym .....	257
3.2.6. Ulgi i zwolnienia w podatku katastralnym.....	260
3.2.7. Tryb i warunki płatności w podatku katastralnym .....	263
Zakończenie.....	265
Bibliografia.....	268

## Wstęp

Zasadniczym celem niniejszej pracy jest wykazanie potrzeby przeprowadzenia reform obowiązujących zasad opodatkowania nieruchomości w Polsce. Podatki, które obecnie obciążają władanie<sup>1</sup> nieruchomościami mają przestarzałą konstrukcję i nie przynoszą oczekiwanych wpływów do budżetów samorządowych. Ich funkcjonowanie rodzi w praktyce wiele problemów. Z tych powodów konieczne są szybkie działania zmierzające do udoskonalenia tych świadczeń. Reforma nie może się jednak ograniczyć do korekty obowiązujących regulacji, konieczne są zasadnicze zmiany systemu opodatkowania nieruchomości. W pracy podjęto próbę określenia głównych kierunków działań, których efektem będzie stworzenie nowoczesnego podatku obciążającego nieruchomości. Docelowy system opodatkowania nieruchomości, co w zasadzie nie wzbudza już większych kontrowersji,<sup>2</sup> będzie tworzył podatek katastralny, który zastąpi obowiązujące obecnie podatki: od nieruchomości, rolny i leśny. Zgłaszany od dłuższego już czasu postulat wprowadzenia nowego podatku od nieruchomości o nowoczesnej konstrukcji, dostosowanej do rozwiązań obowiązujących w Unii Europejskiej, uzyskał w zasadzie powszechną aprobatę w doktrynie.<sup>3</sup> Realizacja tego kierunku reformy została już w praktyce rozpoczęta i doprowadziła do przygotowania projektów aktów prawnych regulujących konstrukcję nowego podatku od nieruchomości. Z tych też względów w pracy główny nacisk położono nie na uzasadnienie potrzeby wprowadzenia podatku katastralnego, ten etap reformy mamy już za sobą, ale na analizę prawnego kształtu tego świadczenia, określonego we wspomnianych projektach.

Wprowadzenie podatku katastralnego nie jest zadaniem prostym - ograniczającym się do uchwalenia nowej ustawy i przepisów wykonawczych, które mogą wejść w życie bez szczególnych przygotowań. Do prawidłowego funkcjonowania nowego podatku niezbędne jest przygotowanie wcześniej odpowiedniej „infrastruktury”, czyli stworzenie praktycznie od podstaw systemu ewidencjonowania nieruchomości (katastru) oraz przeprowadzenie powszechnej taksacji wszystkich nieruchomości. Realizacja tych dwóch wielkich operacji będzie trwała

1 Pojęcie „władania nieruchomościami” jest poddane analizie w rozdziale I pkt 1.

2 Na pewne mankamenty podatku *ad valorem* w stosunku do obowiązujących regulacji wskazuje w literaturze przedmiotu jedynie A. Borodo, Podatek od nieruchomości w systemie finansowym samorządu terytorialnego, Toruń 1995, s. 112.

3 Zob. N. Gajl, Modele podatkowe. Podatki majątkowe, Warszawa 1996, s. 40; A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Poznań 1995, s. 395; E. Ruśkowski, L. Etel, J. Stankiewicz, Prawo podatkowe, Białystok 1994, s. 277.

od kilku do kilkunastu lat.<sup>4</sup> Czy to oznacza, że reforma opodatkowania nieruchomości musi być wstrzymana do momentu stworzenia katastru o dokonania wyceny nieruchomości? Stan obowiązujących regulacji z zakresu opodatkowania nieruchomości wymaga już teraz podjęcia określonych działań zmierzających do jego udoskonalenia. W pierwszym etapie trzeba:

- zdefiniować podstawowe mankamenty aktualnych rozwiązań prawnych i wskazać sposoby ich eliminacji,
- zmodyfikować obowiązujące przepisy w celu ułatwienia wprowadzenia podatku katastralnego.

W drugim etapie, po stworzeniu katastru, należy przeprowadzić gruntowną reformę obowiązujących zasad opodatkowania nieruchomości poprzez wprowadzenie podatku katastralnego.

Układ pracy jest dostosowany do wyżej przedstawionych etapów reformy opodatkowania nieruchomości. Praca składa się z dwóch podstawowych części. W pierwszej, po przedstawieniu ogólnej charakterystyki obowiązującego systemu i wykazaniu potrzeby jego zmian, dokonano analizy najczęściej spotykanych w praktyce, sądownictwie i doktrynie problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości w Polsce. Przedstawienie tych problemów ma na celu wykazanie niedoskonałości obecnie obowiązujących regulacji prawnych, których efektem są liczne spory interpretacyjne na każdym etapie procedury podatkowej. Ich liczba i częstotliwość jednoznacznie wskazuje, że przepisy prawne dotyczące tej tematyki nie tworzą uporządkowanego systemu opodatkowania nieruchomości. Są to regulacje pochodzące z różnych systemów, dostosowywane niekiedy bardzo nieudolnie do zmian, które miały miejsce w systemie podatkowym w latach dziewięćdziesiątych. W tej części pracy omówiono problemy wynikające ze stosowania przepisów normujących podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny. Po ich omówieniu i zaprezentowaniu występujących w doktrynie i judykaturze stanowisk z nimi związanych, przedstawiono propozycje ich rozwiązania. Tę część pracy zakończono sformulowaniem wniosków, które mają postać propozycji zmian konkretnych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o lasach. Wykazano również konieczność wprowadzenia takich zmian, które już teraz przybliżą konstrukcję obowiązujących podatków do projektowanego podatku *ad valorem*.

4 Przy założeniu, że w Polsce ma być stworzony kataster fiskalny okres ten szacuje się na kilka lat, ale przy katastrze wielozadaniowym wydłuży się on na pewno do kilkunastu - zob. G. Nowecki, Kataster fiskalny, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 6; K. Jędrzejewska, Kto i jak wyceni, „Rzeczpospolita” 1997, nr 17.

W drugiej części pracy dokonano ogólnej charakterystyki instytucji katastru i systemów opodatkowania nieruchomości obowiązujących w wybranych krajach europejskich. Następnie przedstawiono ewolucję koncepcji podatku katastralnego od początku lat dziewięćdziesiątych, kiedy to zainicjowane zostały prace nad reformą opodatkowania nieruchomości w Polsce. Głębszej analizie poddano założenia ostatniej i jeszcze obowiązującej koncepcji reformy, wynikające z pakietu projektów ustaw przygotowanych w grudniu 1995 r. W ostatnim rozdziale pracy dokonano oceny dotychczasowych prac zmierzających do wprowadzenia nowego podatku i sformułowano wnioski *de lege ferenda*. Aprobując główne założenia projektowanej reformy wskazano rozwiązania szczegółowe, które nie zasługują na bezkrytyczne przyjęcie.

# OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA SYSTEMU OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI W POLSCE

## 1. UWAGI OGÓLNE

W szerokim ujęciu problematyka opodatkowania nieruchomości obejmuje kilka stanów, z zaistnieniem których łączy się powstanie obowiązku podatkowego.<sup>1</sup> Może to być m.in.:

- władanie nieruchomością,
- obrót nieruchomościami (tj. sprzedaż, zamiana, darowizna itp.),
- osiąganie przychodów z nieruchomości,
- wzrost wartości nieruchomości.

Z wystąpieniem tych stanów faktycznych i prawnych ustawodawca łączy powstanie obowiązku uiszczenia m.in. podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku dochodowego, podatku od towarów i usług, opłaty skarbowej, podatku od spadków i darowizn, opłaty adiacenckiej. Świadczenia te mają - jak się może wydawać - bardzo zbliżony przedmiot opodatkowania, tj. nieruchomości, a przez to mogą być zakwalifikowane do szeroko rozumianego systemu opodatkowania nieruchomości. Można jednak mieć poważne wątpliwości przy określaniu tego zbioru podatków mianem systemu tylko na podstawie tego, że poszczególne podatki „dotyczą” w pewnym zakresie nieruchomości, ponieważ podobieństwo przedmiotu tych świadczeń jest tylko pozorne. Po pierwsze przedmiotem podatku jest nie tyle sam przedmiot fizyczny (tj. nieruchomość), co sytuacja faktyczna lub prawna, z którą prawo wiąże powstanie obowiązku podatkowego.<sup>2</sup> Przedmiotem

---

1 W literaturze przedmiotu wskazuje się, że pod tą nazwą kryć się mogą następujące sytuacje faktyczne i prawne: posiadanie nieruchomości, osiąganie przychodów z nieruchomości, wzrost wartości nieruchomości oraz nabycie i zbycie nieruchomości. - zob. E. Chojna-Duch, Kształtowanie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, „Samorząd Terytorialny” 1993, nr 3.

2 Zob. R. Mastalski, Opinia w sprawie opodatkowania rolników podatkiem rolnym i podatkiem od nieruchomości, „Biuletyn Rzecznika Praw Obywatelskich” 1993, nr 19, s. 55 i n.



wymienionych podatków nie jest zatem sama nieruchomość, ale określone zachowanie się podmiotów wywołujące powstanie obowiązku podatkowego, które pozostaje w związku z nieruchomością.<sup>3</sup> To zachowanie się może mieć charakter statyczny - pewien stan, np. samo posiadanie nieruchomości, lub dynamiczny - powstanie lub ustanie pewnego stanu, np. nabycie lub pozbycie się prawa własności nieruchomości, osiąganie dochodów z tytułu najmu nieruchomości itp.<sup>4</sup> W takim ujęciu trudno jest doszukiwać się podobieństwa np. przedmiotu podatku dochodowego z tytułu sprzedaży nieruchomości z przedmiotem podatku od nieruchomości płaconego z tytułu posiadania nieruchomości.

Po drugie inny jest zakres pojęcia nieruchomości w poszczególnych ustawach regulujących podatki składające się na szeroko rozumiany system opodatkowania nieruchomości. Ustawodawca w specyficzny sposób określił pojęcie nieruchomości np. na potrzeby podatku dochodowego (takie jak w art. 46 kodeksu cywilnego)<sup>5</sup>, podatku od towarów i usług (pojęcie „towaru” nie obejmuje gruntów, obejmuje natomiast budynki, budowle i ich części składowe)<sup>6</sup>, podatku od nieruchomości (budynki, grunty, budowle)<sup>7</sup> czy też podatku rolnego (grunty gospodarstwa rolnego)<sup>8</sup>.

Pod pojęciem „opodatkowanie nieruchomości” może kryć się wiele stanów podatkowo-prawnych, które tylko z pozoru są do siebie zbliżone. Przemawia to, w przypadku używania tego terminu, za jego precyzyjnym określeniem. Przedmiotem niniejszej pracy są zasady opodatkowania stanu zwanego **władaniem** nieruchomością, rozumianego jako korzystanie przez osoby fizyczne, prawne i

3 W ramach stanu faktycznego objętego przedmiotem opodatkowania można wyodrębnić co najmniej dwa elementy: określone zachowanie się podmiotu podatkowego i przedmiot (obiekt) tego zachowania się, traktowany jako „właściwy” przedmiot opodatkowania - zob. A. Kostecki, Elementy konstrukcji instytucji podatku, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, Ossolineum 1985, pod. red. M. Weralskiego, t. III, s. 177 i n.

4 Jeżeli jako przedmiot opodatkowania ustawodawca wskazuje budynki, to nie wiadomo jeszcze czy chodzi o zakup budynku, czy czerpanie z niego korzyści drogą wynajmu, czy o wykorzystywanie go na własne cele konsumpcyjne. Dopiero na podstawie analizy innych elementów konstrukcji podatkowej można ustalić, jaka sytuacja stanowi w danym wypadku przedmiot opodatkowania - zob. K. Ostrowski, Prawo finansowe, Zarys ogólny, Warszawa 1970, s. 149. Posługiwanie się terminem „posiadanie nieruchomości”, bez jego bliższego określenia, może być również bardzo mylące. Posiadaczem nieruchomości jest m.in. dzierżawca nieruchomości, który uprawniony jest do pobierania pożytków z nieruchomości, a to już wiąże się z uzyskiwaniem przychodu i wskazywane jest literaturze przedmiotu jako odrębny przedmiot opodatkowania - zob. E. Chojna-Duch, Kształtowanie podstawy..., op. cit., s. 10. Posiadanie nieruchomości w ujęciu statycznym oznacza wykorzystywanie nieruchomości na „własne cele konsumpcyjne”, bez pobierania pożytków z tejże nieruchomości.

jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej z nieruchomości na podstawie:

- a) określonego tytułu prawnego, a przede wszystkim prawa własności, użytkowania wieczystego, zarządu, najmu, dzierżawy, użyczenia, użytkowania, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz innych praw, z którymi łączy się możliwość władania nieruchomością;<sup>9</sup>
- b) bez tytułu prawnego, na zasadzie fizycznego korzystania z nieruchomości stanowiącej własność innego podmiotu; z tego rodzaju sytuacją mamy do czynienia np. w przypadku pewnego rodzaju posiadania samoistnego (posiadacz bezpodstawnie przypuszcza, że przysługuje mu prawo własności nieruchomości), zawarcia nieformalnej umowy sprzedaży nieruchomości (bez zachowania formy aktu notarialnego), wykorzystywania nieruchomości „opuszczonych” przez właścicieli nieruchomości sąsiednich, objęcia spadku przez osobę nie będącą spadkobiercą.

5 W art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 z późn. zm.) ustawodawca używa tego pojęcia bez jego zdefiniowania, a więc zgodnie z zasadami wykładni należy przyjąć definicję zawartą w kodeksie cywilnym. Również w podatku dochodowym od osób prawnych ustawodawca używa tego pojęcia bez jego bliższego określenia - zob. np. art. 13 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r., Nr 106, poz. 482 z późn. zm.).

6 Cywilistyczne rozumienie nieruchomości, ale z licznymi modyfikacjami dotyczącymi zwłaszcza lokali i budynków mieszkalnych, przyjął ustawodawca regulując opłatę skarbową i podatek od spadków i darowizn. W rozumieniu art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r., Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) „towary” są to rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem.

7 Zob. art. 3 ust. 1 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późn. zm.).

8 Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają, zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431) określone w ustawie grunty gospodarstwa rolnego.

9 Np. nabycie posiadania nieruchomości w drodze dziedziczenia - zob. S. Kołodziejcki, Dziedziczenie posiadania, „Palestra” 1969, nr 6, s. 50. Szczególne formy prawne władania nieruchomościami Skarbu Państwa omawia m.in. G. Bieniek, Zasady gospodarowania nieruchomościami państwowymi i komunalnymi na podstawie ustawy z dnia 29.04.1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości, (w:) Prawo obrotu nieruchomościami, pod red. S. Rudnickiego, Warszawa 1995, s. 119 i n.; J. Ignatowicz, Prawo rzeczowe, Warszawa 1997, s. 118 i n.

Pełne **korzystanie** z nieruchomości polega zasadniczo na jej posiadaniu, używaniu, dokonywaniu zmian, pobieraniu pożytków i innych dochodów oraz rozporządzaniu nią.<sup>10</sup> Zakres korzystania z nieruchomości jest w dużej mierze uzależniony od tego, jakie prawo do nieruchomości przysługuje władającemu. Najpełniej z nieruchomości korzysta jej właściciel, który może być przy tym ograniczony jedynie przez ustawy i zasady współżycia społecznego. Władający nieruchomościami stanowiącymi własność innych podmiotów podlegają pewnym ograniczeniom wynikającym z postanowień zawartych w umowach i aktach prawnych regulujących szczegółowo daną formę prawną korzystania z nieruchomości. W niniejszej pracy główny nacisk położony jest na omówienie zagadnień związanych z posiadaniem nieruchomości, jej używaniem (np. prowadzeniem w budynku działalności gospodarczej, wykorzystywaniem gruntu do działalności rolniczej lub leśnej) i dokonywaniem tzw. dyspozycji faktycznych<sup>11</sup> (np. przebudowa budynku, zmiana przeznaczenia gruntu). Pobieranie pożytków i innych dochodów z nieruchomości oraz rozporządzanie nią pociąga za sobą powstanie obowiązku podatkowego w podatkach, których przedmiotem jest osiąganie dochodów z nieruchomości lub obrót nieruchomościami. Sytuacje te wykraczają poza zakres przedmiotowy władania nieruchomością przyjęty na potrzeby tej pracy i będą omawiane jedynie wówczas, gdy ich wystąpienie będzie się wiązało bezpośrednio np. z wysokością opodatkowania właściciela lub posiadacza nieruchomości.

Władanie nieruchomością jest w niniejszej pracy rozumiane jako korzystanie z nieruchomości sprowadzające się do jej „statycznego”<sup>12</sup> posiadania i używania na określone cele.

Władanie nieruchomością - w ujęciu zaprezentowanym wyżej - jest pojęciem bardzo zbliżonym, ale nie tożsamym z pojęciem **posiadania** nieruchomości uregulowanym w kodeksie cywilnym. Do istoty posiadania w rozumieniu art. 336

10 Szerzej na ten temat m.in. S. Rudnicki, Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe, Warszawa 1996, s. 30 i n.

11 Zob. J. Ignatowicz, Prawo..., op. cit., s. 71.

12 R. Mastalski charakteryzując przedmiot opodatkowania podatków majątkowych używa bardzo obrazowego sformułowania „posiadanie zakrzepłej substancji majątkowej” w odróżnieniu od „majątku w ruchu” (tworzonego lub wydatkowanego). Jego zdaniem, prawodawca może opodatkować „samo posiadanie majątku (nieruchomości)”, albo też przychody jakie podatnik uzyskuje lub może uzyskać z tego majątku. W pierwszym wypadku wystąpi podatek majątkowy, w drugim zaś przychodowy lub majątkowy - por. R. Mastalski, Prawo podatkowe II, część szczegółowa, Warszawa 1996, s. 226 i n. Przez władanie nieruchomością rozumie się „samo posiadanie” i używanie nieruchomości, bez uzyskiwania przychodów i obrotu nimi.

k.c. należy nie tylko stan faktyczny władania, ale również kwalifikacja nadana przez normę prawną mieszczącą się w kodeksie cywilnym i odnoszącą się do stosunków w nim uregulowanych.<sup>13</sup> Władającym nieruchomością jest natomiast zarówno posiadacz samoistny i zależny w rozumieniu k.c., jak również m.in. zarządca nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub gminy, dzierżyciel wykonujący w imieniu właściciela „administrowanie” nieruchomością, czy też powiernik, który wykonuje powierzone mu uprawnienia właścicielskie.<sup>14</sup>

Jest to więc określenie szersze od posiadania nieruchomości zdefiniowanego w art. 336 k.c. Tak szerokie określenie władania nieruchomością jest zamierzone, ponieważ umożliwia omówienie w pracy problemów związanych z nieruchomościami państwowymi i komunalnymi zarówno wówczas, gdy są one we władaniu Skarbu Państwa i gminy, jak również w przypadku ich rozdysponowania na rzecz innych podmiotów. Problemy te są widoczne zwłaszcza w odniesieniu do nieruchomości państwowych, które od 1990 r. mogą stanowić własność Skarbu Państwa i innych państwowych osób prawnych. Własność państwowych osób prawnych traktowana jest przez ustawodawcę jak każda własność należąca do różnych osób fizycznych i prawnych, natomiast własność Skarbu Państwa poddana jest szczególnym unormowaniom.<sup>15</sup> Szczególne traktowanie tych nieruchomości wynika stąd, że państwo realizuje w ten sposób nie tylko przysługujące mu prawo własności (dominium), ale także realizuje swe obowiązki z zakresu państwowego imperium.<sup>16</sup> W praktyce prowadzi to do powstawania wielu wątpliwości i

13 Zob. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 21 września 1993 r. (III CZP 72/93) - opublikowana w: OSNCP 1994, nr 3, w której Sąd stwierdził, że przykładem władania rzeczą nie będącego posiadaniem w rozumieniu prawa cywilnego jest władanie nieruchomością przez Skarb Państwa, mające charakter czynności z zakresu imperium, a nie dominium - zob. S. Rudnicki - Komentarz..., op. cit., s. 379.

14 Nie jest natomiast władającym nieruchomością, w rozumieniu przyjętym w niniejszej pracy, właściciel nieruchomości władającej, w zakresie korzystania z nieruchomości obciążonej na podstawie ustanowionej służebności gruntowej, chociaż w art. 352 k.c. ustawodawca zalicza wykonywanie służebności do posiadania. Wykonywanie służebności nie polega na władaniu nieruchomością w ścisłym tego słowa znaczeniu, lecz na wykonywaniu względem niej pewnych sporadycznych aktów (przejżdżanie, przechodzenie co pewien czas) - zob. J. Ignatowicz, Prawo..., op. cit., s. 288.

15 W doktrynie wskazuje się, że np. tylko nieruchomość Skarbu Państwa może być obciążona użytkowaniem wieczystym; tylko grunt rolny Skarbu Państwa może być oddany w użytkowanie rolniczej spółdzielni produkcyjnej na warunkach określonych w art. 271 i n. k.c. Nie jest to natomiast dopuszczalne w stosunku do nieruchomości stanowiących własność innych państwowych osób prawnych - zob. J. Ignatowicz, Prawo..., op. cit., s. 63 i n.

16 Ibidem, s. 63 i n.

sporów interpretacyjnych dotyczących zasad zarządzania własnością państwową.<sup>17</sup>

Blizszego sprecyzowania na potrzeby tej pracy wymaga również samo pojęcie „nieruchomość”. Pojęcie to mimo „wspólnej nazwy” ma różny zakres w prawie cywilnym i prawie podatkowym. O ile jednak na gruncie k.c. obowiązuje jedna definicja zawarta w art. 46 par. 1, to w prawie podatkowym można zaobserwować dosyć dużą dowolność przy określaniu tego pojęcia, co nie jest jeszcze zjawiskiem negatywnym i wynika z konieczności dostosowania tego terminu do konstrukcji poszczególnych podatków.<sup>18</sup> Nazwy przejęte przez prawo podatkowe z prawa cywilnego nie muszą oznaczać tych samych pojęć, chociaż stanowi to odejście od zasady spójności systemu prawa.<sup>19</sup> Nazwy te stanowią podstawę do budowania określonych pojęć w prawie podatkowym, różniących się niekiedy znacząco od pierwowzoru, ponieważ mają one służyć realizacji specyficznych celów opodatkowania. Jest tak w przypadku „nieruchomości”. Cechą charakterystyczną pojmowania nieruchomości w prawie podatkowym jest to, że ustawodawca w zasadzie rezygnuje ze stworzenia legalnej definicji nieruchomości na rzecz „dostosowania” definicji kodeksowej na potrzeby określonej konstrukcji podatkowej. Z reguły przybiera to formę używania przez ustawodawcę pojęcia „nieruchomość”, bez jego zdefiniowania, z jednoczesnym wskazaniem innych rzeczy, które traktowane są przy opodatkowaniu na takich samych zasadach jak nieruchomość. W rezultacie prowadzi to do tego, że nazwą nieruchomości określa się zarówno rzeczy stanowiące nieruchomość w rozumieniu k.c. jak i rzeczy lub prawa, które nie są nieruchomościami w rozumieniu prawa cywilnego.<sup>20</sup>

17 Zagadnienia te są przedmiotem rozważań zawartych w dalszej części pracy, a w tym miejscu można wskazać na „sztandarowy” problem państwowych nieruchomości rolnych, w stosunku do których wykonywanie prawa własności i innych praw rzeczowych Skarb Państwa powierzył, na mocy art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (tj. Dz.U. z 1995 r. Nr 57, poz. 299 z późn. zm.) Agencji Rolnej Skarbu Państwa. W związku z tym powstała wątpliwość, jakie skutki prawne wywołuje „powierzenie” wykonywania prawa własności i innych praw rzeczowych. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że uprawnienia Agencji w zakresie gospodarowania mieniem Skarbu Państwa opierają się na konstrukcji prawnej powiernictwa, która to konstrukcja prawna nie ma generalnych uregulowań w prawie polskim - zob. S. Prutis, *Gospodarowanie nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa*, Białystok 1997, s. 27 i n.

18 Negatywnie natomiast w literaturze ocenia się „przechwytywanie” z prawa cywilnego pewnych pojęć i nadawania im całkowicie innego znaczenia, co osłabia spójność systemu prawa - zob. A. Kostecki, *Związki prawa finansowego z prawem cywilnym*, (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Ossolineum 1982, pod red. M. Weralskiego, t. I, s. 447.

19 Por. R. Mastalski, *Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego*, „Glosa” 1995, nr 1, s. 6 i n.

Na podobnej zasadzie określone zostanie pojęcie „nieruchomości” dla potrzeb niniejszej pracy. Punktem wyjścia jest definicja nieruchomości zawarta w k.c., zgodnie z którą nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Definicja ta zawiera również wyliczenie i rodzajów nieruchomości. Są to:

1. Grunty - czyli część powierzchni ziemskiej stanowiącej odrębny przedmiot własności.

Przyjmując rozumienie tego pojęcia z k.c. na potrzeby tej pracy należy jednak wskazać na pewne odrębności, które występują przy opodatkowaniu gruntu. W prawie cywilnym nie ma zasadniczego znaczenia jaki jest to rodzaj gruntu (rolny, leśny, nieużytek itp.), jaka jest jego powierzchnia i w jaki sposób grunt ten jest wykorzystywany (prowadzenie działalności gospodarczej, działalności rolniczej, odłogowanie gruntu itp.). Kwestie te mają natomiast fundamentalne znaczenie przy ustalaniu zasad opodatkowania gruntu, stąd też będą one poddane szczegółowej analizie przy omawianiu problemów związanych z ich opodatkowaniem. W zasadzie nie można ustalić zasad opodatkowania danej działki bez wyodrębnienia jej z otaczających gruntów. Wyodrębnienie to następuje za pomocą kryteriów fizycznych (obszar, położenie, granice) i prawnych (jako przedmiot własności tego samego podmiotu lub tych samych podmiotów).<sup>21</sup> Podstawą do ustalenia danych dotyczących nieruchomości gruntowych jest w prawie podatkowym - w odróżnieniu do prawa cywilnego - jedynie ewidencja gruntów i budynków. Na podstawie art. 21 ustawy prawo geodezyjne i kartograficzne dane zawarte w tej ewidencji stanowią podstawę do ustalania stanu faktycznego przy opodatkowaniu nieruchomości.<sup>22</sup> Tak więc przy ustalaniu obciążenia podatkowego dane „indywidualizujące” daną nieruchomość gruntową, a zawarte np. w akcie

20 Np. w podatku od nieruchomości obok „nieruchomości” w rozumieniu k.c. występują „obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem”, które na pewno nie są nieruchomościami w rozumieniu art. 46 k. c. - zob. art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; w podatku dochodowym od osób fizycznych na takich samych zasadach opodatkowana jest sprzedaż nieruchomości jak i spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu i prawa użytkowania wieczystego - zob. art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

21 Zob. J. Sysiak, *Nieruchomości - zagadnienia wybrane*, „Rejent” 1996, nr 6, s. 90 i n.

22 Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. - *Prawo geodezyjne i kartograficzne* (Dz.U. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.) i rozporządzenie Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 158, poz. 813).

notarialnym lub księgach wieczystych nie mają tak dużego znaczenia jak w prawie cywilnym.

## 2. Budynki trwale z gruntem związane (nieruchomości budynkowe).

Budynek w sensie fizycznym (tj. obiekt budowlany posiadający ściany, dach, fundamenty itp.) o ile nie ma przepisu prawnego, na mocy którego stanowi odrębny od gruntu przedmiot własności, jest w prawie cywilnym jedynie częścią składową nieruchomości gruntowej. Skutkiem tego większość budynków w sensie fizycznym nie stanowi nieruchomości w rozumieniu art. 46 k.c. Takie rozumienie budynku, ze względu na cel regulacji, jest nie do przyjęcia w przepisach normujących opodatkowanie nieruchomości. Prowadziłoby to bowiem do tego, że większość budynków w zasadzie nie podlegałaby opodatkowaniu. Nie wnikając w tym miejscu w szczegółową analizę kwestii dotyczących pojmowania budynku w prawie podatkowym i cywilnym (jest to przedmiotem rozważań w dalszej części pracy) należy stwierdzić, że na potrzeby niniejszej pracy przyjmuje się potoczne rozumienie budynku. Budynkiem jest więc zarówno trwale z gruntem związany obiekt budowlany posiadający cechy fizyczne budynku (dach, ściany) jak i tymczasowe, prowizoryczne obiekty o tych cechach, które nie są nieruchomościami lub ich częściami składowymi w rozumieniu prawa cywilnego. Każdy budynek w takim ujęciu (stanowiący nieruchomość, część składową nieruchomości lub obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem) jest traktowany w niniejszej pracy jako nieruchomość podlegająca opodatkowaniu.

## 3. Części budynku, o ile są przedmiotem odrębnej własności.

W praktyce jedynie lokal w rozumieniu ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali<sup>23</sup> może być przedmiotem odrębnej własności, z uwagi na to, że nie ustanawia się odrębnej własności innych części budynku.<sup>24</sup> Różnorodne pomieszczenia znajdujące się w budynku (piwnice, poddasza, kondygnacje, mieszkania itp.), z wyjątkiem ww. lokali, traktowane są w tej pracy jako części składowe budynku; nie stanowią zatem nieruchomości stanowiącej „fizyczny” przedmiot opodatkowania.

Poza gruntem, budynkiem i lokalem za nieruchomości uważane są w tej pracy budowle, rozumiane zgodnie z ich definicją zawartą w prawie budowlanym.<sup>25</sup> Przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem

lub obiektem małej architektury, jak np.: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, estakady, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne, ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze.<sup>26</sup> Odnosząc definicję budowli do pojęcia nieruchomości w rozumieniu k.c. należy zauważyć, że budowle stanowią: część składową nieruchomości gruntowej, jeżeli są trwale z gruntem związane, lub - przy braku tego związania - rzecz ruchomą. W obu przypadkach są one traktowane jako nieruchomości podlegająca opodatkowaniu.

Pojęcie „nieruchomość” będzie w niniejszej pracy używane do określenia gruntu, budynku, lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość oraz budowli w znaczeniu wyżej przedstawionym.

23 Dz.U. Nr 85, poz. 388 z późn. zm.

24 Zob. - E. Gniewek, Prawo rzeczowe, Warszawa 1996, s. 31.

25 Art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz.U. Nr 89, poz. 414 z późn. zm.).

26 Konstrukcja definicji budowli wymaga poznania ustawowej definicji obiektu budowlanego, przez który należy rozumieć budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno - użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury (art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego), budynku - za który uważa się taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 3 pkt 2) i obiektu małej architektury - przez który należy rozumieć niewielkie obiekty, w szczególności kultu religijnego (kapliczki, krzyże przydrożne), posągi, wodotryski, piaskownice, huśtawki, drabinki i śmietniki (art. 3 pkt 4).

## 2. PODATKI OD NIERUCHOMOŚCI, ROLNY I LEŚNY JAKO ELEMENTY SYSTEMU OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI

### 2.1. Pojęcie systemu opodatkowania nieruchomości

Przed przystąpieniem do ogólnej charakterystyki systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce, należałoby ustalić, w jakim znaczeniu pojęcie „system” będzie używane w pracy, a następnie rozważyć, czy w ogóle można mówić o „systemie” opodatkowania nieruchomości.<sup>27</sup> Pojęcie to będzie oznaczało zbiór podatków obowiązujących jednocześnie w Polsce, których przedmiotem jest władanie nieruchomością. „Myślą przewodnią”<sup>28</sup> tego systemu - czyli czynnikiem łączącym te podatki w pewną całość jest to, że obowiązek płacenia tych podatków wiąże się z władaniem nieruchomością. Takie rozumienie „systemu” nie przesądza jeszcze o tym, czy stanowi on uporządkowaną całość, jest wewnętrznie niesprzeczny, ma z góry określone cele, itd. Te wewnętrzne cechy racjonalnego systemu nie są brane pod uwagę przy określaniu, jakie podatki wchodzi w skład systemu opodatkowania nieruchomości; są one natomiast wykorzystywane przy jego ocenie. Jedynym kryterium zaliczenia podatku do systemu opodatkowania nieruchomości jest związek jego przedmiotu z władaniem nieruchomością.

Na system opodatkowania nieruchomości, w rozumieniu przyjętym w niniejszej pracy, składają się obecnie trzy podatki, a mianowicie podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny. Podatek od nieruchomości uregulowany jest w ustawie z dnia 12 stycznia o podatkach i opłatach lokalnych<sup>29</sup>, podatek rolny - w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>30</sup>, a podatek leśny - w ustawie z 28 września 1991 r. o lasach.<sup>31</sup>

Aktualnie obowiązujący system opodatkowania nieruchomości powstał na zasadzie jego dostosowywania do zmieniających się warunków społeczno-gospodarczych. Jest to typowy „system historyczny”, który kształtował się stopniowo, w drodze ciągłych zmian konstrukcji podatków go tworzących. Jego budowa

nie była oparta na z góry przyjętych założeniach, ale na „bieżącym” dostosowywaniu poszczególnych podatków do istniejącej sytuacji społeczno - gospodarczej. Jednakże nie był to proces, jak się wydaje, całkowicie chaotyczny, można bowiem wskazać na pewne kierunki jego ewolucji, które były systematycznie realizowane. Są to:

- stopniowe ujednoczanie podatków „dotyczących” nieruchomości, a w efekcie stworzenie grupy świadczeń, w których podstawą opodatkowania jest powierzchnia nieruchomości,
- dążność ustawodawcy do uproszczenia konstrukcji poszczególnych podatków,
- ciągle „ulepszanie” istniejących regulacji, w zasadzie bez próby realizacji gruntownej reformy tego systemu.

Te kierunki ewolucji widoczne są zwłaszcza w przypadku podatku od nieruchomości i podatku rolnego. Podatek leśny bowiem został wprowadzony dopiero w 1992 r. i dostosowany do ukształtowanych już konstrukcji podatku od nieruchomości i podatku rolnego.<sup>32</sup>

Aktualnie obowiązująca ustawa regulująca konstrukcję podatku od nieruchomości nie jest wcale aktem całkowicie nowym, wręcz przeciwnie - jej rodowodu, o ile można użyć takiego określenia, należy szukać w połowie lat pięćdziesiątych. Pierwowzorem aktualnie obowiązującego podatku od nieruchomości był podatek uregulowany w dekreście z 20 maja 1955 r. o podatkach i opłatach terenowych.<sup>33</sup> Jego konstrukcja różniła się znacznie od aktualnie obowiązującej, ale po raz pierwszy pojawiła się tam powierzchnia wyrażona w metrach kwadratowych jako podstawa opodatkowania gruntów. Dotychczasowe regulacje, począwszy od rozporządzenia Prezydenta RP z dnia 17 czerwca 1924 r. o wymiarze i poborze państwowego podatku od nieruchomości w gminach miejskich

27 Szerzej por. E. Wojciechowski, Systemy podatkowe, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, Ossolineum 1985, pod red. M. Weralskiego, t. III, s. 114 i n.

28 Jak zauważa E. Wojciechowski, nie każdy zbiór podatków stanowi system podatkowy, ale tylko taki, który powiązany jest „myślą przewodnią”, tak by tworzyć całość organizacyjną, zarówno pod względem prawnym jak i ekonomicznym - E. Wojciechowski, Systemy..., op. cit., s. 115.

29 Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późn. zm.

30 Dz.U. Nr 52, poz. 268 z późn. zm.

31 Dz.U. Nr 101, poz. 444 z późn. zm.

32 Lasy do momentu wprowadzenia podatku leśnego podlegały opodatkowaniu podatkiem rolnym (i w pewnym stopniu opłatą leśną), ale nie dotyczyło to Lasów Państwowych, które nie podlegały opodatkowaniu tym podatkiem. Stawiało to w bardzo niekorzystnej sytuacji gminy, których obszar w większości był pokryty lasami. Były one bowiem praktycznie pozbawione dochodów z tytułu opodatkowania gruntów. Był to jeden z głównych powodów wprowadzenia podatku leśnego, którego konstrukcja wzorowana była na podatku rolnym i uwzględniała zakres przedmiotowy wprowadzonego rok wcześniej podatku od nieruchomości.

33 Dz.U. Nr 21, poz. 136. W akcie tym, poza podatkiem od nieruchomości, uregulowany był m.in. podatek od lokali, obciążający wszystkie pomieszczenia w budynkach położonych na terenie miast. Obowiązek podatkowy ciążył na osobach fizycznych i prawnych zajmujących lokale, z wyjątkiem podatników podatku od nieruchomości, zajmujących lokale na własne potrzeby.

oraz od niektórych budynków w gminach wiejskich<sup>34</sup>, jako podstawę opodatkowania tym podatkiem wskazywały wartość nieruchomości (np. wartość czynszowa, wartość obiegowa, wartość amortyzacyjna i bilansowa) i to zarówno w stosunku do gruntów jak i budynków.<sup>35</sup> W powołanej ustawie z 1955 r. powierzchnia była podstawą opodatkowania jedynie gruntów, natomiast utrzymana została w dalszym ciągu wartość jako podstawa opodatkowania budynków. Podstawę opodatkowania budynków wynajętych lub wdzierżawionych stanowił czynsz, budynków będących w użytkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej - wartość będąca podstawą amortyzacji, pozostałych budynków - wartość czynszowa ustalona za rok podatkowy. Zasady te uległy zmianie mocą ustawy z 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych.<sup>36</sup> Powierzchnia pojawiła się tam już nie tylko jako podstawa opodatkowania gruntów, ale również budynków nie wynajętych lub nie wdzierżawionych, stanowiących własność osób fizycznych i prawnych nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej. Powierzchnia pozostała podstawą ustalenia tego podatku od gruntu, z tym że w przypadku gruntów wdzierżawionych podstawę tę stanowił czynsz; jednakże gdyby podatek obliczony od czynszu był niższy niż obliczony od powierzchni, podstawę opodatkowania gruntów wdzierżawionych stanowiła powierzchnia tych gruntów. W tej ustawie uregulowany był również podatek od lokali obciążający wszelkiego rodzaju pomieszczenia znajdujące się w budynkach położonych na terenie miast. Podstawą opodatkowania lokali była też powierzchnia lokalu, a nie jego wartość. W 1982 r. nastąpiło rozgraniczenie zasad opodatkowania nieruchomości podmiotów gospodarki uspołecznionej od zasad opodatkowania gospodarki nie uspołecznionej i ludności. Podatek od nieruchomości tzw. jgu został uregulowany w odrębnej ustawie z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej.<sup>37</sup> Opodatkowaniu tym podatkiem podlegały nie tylko - jak dotychczas - budynki i grunty, ale również budowle. Podstawę opodatkowania budynków i budowli stanowiła ich wartość amor-

34 Dz.U. RP Nr 51, poz. 523.

35 Aktami regulującymi podatek od nieruchomości, poza powołanym wyżej rozporządzeniem Prezydenta RP, były: ustawa z dnia 11 sierpnia 1923 r. o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych (Dz.U. Nr 94, poz. 747), dekret Prezydenta RP z dnia 14 stycznia 1936 r. o podatku od nieruchomości (Dz.U. RP, Nr 3, poz. 14), dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych (Dz.U. z 1947 r. Nr 40, poz. 198) i ustawa z dnia 26 lutego 1951 r. o podatkach terenowych (Dz.U. Nr 14, poz. 110).

36 Dz.U. Nr 45, poz. 229.

37 Dz.U. Nr 7, poz. 55.

tyzacyjna, natomiast gruntów - ich powierzchnia. Podatek od nieruchomości osób fizycznych i jednostek gospodarki nie uspołecznionej uregulowany został w ustawie z 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych.<sup>38</sup> Opodatkowaniu podlegały budynki lub ich części, grunty, a także - co było nowością - obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem. Ustawa ta zniósła podatek od lokali, choć w zasadzie został on wchłonięty po części przez podatek od nieruchomości, ponieważ opodatkowaniem zostały objęte „części budynków”. Nowością była również całkowita rezygnacja z wartości czynszowej jako podstawy opodatkowania. Podstawę tę stanowiła dla budynków podlegających ubezpieczeniu ustawowemu - wartość budynków ustalona do celów tego ubezpieczenia, a dla pozostałych budynków i gruntów - ich powierzchnia. Oba podatki od nieruchomości zostały połączone na mocy ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania.<sup>39</sup> Opodatkowaniu nowym podatkiem od nieruchomości podlegały budynki, budowle i grunty. Podstawą opodatkowania budynków podlegających obowiązkowemu ubezpieczeniu była ich wartość ubezpieczeniowa, pozostałych budynków i gruntów - ich powierzchnia, a budowli - ich wartość amortyzacyjna. Regulacja ta obowiązywała bardzo krótko i została zastąpiona aktualnie obowiązującą ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, w której wartość nieruchomości jako podstawa opodatkowania została ograniczona jedynie do opodatkowania budowli.

Cechą charakterystyczną ewolucji podatku od nieruchomości jest stopniowe odchodzenie przez ustawodawcę od wartości jako podstawy opodatkowania na rzecz powierzchni nieruchomości. Podatek ten na przełomie ostatnich czterdziestu lat ze świadczenia, całkowicie opartego na różnie określonej wartości nieruchomości, przekształcił się w podatek wymierzany na podstawie jej powierzchni.

Podobny proces da się zauważyć w przypadku podatku rolnego. Obowiązująca ustawa o podatku rolnym jest wynikiem „udoskonalenia” ustawy z dnia 26 października 1971 roku o podatku gruntowym.<sup>40</sup> W akcie tym, obok dotychczasowych zasad ustalania podstawy opodatkowania, wprowadzono po raz pierwszy nowe rozwiązanie, które jest stosowane do dzisiaj. Podatek gruntowy w wyniku wprowadzonych zmian przybrał postać podatku składającego się z dwóch części. Pierwsza z nich obejmowała dotychczasowy, nieco zmodyfikowany podatek gruntowy, obliczany przy zastosowaniu progresywnych stawek odnoszonych

38 Dz.U. Nr 12, poz. 50.

39 Dz.U. Nr 74, poz. 443.

40 Dz.U. Nr 27, poz. 254.

do przychodu szacunkowego gospodarstwa rolnego ustalonego na podstawie norm szacunkowych przychodu z 1 ha użytków rolnych i leśnych, z doliczeniem przychodów z działów specjalnych. Druga część obejmowała podatek obliczany na podstawie powierzchni użytków rolnych wyrażonych w hektarach fizycznych i powierzchni gruntów ornych wyrażonych w hektarach przeliczeniowych, przy zastosowaniu stawek kwotowych. Podatek ten, w związku z przyjęciem - obok przychodu - powierzchni jako podstawy opodatkowania, przeistoczył się z typowego podatku przychodowego w podatek przychodowo - majątkowy. Ten charakter podatku został utrzymany początkowo w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, która po licznych zmianach obowiązuje do dzisiaj. Podatek rolny obciążał bowiem grunty gospodarstwa rolnego i dochody z działów specjalnych produkcji rolnej. Podstawę opodatkowania gruntów stanowiła już tylko liczba hektarów przeliczeniowych. Normy szacunkowe przychodu, które były do 1984 r. podstawą ustalania podatku rolnego od gruntów, przestały mieć zastosowanie przy opodatkowaniu gruntów gospodarstwa rolnego. Utrzymane zostały odrębne zasady opodatkowania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Podstawą opodatkowania był w tym wypadku dochód obliczony przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej jednostki powierzchni upraw lub jednostek produkcji zwierzęcej. Ten dwoisty charakter podatku rolnego utrzymywał się do 1992 r., tj. wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,<sup>41</sup> które objęły dochody uzyskiwane z działów specjalnych produkcji rolnej. W ten sposób podatek rolny stał się podatkiem obciążającym jedynie grunty gospodarstwa rolnego, przy czym podstawę opodatkowania stanowi ich powierzchnia wyrażona w hektarach przeliczeniowych. Przychód ustalany na podstawie norm przeciętnego przychodu - tak charakterystyczny dla tego podatku w poprzednich okresach - w aktualnie obowiązującej ustawie o podatku rolnym został zupełnie zastąpiony powierzchnią wyrażoną w hektarach przeliczeniowych. Podatek rolny, podobnie jak podatek od nieruchomości, stał się w ten sposób świadczeniem o charakterze majątkowym, gdzie podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia, a obowiązek podatkowy jest związany wyłącznie z władaniem gruntami gospodarstwa rolnego.

41 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350) i ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. Nr 21, poz. 86).

\* \* \*

W ten sposób ukształtował się obowiązujący system opodatkowania nieruchomości, którego cechą charakterystyczną jest powiązanie wysokości podatków z powierzchnią nieruchomości. Tworzą go (co też jest pewną cechą charakterystyczną) trzy podatki o bardzo zbliżonym przedmiocie. W założeniu podatek od nieruchomości ma najszerszy zakres przedmiotowy, ponieważ obciąża grunty, budynki i budowle. Natomiast przedmiotem (fizycznym) podatku rolnego i podatku leśnego są jedynie grunty. Świadczenia te, zgodnie z zawartą w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych regułą rozgraniczającą ich zakres, mają się uzupełniać w ten sposób, że grunty objęte podatkiem rolnym lub leśnym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że są wykorzystywane na prowadzenie innej działalności niż rolnicza lub leśna.<sup>42</sup> Podatki te, na co wskazuje się w literaturze przedmiotu, „pozostają wobec siebie w swoistej konkurencji, gdyż w zależności od wykorzystania nieruchomości na cele rolnicze, leśne, mieszkaniowe lub gospodarcze, może ona być objęta jednym z tych trzech podatków.”<sup>43</sup> Pomimo istnienia wspomnianej wyżej reguły rozgraniczającej te podatki, przeplatają się one zarówno w ujęciu podmiotowym (np. właściciel gospodarstwa rolnego płaci w wielu wypadkach wszystkie te świadczenia) i przedmiotowym (np. grunt opodatkowany podatkiem rolnym w momencie jego częściowego wykorzystywania na prowadzenie działalności gospodarczej zostaje opodatkowany podatkiem od nieruchomości). Współistnienie tych trzech świadczeń przy opodatkowaniu nieruchomości rodzi bardzo dużo problemów w teorii i praktyce.<sup>44</sup> Jeden z nich, bardzo istotny z uwagi na temat pracy, sprowadza się do następującego pytania: czy te trzy podatki mogą być traktowane jako jednorodne świadczenia podatkowe, czy są one na tyle zróżnicowane, że nie można sprowadzić ich „do wspólnego mianownika” i określić mianem podatków od nieruchomości? Wątpliwości w tym względzie biorą się przede wszystkim stąd, że:

1. Podatek od nieruchomości, w odróżnieniu od podatku rolnego i leśnego, zaliczony jest przez ustawodawcę do kategorii podatków i opłat lokalnych. Może

42 Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym oraz grunty objęte tymi przepisami, ale związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna.

43 Zob. R. Mastalski, Prawo podatkowe..., op. cit., s. 229.

44 Szerzej na ten temat L. Etel, E. Ruśkowski, Podatek od nieruchomości a podatek rolny, „Przegląd podatkowy” 1994, nr 4; L. Etel, Opodatkowanie nieruchomości gospodarstwa rolnego, „Finanse Komunalne” 1995, nr 2.

więc powstać przekonanie, że podatek od nieruchomości jako podatek lokalny posiada pewne cechy specyficzne dla tej grupy świadczeń, wyróżniające go spośród innych podatków.<sup>45</sup> Wypada w takim razie zastanowić się, czym różnią się podatki lokalne, w tym podatek od nieruchomości, od innych świadczeń podatkowych, a zwłaszcza podatku rolnego i leśnego?<sup>46</sup> Zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych do tej grupy świadczeń zalicza się obok podatku od nieruchomości, podatek od posiadania psów, podatek od środków transportowych oraz opłaty: targową, miejscową i administracyjną.<sup>47</sup> O „lokalności” tych świadczeń w aktualnym systemie decydują jedynie względy formalne, tzn. uregulowanie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.<sup>48</sup> Podatki i opłaty lokalne w takim ujęciu są konstrukcją nie dostosowaną do aktualnego systemu finansów samorządowych, a zwłaszcza systemu dochodów budżetów gmin. W systemach tych, obok „podatków i opłat lokalnych”, funkcjonują inne świadczenia podatkowe o takich samych cechach, które jednak nie są tak określane, ponieważ uregulowane są w innych ustawach.<sup>49</sup> Stąd też w literaturze przedmiotu używane jest pojęcie „podatki samorządowe”, obejmujące wszystkie świadczenia podatkowe, które charakteryzują się tym, że stanowią dochód budżetu gminy i mogą być w pewnym zakresie kształtowane przez radę gminy, zarząd bądź też wójta, burmistrza, prezydenta.<sup>50</sup> Zalicza się do nich, oprócz „podatków i opłat lokalnych”, właśnie podatek rolny i podatek leśny oraz podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn oraz opłatę skarbową.<sup>51</sup> Świadczenia te stanowią w miarę jednorodną grupę i powinny być traktowane jako podatki lokalne,

gminne czy też samorządowe. Nazwy te powinny być synonimami, ponieważ nie ma - jak się wydaje - racjonalnych kryteriów wyodrębnienia z tej grupy „podatków i opłat lokalnych” w kształcie określonym w art. 1 powołanej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa ta jest anachronizmem, którego utrzymywanie w systemie podatkowym nie znajduje uzasadnienia i przyczynia się jedynie do niepotrzebnego komplikowania tego systemu.<sup>52</sup> Obowiązki ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może błędnie sugerować, że są to jedyne „gminne” podatki o specyficznych cechach. Tymczasem, o ile można użyć takiego porównania, bardziej „lokalny” wydaje się być podatek rolny i leśny niż np. podatek od środków transportowych.<sup>53</sup> Konkludując należy stwierdzić, że zaliczenie podatku od nieruchomości do kategorii podatków i opłat lokalnych nie pociąga za sobą powstania żadnych istotnych różnic pomiędzy tym podatkiem, a podatkiem rolnym i podatkiem leśnym. Świadczenia te są natomiast coraz częściej zaliczane do tzw. podatków samorządowych, co wskazuje na duże podobieństwo ich konstrukcji.

2. Innym argumentem, który może podważać zasadność traktowania podatków rolnego, leśnego i od nieruchomości jako pewnej jednorodnej całości są różnice występujące w ich przedmiocie. Podatki te, chociaż wszystkie dotyczą nieruchomości, mają w różny sposób określony przedmiot i podstawę opodatkowania. Brak precyzyjnego określenia tych elementów ich konstrukcji powoduje m.in., że

45 E. Ruśkowski uważa, że podatki i opłaty lokalne mają swoją specyfikę (szerokie kompetencje rady gminy w ich ustalaniu, pobór przez organy gminne), a ponadto wywołują szereg specyficznych i dość skomplikowanych problemów - dlatego tworzą odrębną całość - zob. E. Ruśkowski, Podstawowe problemy podatków i opłat lokalnych, „Finanse Komunalne” 1995, nr 1.

46 W piśmiennictwie wskazuje się, analiza prawodawstwa nie pozwala na udzielenie precyzyjnej odpowiedzi na pytanie, co to są podatki lokalne - zob. W. Nykiel, Podatki lokalne - aspekty prawnoporównawcze, „Acta Universitatis Lodzianensis Folia Iuridica” 1992, z. 54, s. 173. Za podatki lokalne uważa się świadczenia zasilające budżety samorządu, których konstrukcja może być kształtowana w pewnym zakresie przez organy samorządu i które są związane z zadaniami realizowanymi przez samorząd - zob. B. Brzeziński, Kompetencje prawotwórcze rad narodowych w dziedzinie podatków i opłat, Toruń 1989, s. 55 i n.; M. Sochacka-Krysiak, Podatki terenowe, „Studia Finansowe” 1987, nr 37, s. 22.

47 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późn. zm).

48 Zob. N. Gajl, Modele podatkowe, Podatki lokalne, Warszawa 1996, s. 33.

49 Ibidem, s. 52.

50 Zob. A. Hanusz, Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz., Warszawa 1995, s. 3 i n.; E. Ruśkowski, L. Etel, J. Stankiewicz, Prawo podatkowe, Białystok 1994, s. 23.

51 W. Nykiel wskazuje, że cechą konstytutywną podatków i opłat lokalnych jest to, że stanowią one w całości dochód organów lokalnych. Cecha ta pozwala w precyzyjny sposób dokonać podziału podatków na państwowe i lokalne - zob. W. Nykiel, Podatki lokalne..., op. cit., s. 174.

52 W doktrynie już dawno wskazywano na potrzebę reformy tej grupy podatków - zob. B. Brzeziński, Regulacje prawne podatków i opłat lokalnych (uwagi de lege ferenda), „Nowe Prawo” 1984, nr 2, s. 46. Tę „szczątkową” regulację prawną w postaci ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powinien zastąpić całościowy akt obejmujący wszystkie podatki komunalne albo też, i to wydaje się być bardziej realne, każda konstrukcja podatkowa powinna być odrębnie uregulowana. Przyjęcie drugiego rozwiązania nie wykluczałoby traktowania tych świadczeń jako pewnej zorganizowanej całości, np. poprzez określenie ich jako podatków lokalnych w ustawie o charakterze ustrojowym, ustawie o samorządzie terytorialnym lub też ustawie o finansowaniu gmin. Umożliwiłoby to, o ile byłaby taka potrzeba, ustanowienie przepisów prawnych mających zastosowanie do wszystkich podatków z tej grupy. Mogłoby to doprowadzić do stworzenia autentycznego systemu podatków komunalnych, wśród których na pewno swoje miejsce miałyby, poza podatkiem od nieruchomości, również podatki rolny i leśny.

53 Podobnie mylące jest określenie „opłaty lokalne”. I to z dwóch powodów. Po pierwsze tylko jedna z trzech wymienionych w komentowanym artykule opłat nosi cechy typowej opłaty, tj. opłaty administracyjnej. Opłata targowa i miejscowa to, pomimo nazwy, typowe podatki. Po drugie nie bardzo można wskazać na różnice pomiędzy opłatą administracyjną, a opłatą eksploatacyjną lub adiacencką. Pierwsza z nich jest objęta ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, natomiast pozostałe uregulowane są w innych ustawach.



podatek od nieruchomości jest w literaturze przedmiotu bardzo często klasyfikowany jako podatek majątkowy, którego przedmiotem jest fizyczne posiadanie m.in. gruntów, natomiast podatek rolny i leśny zaliczane są do podatków przychodowych, obciążających szacunkowe przychody właścicieli i określonych posiadaczy gospodarstw rolnych oraz lasów i gruntów leśnych.<sup>54</sup> Wskazuje się, że są to w gruncie rzeczy całkowicie różne świadczenia podatkowe, jedynie podatek od nieruchomości obciąża „samo” posiadanie nieruchomości, natomiast podatek rolny i, zbliżony do niego, podatek leśny - przychód z tytułu prowadzenia działalności rolniczej lub leśnej. Takie pojmowanie zakresu przedmiotowego tych podatków wyklucza zatem traktowanie ich jako świadczeń, które można określić mianem obciążeń podatkowych nieruchomości. Podatek rolny i leśny obciąża bowiem, zgodnie z tym poglądem, pewną odmianę działalności gospodarczej (rolnicza, leśna), z której przychody ustalane są na podstawie znamion zewnętrznych. Świadczenia te zatem nie mają nic wspólnego z podatkiem od nieruchomości, którego przedmiotem jest posiadanie nieruchomości, bez konieczności uzyskiwania z tego tytułu jakichkolwiek przychodów. Podatki te tworzą, przyjmując wyżej zaprezentowany pogląd, dwa odrębne systemy: podatek od nieruchomości jest zaliczany do podatków obciążających majątek, natomiast podatek rolny i leśny - do podatków przychodowych, przez co nie mogą być one klasyfikowane jako należące do jednego systemu opodatkowania nieruchomości. W doktrynie nie ma jednak zgodności co do określenia przedmiotu podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości. Można bowiem spotkać się z całkowicie odmiennym od wyżej zaprezentowanego sposobem klasyfikowania tych trzech podatków. Podatek rolny i leśny, zgodnie z tym poglądem, mają w zasadzie charakter podatków majątkowych nominalnych, natomiast podatek od nieruchomości określany jest jako świadczenie o charakterze złożonym przychodowo - konsumpcyjno - majątkowym.<sup>55</sup> O majątkowym charakterze podatku rolnego ma świadczyć to, że podlegają mu grunty gospodarstwa rolnego, a nie dochody uzyskiwane z prowadzonej na tym gruncie działalności.<sup>56</sup> Zgodnie z innym stanowiskiem właśnie prowadzenie rolniczej działalności gospodarczej powoduje opodatkowanie podatkiem rolnym. Podatek ten jest uproszczoną formą opodatkowania podatkiem dochodo-

54 Zob. N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1986, s. 251; A. Kostecki, *Podatki przychodowe i podatki dochodowe*, (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL*, pod red. M. Weralskiego, tom III, s. 267 i n.; H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1996, s. 44 i n.; A. Majchrzycka -Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1996, s. 147.

55 Zob. A. Hanusz, *Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1995 r., s. 7, 41, 59.

56 *Ibidem*, s. 40.

wym.<sup>57</sup> Niekiedy podatek rolny zaliczany jest do kategorii podatków przychodowych, natomiast podatek od nieruchomości i podatek leśny - do kategorii podatków majątkowych.<sup>58</sup> Wskazuje się przy tym, że o zaliczeniu podatku leśnego do podatków majątkowych decyduje fakt, że obowiązek podatkowy łączony jest przez ustawodawcę z posiadaniem lasu, nie zaś z uzyskiwaniem z niego przychodów lub z prowadzeniem gospodarki leśnej jako działalności gospodarczej.<sup>59</sup> Zgodnie z jeszcze innym podziałem, na odwrót, podatek od nieruchomości jest podatkiem przychodowym, a podatek rolny i leśny podatkiem przychodowo-dochodowym.<sup>60</sup>

Duża różnorodność spotykanych w literaturze przedmiotu poglądów dotyczących zaliczania tych trzech podatków do kategorii podatków przychodowych lub majątkowych wskazuje, że żadne z tych świadczeń nie ma typowej konstrukcji, charakterystycznej dla tego typu podatków. Przemawia to za traktowaniem ich jako świadczeń o charakterze mieszanym, zawierających zarówno elementy charakterystyczne dla podatków przychodowych, jak i majątkowych, a nawet dochodowych.<sup>61</sup> Podzielając ten pogląd należy zauważyć, że nie może on być podstawą do całkowicie swobodnego określania przynależności tych podatków - raz do podatków przychodowych, innym razem do podatków majątkowych lub dochodowych. Każde z tych świadczeń ma swoje cechy dominujące, pozwalające na zaliczenie danego świadczenia do odpowiedniej grupy. W aktualnym kształcie podatki te należy traktować jako świadczenia o charakterze majątkowym z pewnymi, zanikającymi elementami charakterystycznymi dla podatków przychodowych.

Samo, dyskusyjne zresztą stwierdzenie, że podatki te mają taki właśnie charakter, nie jest wystarczającą przesłanką do twierdzącej odpowiedzi na postawio-

57 Hektary przeliczeniowe nie są bowiem zwyczajnymi jednostkami powierzchni, lecz nawiązują do możliwości produkcyjnych i dochodowych gospodarstwa rolnego lub leśnego - zob. A. Boro-  
do, *Podatek od nieruchomości w systemie finansowym samorządu terytorialnego*, Toruń 1995, s. 12.

58 Zob. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1994, s. 170 i n.

59 *Ibidem*, s. 182.

60 Zob. W. Wójtowicz, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1997, s. 165, 172 i 178.

61 Zdaniem R. Mastalskiego, podatki przychodowe, majątkowe i dochodowe wykazują daleko idące powiązania, a sam przedmiot opodatkowania nie pozwala na ich jednoznaczną klasyfikację. Konieczne jest w takim przypadku przeprowadzenie analizy całej konstrukcji podatku, która może zawierać elementy podatku przychodowego, majątkowego i dochodowego. Jego zdaniem, te trzy podatki mają charakter podatków przychodowo- majątkowych. - Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op. cit., s. 228.

ne wcześniej pytanie o możliwość traktowania tych świadczeń jako tworzących system opodatkowania nieruchomości. Odpowiedź taka wymaga szczegółowej analizy budowy tych podatków w celu wykazania, że są to świadczenia jednorodne, o podobnie ukształtowanych podstawowych elementach ich konstrukcji, tj. podmiocie, przedmiocie, podstawie opodatkowania, stawkach oraz trybie i warunkach płatności. Zagadnienia te są przedmiotem rozważań w kolejnej części pracy.

## 2.2. Charakterystyka podstawowych elementów konstrukcji podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego

### 2.2.1. Podmiot podatków obciążających nieruchomości

W podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym w zasadzie w identyczny sposób określone zostały podatnicy. Są nimi osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, które są właścicielami (współwłaścicielami) lub posiadaczami samoistnymi określonych rodzajów nieruchomości (budynków, lokali, budowli, gruntów gospodarstwa rolnego, lasów i gruntów leśnych oraz „pozostałych” gruntów).<sup>62</sup> Posiadacze zależni oraz inne kategorie władających gruntem (zarządcy, dzierżyciele, administratorzy, użytkujący grunt bez tytułu prawnego) są podatnikami jedynie wówczas, gdy władają nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub gminy. Osoba podatnika została w tych trzech konstrukcjach określona według takiej samej zasady: podatnikiem jest z reguły właściciel lub samoistny posiadacz, z wyjątkiem nieruchomości państwowych lub komunalnych, gdzie podatnikiem jest każdy, kto „faktycznie włada” gruntem. Istnieją oczywiście pewne różnice przy określaniu podmiotów, na których spoczywa obowiązek podatkowy, ale są to wyjątki potwierdzające regułę przedstawioną wyżej.<sup>63</sup> Odstępstwem od tej reguły jest natomiast sposób określenia podmiotów zwolnionych z obowiązku opłacania tych podatków. Jest to widoczne w ustawie o podatku rolnym, gdzie w art. 3a za-

62 Przez grunty „pozostałe” należy rozumieć grunty nie objęte przepisami ustawy o podatku rolnym i leśnym oraz grunty objęte tymi przepisami, ale wykorzystywane na prowadzenie działalności innej niż rolnicza lub leśna - zob. art. 3 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

63 Wyjątki te wynikają z konieczności dostosowania przepisów regulujących stronę podmiotową tych świadczeń do ich specyfiki. I tak np. dzierżawca, a więc posiadacz zależny, jest podatnikiem podatku rolnego, jeżeli grunty gospodarstwa rolnego zostały w całości lub w części wydzierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników (na co najmniej 10 lat) - zob. art. 3 ust. 3 ustawy o podatku rolnym. Podatnikiem podatku rolnego od gruntów gospodarstwa rolnego wniesionych jako wkład gruntowy do spółdzielni produkcyjnych jest spółdzielnia, a nie właściciel gruntów - zob. art. 3 ust. 4 ustawy o podatku rolnym.

warte jest stwierdzenie, że obowiązek podatkowy nie dotyczy Skarbu Państwa i gmin. Na mocy tego zapisu grunty gospodarstwa rolnego stanowiącego własność tych podmiotów nie są opodatkowane podatkiem rolnym. Podatek ten zaczyna obciążać te grunty dopiero w momencie objęcia ich we władanie przez inny podmiot. Inaczej jest natomiast w podatku od nieruchomości i podatku leśnym, gdzie nie ma tego typu zwolnienia. Nieruchomości Skarbu Państwa lub gminy są obciążone tymi podatkami zarówno wówczas, gdy zostały przekazane na rzecz innych podmiotów (lub są wykorzystywane bezumownie), jak również wówczas, gdy nikt ich nie użytkuje. W tym drugim wypadku podatnikiem jest gmina lub Skarb Państwa, co w praktyce stwarza dużo problemów.<sup>64</sup>

### 2.2.2. Przedmiot opodatkowania

Podatek od nieruchomości, rolnej i leśnej są to podatki realne, których przedmiotem jest władanie nieruchomością. Można oczywiście doszukać się w ich konstrukcjach pewnych elementów charakterystycznych dla podatków personalnych. Widoczne jest to zwłaszcza w katalogu ulg i zwolnień podatkowych, ale nie jest to podstawa do twierdzenia, że podatki te nie są podatkami rzeczowymi.<sup>65</sup> „Fizycznym” przedmiotem tych podatków jest nieruchomość, która jest obciążona odpowiednim podatkiem, bez względu na to, kto w danym momencie jest jej właścicielem lub posiadaczem. O tym, jaki podatek jest właściwy w konkretnym wypadku, decydują nie cechy osobowe podatnika, a jedynie rodzaj nieruchomości gruntowej. Powstanie obowiązku podatkowego we wszystkich tych podatkach związane jest z samym władaniem nieruchomością. Najszerszy zakres przedmiotowy ma podatek od nieruchomości, którym objęte są nie tylko grunty, ale również pozostałe rodzaje nieruchomości, tj. budynki, lokale i budowle. Na zasady opodatkowania budynków i budowli, mimo że formalnie nie są one objęte podatkiem rolnym i leśnym, pewien wpływ mają regulacje zawarte w aktach prawnych normujących konstrukcje tych podatków. Budynki i budowle gospodarstwa rolnego, jak również wykorzystywane do prowadzenia działalności leśnej,

64 Prowadzi to, w przypadku nieruchomości gminnych, do płacenia podatku „samemu sobie”. Występuje to wówczas, gdy nieruchomość gminna nie jest przekazana innym podmiotom i nie jest wykorzystywana na potrzeby administracji samorządowej. Od takich nieruchomości - np. stara szkoła, w której nie ma już zajęć, gmina musi na rzecz swojego budżetu opłacać podatek od nieruchomości. Zagadnienia te są szerzej przedstawione w rozdziale II pkt 2.5. pracy.

65 Do rozwiązań typowych dla podatków personalnych można zaliczyć np. ulgi przysługujące podatnikom odbywającym zasadniczą służbę wojskową - art. 13a ustawy o podatku rolnym, czy też specyficzne zasady opodatkowania nieruchomości stanowiących współwłasność małżonków - art. 2 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 3 ust. 5 ustawy o podatku rolnym i art. 61 ust. 3 ustawy o lasach.

są przez ustawodawcę traktowane na preferencyjnych zasadach. Sam fakt „związania”, nawet pośredniego, budynku gospodarczego położonego na gruntach gospodarstwa rolnego z działalnością rolniczą lub leśną skutkuje już zwolnieniem tego budynku od podatku od nieruchomości. W specyficzny sposób traktowane są również grunty pod budynkami związanymi z prowadzeniem działalności rolniczej lub leśnej. Grunty te, chociaż nie mogą być bezpośrednio wykorzystywane do prowadzenia tego typu działalności, podlegają opodatkowaniu tak, jak typowy użytek rolny lub las, albo grunt leśny. Tego typu zależności jest więcej i będą one przedstawione w dalszej części pracy, a w tym miejscu należy podkreślić, że co prawda przedmiotem (w ujęciu fizycznym) podatku rolnego i leśnego nie są budynki i budowle, to jednak w niektórych wypadkach istnieją ścisłe związki pomiędzy zasadami ich opodatkowania a konstrukcją tych podatków.

Przedmiotem podatku rolnego jest władanie gruntami gospodarstwa rolnego, przez które należy rozumieć, zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, obszar użytków rolnych, gruntów pod stawami oraz, sklasyfikowanych w operatach jako użytki rolne, gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem tego gospodarstwa o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczających 1 ha przeliczeniowy. Z przytoczonej definicji gospodarstwa rolnego wynika, że jedynym jego składnikiem są określone rodzaje gruntów. Nie wchodzi w skład gospodarstwa inne rodzaje nieruchomości (budynki, budowle) ani też inne rzeczy lub prawa.<sup>66</sup> Podstawowym warunkiem uznania danych gruntów za gospodarstwo rolne jest spełnienie normy obszarowej. Grunty gospodarstwa, zgodnie z tą definicją, nie muszą być wykorzystywane do prowadzenia działalności rolniczej ani jakiegokolwiek innej. Samo spełnienie normy obszarowej skutkuje uznaniem danych gruntów za gospodarstwo rolne i w konsekwencji opodatkowaniem podatkiem rolnym. Na podobnej zasadzie został określony przedmiot podatku leśnego. Lasem, w rozumieniu art. 3 ustawy o lasach, jest grunt o powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną lub przejściowo jej pozbawiony, przeznaczony do produkcji leśnej lub stanowiący rezerwat (park narodowy) albo wpisany do rejestru zabytków. Lasem jest również grunt związany z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystywane na potrzeby gospodarki leśnej: budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, linie podziału przestrzennego lasu, drogi leśne, tereny pod liniami energetycznymi, szkółki leśne, miejsca składowania drewna, a także wykorzystywany na parkingi leśne i

66 Szerzej na temat ustawowej definicji gospodarstwa rolnego J. Bieluk, L. Etel, S. Presnarowicz, Podatek rolny. Komentarz, Białystok 1994, s. 7 i n.

urządzenia turystyczne.<sup>67</sup> O zaliczeniu danego gruntu do lasu w rozumieniu powołanej ustawy decyduje więc norma obszarowa lub „związanie” danego gruntu z gospodarką leśną. W praktyce podstawowe znaczenie przy kwalifikowaniu danego gruntu jako lasu ma norma obszarowa, której spełnienie przesądza o opodatkowaniu podatkiem leśnym. Nie ma przy tym znaczenia, podobnie jak w podatku rolnym, czy na takim gruncie prowadzona jest gospodarka leśna. Władanie tego rodzaju gruntem o powierzchni co najmniej 0,10 ha powoduje powstanie obowiązku płacenia podatku leśnego, bez względu na to, czy działalność właściciela lub posiadacza takiego gruntu odpowiada zasadom prowadzenia gospodarki leśnej.<sup>68</sup> Stąd też decydujące znaczenie przy zakwalifikowaniu gruntu jako podlegającego opodatkowaniu podatkiem leśnym ma powierzchnia tego gruntu, a nie prowadzenie na nim gospodarki leśnej.

Przedmiotem tych trzech podatków jest więc władanie określonymi rodzajami nieruchomości, bez względu na inne okoliczności, które są z tym związane. Mogą one mieć znaczenie przy ustalaniu wysokości opodatkowania, natomiast nie rzutują bezpośrednio na obowiązek podatkowy. Zarówno w podatku od nieruchomości, jak i w podatku rolnym i leśnym obowiązuje zasada, zgodnie z którą powstanie bądź wygaśnięcie obowiązku podatkowego nie jest uwarunkowane wykorzystywaniem nieruchomości na określone cele, bądź osiąganiem przychodów z tych nieruchomości. I tak np. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (a nie podatkiem rolnym) podlegają osoby prowadzące działalność rolniczą i osiągające z niej przychody w przypadku, gdy będący w ich władaniu grunt nie przekracza 1 ha fizycznego. Natomiast jeżeli spełniona jest norma obszarowa, to następuje opodatkowanie podatkiem rolnym, mimo że grunty nie są wykorzystywane na prowadzenie żadnej działalności rolniczej. Te cechy omawianych podatków jednoznacznie wskazują, że podstawą ich opodatkowania jest władanie majątkiem w postaci nieruchomości; są to więc podatki majątkowe, chociaż można w ich konstrukcji odnaleźć rozwiązania charakterystyczne dla podatków przychodowych.

67 Ustawową definicję lasu poddaje szczegółowej analizie m.in. L. Etel, Komentarz do ustawy o lasach, (w:) Biblioteka Podatkowa PWN, Warszawa 1996, pod red. W. Goronowskiego, t. 4, s. 73 i n.

68 Należy jednak zwrócić uwagę na to, że prowadzenie gospodarki leśnej na gruncie nie spełniającym normy obszarowej powoduje, że dany grunt staje się „związany z gospodarką leśną” i podlega opodatkowaniu podatkiem leśnym. Dotyczy to jednak wyłącznie podmiotów prowadzących gospodarkę leśną, tj. właścicieli i posiadaczy, lasu rozumianego jako grunt o powierzchni minimum 0,10 ha, pokryty roślinnością leśną lub przejściowo jej pozbawiony. Jeżeli dana osoba lub jednostka nie ma lasu spełniającego normy obszarowej, to nie prowadzi gospodarki leśnej, a przez to jej grunt nie może być traktowany jako związany z gospodarką leśną.

### 2.2.3. Podstawa opodatkowania

Cechą charakterystyczną tych trzech podatków jest to, że podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia gruntu, albo fizyczna - jak ma to miejsce w podatku od nieruchomości, albo przeliczeniowa - występująca w konstrukcji podatku rolnego i leśnego.<sup>69</sup> Podstawa opodatkowania we wszystkich tych podatkach określona jest w oparciu o łatwe do ustalenia - w założeniu - znamiona zewnętrzne, tj. powierzchnię wynikającą z ewidencji gruntów (lub planów urządzenia lasu), w oderwaniu od ich wartości rynkowej. W praktyce jednak okazuje się, że dane zawarte w tych ewidencjach są mało wiarygodne z powodu braku należytego ich udokumentowania, a przez to w wielu wypadkach nie są one zgodne ze stanem rzeczywistym i wynikającym z ksiąg wieczystych. Słabością obowiązujących ewidencji jest również to, że w zasadzie obejmują one tylko grunty, z wyłączeniem budynków, budowli i lokali.<sup>70</sup> Prawidłowy wymiar podatków utrudniają również duże opóźnienia w ujawnianiu i wprowadzaniu zmian w tychże ewidencjach.

Przyjęcie powierzchni jako podstawy opodatkowania upraszcza proces wymiaru podatków, ale jednocześnie wysokość płaconego podatku odbiega niekiedy znacząco od rzeczywistej wartości opodatkowanych nieruchomości, co jest zjawiskiem negatywnym zwłaszcza przy opodatkowaniu majątku.<sup>71</sup> Miernikiem wartości opodatkowanego majątku jest w tych trzech podatkach jego powierzchnia, co musi prowadzić do „oderwania” podstawy opodatkowania i kwoty podatku od wartości rzeczywistych gruntu. Prowadzi to do powstania „sztucznej” podstawy opodatkowania, gdzie majątek wyceniany jest na potrzeby opodatkowania w oparciu o jego powierzchnię, a nie wartość wyrażoną w pieniądzu.<sup>72</sup> Niewiele lepiej przedstawia się sytuacja przy stosowaniu hektarów przeliczeniowych. Powierz-

chnia jest uzależniona od liczby tychże hektarów, którą ustala się na podstawie stosownych przeliczników.<sup>73</sup> Liczba hektarów przeliczeniowych gospodarstwa rolnego zależna jest od powierzchni gospodarstwa wyrażonej w hektarach fizycznych, rodzaju użytków rolnych, ich klas, położenia gruntów w jednym z czterech okręgów podatkowych.<sup>74</sup> Na podobnych zasadach ustalana jest liczba hektarów przeliczeniowych w podatku leśnym. Decydujące znaczenie mają w tym wypadku dane wynikające z planu urządzenia lasu, gdzie określone są powierzchnie głównych gatunków drzew i klasy bonitacji drzewostanu.<sup>75</sup>

Hektar przeliczeniowy jest konstrukcją prawną, która w założeniu miała służyć odzwierciedleniu wysokości przychodu uzyskiwanego przez gospodarstwo rolne.<sup>76</sup> Wyżej wymienione czynniki decydujące o liczbie hektarów przeliczeniowych są tzw. zewnętrznymi znamionami, na podstawie których miał być ustalany szacunkowy przychód gospodarstwa rolnego. Przychód ten nie musi oczywiście w zupełności pokrywać się z rzeczywistym przychodem osiąganym w danym gospodarstwie. Powinien jednak być zbliżony do średnich przychodów rzeczywistych osiągniętych w podobnych gospodarstwach. Jeżeli jednak przychód ustalony na podstawie hektarów przeliczeniowych odbiega od przychodów rzeczywistych w sposób zasadniczy, podatek rolny i leśny tracą cechy podatków przychodowych, stając się w rzeczywistości podatkami majątkowymi.<sup>77</sup> I z taką właśnie sytuacją mamy do czynienia na gruncie aktualnych regulacji podatku rolnego i podatku leśnego. Hektar przeliczeniowy nie pełni funkcji miernika przychodu uzyskiwanego z tytułu prowadzenia gospodarki rolnej i leśnej. Spowodowane to jest wieloma przyczynami, wśród których na plan pierwszy wysuwa się błędne założenie, że o przychodowości współczesnych gospodarstw rolnych decydują

69 Również powierzchnia jest podstawą opodatkowania budynków. Jedynie przy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości budowli, podstawę opodatkowania stanowi ich wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji - zob. art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

70 Zob. A. Bień, G. Nowecki, *Kataster i podatek od nieruchomości*, cz. III, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4.

71 Zagadnienia te są przedmiotem szczegółowej analizy w dalszej części pracy, a w tym miejscu należy zwrócić uwagę na to, że ustalanie wartości majątku podlegającego opodatkowaniu w oparciu o jego powierzchnię prowadzi do powstania absurdalnych sytuacji, np. taki sam podatek od nieruchomości będzie płacił właściciel 1ha gruntów położonych w centrum Warszawy i właściciel 1ha położonych w małej gminie wiejskiej.

72 Stosowanie jako miernika wartości majątku jego powierzchni można porównać do mierzenia temperatury za pomocą kilogramów.

73 Zob. art. 4 ust. 5 ustawy o podatku rolnym.

74 Podziału na okręgi podatkowe, który pokrywa się w zasadzie z podziałem administracyjnym kraju, dokonuje Minister Finansów w porozumieniu z Ministrem Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, kierując się warunkami ekonomicznymi i produkcyjno-klimatycznymi panującymi na terenie danej gminy (miasta, dzielnicy) - zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1990 r. w sprawie podatku rolnego (Dz.U. Nr 3, poz. 18).

75 Zob. art. 64 ust. 1 ustawy o lasach. Jedynie dla lasów ochronnych, wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych oraz lasów, dla których nie ma planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu, podatek leśny ustala się jako równowartość pieniężną 0,3 q żyta od powierzchni 1 ha fizycznego lasów i gruntów leśnych, ustalonej na podstawie ewidencji gruntów - zob. art. 65a ustawy o lasach.

76 Zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce*, Lublin 1996, s. 218.

77 Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 236.

może powierzchnia i rodzaj użytków rolnych.<sup>78</sup> Pewną fikcją jest również zaliczanie gmin (miast, dzielnic) do czterech okręgów podatkowych, co ma prowadzić do uwzględnienia różnic w prowadzeniu działalności spowodowanych „warunkami ekonomicznymi i produkcyjno - klimatycznymi”. Fikcyjność tego podziału nie wynika głównie stąd, że obowiązuje on w stanie prawie nie zmienionym od 1984 roku, chociaż to również ma znaczenie.<sup>79</sup> Przede wszystkim dokonanie takiego podziału przez organy centralne (minister finansów w porozumieniu z ministrem rolnictwa) jest bardzo trudne i ze względów obiektywnych musi opierać się na dosyć dużej jego „umowności”. Niejasne są również kryteria, na podstawie których dokonywany jest ten podział. Czym bowiem różnią się „warunki ekonomiczne” prowadzenia działalności od „warunków produkcyjnych”, które również mają być uwzględnione przy dokonywaniu tego podziału?<sup>80</sup> Nawet jeśli udałołoby się pogrupować gminy według tych kryteriów, to podstawa opodatkowania ustalona w oparciu o hektary przeliczeniowe nie dałaby się porównać z przychodowością gospodarstwa rolnego (leśnego). Szacunkowy przychód z gospodarstwa wyrażony byłby w hektarach przeliczeniowych, a przychód rzeczywisty w pieniądzu.

Hektary przeliczeniowe w aktualnym kształcie normatywnym nie są, ze względu na wyżej przedstawione powody, miernikiem przychodu uzyskiwanego z gospodarki rolnej i leśnej. W związku z tym podatek rolnej i leśnej nie są typowymi podatkami przychodowymi, ale w gruncie rzeczy (podobnie jak podatek od nieruchomości) podatkami o charakterze majątkowym, z pewnymi jedynie elementami charakterystycznymi dla podatków przychodowych. Te „elementy” to hektar przeliczeniowy i stawka podatku uzależniona od aktualnej ceny żyta lub drewna. Są to pewne „pozostałości” przejęte z poprzednio obowiązujących regu-

78 Wysokość podstawy opodatkowania i w efekcie podatku rolnego uzależniona jest głównie od rodzaju i klasy użytków rolnych oraz w pewnym zakresie od miejsca położenia gruntów. Nie jest natomiast zależna bezpośrednio od zdolności płatniczej konkretnych gospodarstw rolnych, wynikającej z rodzaju produkcji, stopnia ich wykorzystania, a także wielu innych elementów kształtujących wysokość dochodów rolniczych, jak np. prawidłowość i terminowość dokonywania zabiegów agrotechnicznych, doboru właściwych rodzajów i odmian uprawianych roślin, odpowiednich metod zbioru i przechowywania płodów rolnych. - zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...* op. cit., s. 224.

79 Zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 1984 r. w sprawie podatku rolnego (Dz.U. Nr 58, poz. 294) i aktualnie obowiązujące rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1990 r. w sprawie podatku rolnego (Dz.U. Nr 3, poz. 18).

80 Jak się wydaje „warunki produkcyjne” mieszczą się w „warunkach ekonomicznych” prowadzenia działalności rolniczej i leśnej.

lacji, w których podatek rolnej był unormowany jako świadczenie o charakterze przychodowym.<sup>81</sup>

#### 2.2.4. Stawki

Stawka jest kolejnym elementem konstrukcji podatku uregulowanym w omawianych świadczeniach na zbliżonych zasadach. Generalnie określając stawki występujące w podatku od nieruchomości, rolnej i leśnej należy stwierdzić, że są to stawki kwotowe, stałe.<sup>82</sup> Zastosowanie tego rodzaju stawek, bardzo niedoskonałych zwłaszcza przy dużej inflacji, wynikało z przyjęcia powierzchni jako podstawy opodatkowania. Jedynie stawki kwotowe mogły być odniesione do powierzchni fizycznej lub przeliczeniowej nieruchomości gruntowej. Stawki te musiały, również ze względu na podstawę opodatkowania, mieć charakter stały, proporcjonalny.<sup>83</sup> Wprowadzenie np. stawek progresywnych wymagałoby podziału

81 Podstawę opodatkowania w podatku rolnym uregulowanym w ustawie z dnia 26 października 1971 r. (Dz. U. Nr. 27, poz. 254) stanowił przychód szacunkowy wyrażający ogół pożytków z gospodarstwa rolnego, ustalony z obszaru gruntu gospodarstwa na podstawie norm przeciętnego przychodu szacunkowego z 1 ha użytków rolnych i leśnych, z doliczeniem przychodów z działów specjalnych. Norma przeciętnego przychodu szacunkowego ustalana była w zależności od położenia miejscowości w odpowiedniej grupie powiatów i strefie ekonomicznej oraz rodzaju użytków rolnych i ich klasy. Czynniki decydujące o wysokości tej normy były więc bardzo zbliżone do występujących przy określaniu liczby hektarów przeliczeniowych w aktualnie obowiązujących przepisach regulujących podatek rolnej. Warto zauważyć, że podstawa opodatkowania podatku rolnego uregulowanego w ustawie z 26 października 1971 r. była dwuczłonowa. Poza przychodem szacunkowym z 1 ha użytków rolnych podstawą opodatkowania była powierzchnia gruntów wyrażona w hektarach fizycznych, a w przypadku gruntów ornych - w hektarach przeliczeniowych. Przeliczniki hektara fizycznego gruntu ornego na hektar przeliczeniowy zawarte były w ustawie - zob. art. 3 ust. 7. Aktualna konstrukcja hektara przeliczeniowego jest więc połączeniem tej dwuczłonowej podstawy opodatkowania (przychodu szacunkowego i powierzchni) w jedną, obejmującą zarówno znamiona zewnętrzne służące ustaleniu szacunkowego przychodu z 1 ha użytków, jak i przeliczniki hektarów fizycznych na hektary przeliczeniowe.

82 Inny rodzaj stawek występuje w podatku od nieruchomości od budowli. Stawki te mają charakter stawek procentowych, proporcjonalnych, ustalanych w uchwale rady gminy - zob. art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

83 W doktrynie wskazuje się, że stawki w podatku rolnym, w przypadku ich odniesienia do przychodu rzeczywistego z tytułu prowadzenia gospodarstwa, nabierają charakteru regresywnego. W miarę bowiem jak wzrasta przychód podatnika, stosunek kwoty podatku do jego przychodowości ulega zmniejszeniu - zob. R. Mastalski, *Prawo...*, op. cit., s. 238. Podobne zjawisko zaobserwować można w razie odniesienia stawek kwotowych do wartości nieruchomości. Kwota podatku również relatywnie zmniejsza się wraz ze wzrostem wartości nieruchomości. Jest to jeden z podstawowych mankamentów aktualnego systemu opodatkowania nieruchomości, czego efektem jest m.in. to, że podatek od 1000-metrowej działki budowlanej o wartości rynkowej 100000 zł jest taki sam jak od 1000-metrowej działki o wartości 1000 zł.

podstawy opodatkowania na określone części (szczeble), co przy powierzchni fizycznej lub przeliczeniowej jako podstawie opodatkowania byłoby bardzo trudne. Przyjęcie stawek kwotowych pociągnęło za sobą konieczność wprowadzenia we wszystkich tych podatkach mechanizmu waloryzującego. I tu już można wskazać na różnice zachodzące pomiędzy podatkiem od nieruchomości, a podatkiem rolnym i leśnym. Pomimo że zasady ustalania stawek różnią się w poszczególnych podatkach, są to jednak rodzajowo te same stawki - kwotowe, stałe, corocznie waloryzowane. W najmniej skomplikowany sposób określone zostały stawki w podatku od nieruchomości od gruntów i budynków. Jest to pewna kwota ustalana przez radę gminy, która nie może być wyższa od ustawowej stawki maksymalnej i niższa od 50% tej stawki. Stawki maksymalne są co roku aktualizowane przez Ministra Finansów w zależności od wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych. Mechanizm ten ma zapobiegać spadkowi realnego obciążenia tym podatkiem w wyniku procesów inflacyjnych. Na inne rozwiązanie waloryzujące stawki zdecydował się ustawodawca w podatku rolnym i leśnym. Stawka podatku rolnego od 1 ha przeliczeniowego za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 2,5q żyta, obliczoną według średniej ceny żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. W założeniu powiązanie stawki z ceną żyta miało zapewnić neutralność podatku wobec zmieniającej się siły nabywczej pieniądza.<sup>84</sup> Jednak w wyniku specjalizacji produkcji rolnej, udział żyta w ogólnej produkcji rolnej spadał,<sup>85</sup> przez co stawka powiązana z ceną żyta stawała się coraz mniej reprezentatywna dla większości gospodarstw. Omawiane rozwiązania miały również służyć dostosowaniu obciążenia podatkowego do sytuacji ekonomicznej podatników. W rzeczywistości jednak, na co wskazuje się w literaturze przedmiotu, stawki podatku waloryzowane w oparciu o cenę żyta nie nadążają za szybkim wzrostem cen na produkty rolne, w efekcie realne obciążenie podatkiem systematycznie maleje w porównaniu z wartością produkcji gospodarstw rolnych.<sup>86</sup>

W podatku leśnym stawka podatku wynosi równowartość pieniężną 0,200 m sześciennego drewna, obliczoną według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok poda-

84 Zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, op. cit., s. 261.

85 Przeciętnie wartość żyta w ogólnej produkcji typowych gospodarstw rolnych kształtowała się w granicach 3 %. Ibidem, s. 261 i n.

86 Zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, op. cit., s. 262. Zdaniem tego Autora, podatek rolny jest odczuwalny przez podatników wówczas, gdy stanowi on od 6 do 10 % przeciętnego dochodu z hektara. Obciążenie to natomiast aktualnie jest dziesięciokrotnie mniejsze.

tkowy. Jest to rozwiązanie wzorowane na zastosowanym wcześniej w podatku rolnym, co może trochę dziwić, z uwagi na jego wyżej przedstawione mankamenty.<sup>87</sup> Inny sposób ustalania stawki przewidziano dla lasów ochronnych, rezerwatów przyrody i parków narodowych oraz lasów, dla których nie ma sporządzonego planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu. Stawka ta stanowi równowartość pieniężną 0,3q żyta od powierzchni 1 ha fizycznego lasów i gruntów leśnych, ustalonej na podstawie ewidencji gruntów. O ile można jeszcze dopatrzeć się powiązań pomiędzy ceną drewna a działalnością leśną, o tyle trudno jest wskazać na racjonalne podstawy wprowadzenia do konstrukcji stawki ceny żyta. Jest to przejaw nadmiernego i niczym nie uzasadnionego komplikowania konstrukcji podatku poprzez wprowadzanie rozwiązań, które z pozoru jedynie służą realizacji zakładanych celów, w tym wypadku utrzymaniu realności obciążenia podatkowego i jego powiązania z wysokością przychodów uzyskiwanych z działalności leśnej. W efekcie doprowadziło to do nie mającego uzasadnienia ekonomicznego zróżnicowania wysokości opodatkowania lasów, dla których jest sporządzony plan urządzenia lasu w stosunku do lasów, które nie mają takiego planu. Podatek wymierzany na podstawie danych wynikających z planu urządzenia lasu (a więc na podstawie ceny drewna) jest kilkakrotnie wyższy niż podatek wymierzany na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów (na podstawie ceny żyta). Jest to powodem spotykanych w praktyce kontrowersji i sporów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami.<sup>88</sup>

Podatki od nieruchomości, rolnej i leśnej mają bardzo zbliżoną budowę stawek, uwarunkowaną przyjęciem powierzchni nieruchomości jako podstawy opodatkowania. Są to stawki kwotowe, proporcjonalne, z wmontowanym mechaniz-

87 Podatek leśny został wprowadzony ustawą z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. Nr 101, poz. 444), a więc siedem lat po wprowadzeniu do konstrukcji podatku rolnego stawki uzależnionej od ceny żyta.

88 Podatnik, który ma dwie działki lasu na terenie różnych gmin, a tylko na terenie jednej z nich jest aktualny plan urządzenia lasu, jest zobowiązany do płacenia znacznie wyższego podatku od lasu, dla którego jest sporządzony plan, chociaż działki te mają podobną powierzchnię. Przyjmując, że obie działki mają taką samą powierzchnię - 1 ha fizyczny, z głównymi gatunkami drzew: sosna, modrzew, II klasy bonitacji, podatek od działki położonej na terenie, gdzie jest plan urządzenia lasu wyniesie - ok. 32,50 zł, natomiast podatek wyliczony dla drugiej działki będzie prawie trzykrotnie niższy, wyniesie bowiem ok. 11,45 zł. Różnice te są następstwem różnic w poziomie cen drewna - średnia cena w I półroczu 1996 r. - 162,55 zł (MP z 1996 r., Nr 47, poz. 459) i ceny żyta - średnia cena w II kwartale 1996 r. - 32,51 zł (MP z 1996 r., Nr 43, poz. 424). Podatnicy nie mogą zrozumieć, skąd wynika różnica w wysokości opodatkowania i domagają się opodatkowania ich lasów na takich samych zasadach.

mem waloryzującym, którego funkcjonowanie w podatku rolnym i leśnym jest wadliwe.<sup>89</sup>

### 2.2.5. Tryb i warunki płatności

Podatki od nieruchomości, rolnej i leśnej są płacone praktycznie według takich samych zasad, co również upodabnia te świadczenia do siebie. Osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej płacą te podatki na zasadzie samoobliczenia, na rachunek budżetu gminy właściwej ze względu na miejsce położenia nieruchomości. Podatek od nieruchomości i podatek leśny podmioty te są zobowiązane opłacić w terminie do 15 każdego miesiąca, natomiast podatek rolny powinien być opłacany w czterech ratach - do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada. Niejasny jest powód wprowadzenia innych terminów opłacania podatku rolnego przez tę kategorię podatników. Ten bowiem tryb opłacania podatku należy zakwalifikować jako przywilej podatkowy przysługujący jedynie osobom prawnym i jednostkom organizacyjnym nie posiadającym osobowości prawnej - podatnikom podatku rolnego. Dlaczego zatem jedynie podatnicy podatku rolnego posiadają ten przywilej z mocy ustawy, zwłaszcza że w dwóch innych rodzajowo bardzo zbliżonych podatkach, tj. od nieruchomości i leśnym, podatnicy ci nie mają tego udogodnienia. Wydaje się, że ze względu na zasadę jednolitości systemu opodatkowania podatek rolny od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej powinien być opłacany miesięcznie, tak jak pozostałe świadczenia o zbliżonym charakterze.

Podatki od nieruchomości, rolnej oraz leśnej (nawet wtedy, gdy występuje jeden z tych podatków) należne od osób fizycznych ustala się w drodze decyzji wójta, burmistrza i prezydenta w tzw. nakazie płatniczym i pobiera w formie łącznego zobowiązania pieniężnego.<sup>90</sup> W nakazie płatniczym należności z tytułu trzech podatków są sumowane i podatnik płaci jedną kwotę, co znakomicie upraszcza pobór tych świadczeń. Podatnik w nakazie ma wymierzony w zasadzie podatek od wszystkich posiadanych nieruchomości. Poszczególne świadczenia „zlewają się” w nakazie płatniczym w jedną całość i przybierają postać jednego „super” podatku. Instytucja łącznego zobowiązania pieniężnego, która obejmuje te

89 A. Hanusz podważając trafność rozwiązania, w którym przy danej liczbie hektarów przeliczeniowych o wysokości podatku rolnego decyduje wyłącznie cena jednego z wielu rodzajów produktów rolnych postuluje, aby stawkę podatku określić w nawiązaniu do średnich cen skupu kilku podstawowych produktów rolnych, np. pszenicy, buraków cukrowych, ziemniaków itp. - zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, op. cit., s. 261-262.

90 Zob. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 1996 r. w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego (Dz.U. Nr 112, poz. 539).

trzy podatki, wskazuje niewątpliwie na bliskie pokrewieństwo tych świadczeń. Nie można bowiem objąć jedną decyzją świadczeń podatkowych, które nie mają zbliżonych podstawowych elementów ich konstrukcji. Z punktu widzenia podatnika otrzymującego nakaz płatniczy, te trzy świadczenia stanowią jedno zobowiązanie podatkowe z tytułu nieruchomości będących w jego władaniu. Dotyczy to zwłaszcza właścicieli gospodarstw rolnych, którzy od dłuższego czasu opłacają te podatki w formie nakazu płatniczego.<sup>91</sup> Rozszerzenie łącznego zobowiązania podatkowego na wszystkich podatników podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości, które miało miejsce z początkiem 1997 r., przyczyni się nie tylko do usprawnienia poboru tych podatków, ale ich postrzegania przez podatników jako świadczeń o zbliżonym przedmiocie, co w perspektywie może ułatwić wprowadzenie jednego podatku, zastępującego te trzy świadczenia.

### 2.3. Cechy wspólne podatków obciążających nieruchomości

Dokonana wyżej analiza poszczególnych części składowych podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego, pozwala na stwierdzenie, że świadczenia te mają bardzo zbliżoną konstrukcję, opartą o następujące zasady:

- każdy podmiot władający nieruchomościami, bez względu na jego strukturę organizacyjno-prawną jest zobowiązany do opłacenia tych podatków na zbliżonych zasadach; w konstrukcji tych podatków nie ma w zasadzie różnic dotyczących sposobu określania podatnika, wynikających ze specyfiki poszczególnych podatków;<sup>92</sup>
- przedmiotem tych świadczeń jest władanie majątkiem w postaci nieruchomości, w rozumieniu przyjętym na potrzeby niniejszej pracy; obowiązek podatkowy jest związany z faktem władania nieruchomością, a nie z osiągnięciem przychodów;
- podatki te w założeniu są „zsynchronizowane” w ten sposób, że jeżeli dana nieruchomość mieści się w zakresie przedmiotowym danego podatku, to nie podlega opodatkowaniu innymi podatkami z tej grupy; w praktyce jednak zakres przedmiotowy tych podatków w niektórych wypadkach się pokrywa;

91 Łącznym zobowiązaniem pieniężnym objęto wszystkich podatników podatku rolnego, podatku od nieruchomości i podatku leśnego dopiero od początku 1997 r. na mocy powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 1996 r. w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego. Do tej pory instytucja ta była stosowana tylko do podatników podatku rolnego i obejmowała, obok należności z tytułu tego podatku również, podatek od nieruchomości i podatek leśny - zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 1992 r. w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego (Dz.U. Nr 12, poz. 47).

- podstawę opodatkowania w tych trzech podatkach stanowi (z wyjątkiem budowli) powierzchnia nieruchomości;
- stawki tych świadczeń mają charakter stawek kwotowych (z wyjątkiem budowli), proporcjonalnych, z ustawowo określoną regułą waloryzacyjną;
- podatki te opłacane są na zbliżonych zasadach na rzecz budżetu gminy.

Te cechy wspólne podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego uzasadniają zaliczanie ich do jednej grupy świadczeń podatkowych, określanej umownie systemem opodatkowania nieruchomości. Wykazanie tego - co było głównym celem rozważań zawartych w tej części pracy - wymagało dokonania charakterystyki tych trzech podatków. Wnioski wypływające z tej charakterystyki stanowią podstawę do określenia przesłanek reformy opodatkowania obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości.

92 Można oczywiście doszukać się takich różnic, zwłaszcza jeżeli uwzględnimy zwolnienia o charakterze podmiotowym zawarte w ustawach regulujących te podatki. Generalnie jednak nie ma już, bardzo charakterystycznych do niedawna w podatku od nieruchomości i podatku rolnym, różnic wynikających z przynależności sektorowej podatników. I tak np. podatek od nieruchomości był odrębnie uregulowany dla jednostek gospodarki uspołecznionej - zob. ustawa z 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej (Dz.U. z 1984 r. Nr 16, poz. 75), a inaczej dla ludności i jednostek gospodarki nieuspołecznionej - zob. ustawa z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 12, poz. 50). Ujednolicenie zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości nastąpiło dopiero ustawą z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. Nr 74, poz. 443). Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym obejmowała co prawda wszystkich podatników, bez względu na ich przynależność sektorową, ale zawarte w niej były uregulowania odrębne dla gospodarki uspołecznionej i rolnictwa indywidualnego, np. w zakresie zasad opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej (Dz.U. Nr 52, poz. 268).

### 3. PRZESŁANKI REFORMY SYSTEMU OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI W POLSCE

Przedstawiona wyżej krótka i z natury rzeczy bardzo ogólna charakterystyka aktualnie obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości pozwala jednak, jak się wydaje, na wskazanie pewnych jego mankamentów, do których można zaliczyć m.in. to, że:

1. Jest to typowy system historyczny, który kształtował się nie na bazie zgóry przyjętych założeń, ale na zasadzie ciągłego dostosowywania poszczególnych jego elementów - podatków - do zmieniającej się sytuacji społeczno-gospodarczej. W gruncie rzeczy przez ostatnie kilkadziesiąt lat obowiązują te same ustawy regulujące podatek rolny i leśny, które były jedynie modyfikowane, a nie gruntownie reformowane.

2. W ewolucji konstrukcji podatków składających się na system opodatkowania nieruchomości daje się zauważyć wyraźny trend do odchodzenia przez ustawodawcę od opodatkowania przychodu (podatek rolny) i wartości nieruchomości (podatek od nieruchomości) na rzecz opodatkowania powierzchni nieruchomości. Powierzchnia nieruchomości stała się zasadniczym czynnikiem decydującym o wysokości obciążenia tymi podatkami.

3. System ten jest niedostosowany do rozwiązań obowiązujących w krajach Unii Europejskiej, gdzie dominują systemy oparte o kataster nieruchomości podlegających opodatkowaniu.<sup>93</sup> Polski system ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości został bardzo krytycznie oceniony przez ekspertów Unii, którzy stwierdzili konieczność jego zreformowania.<sup>94</sup>

4. Podatki składające się na ten system, mimo że w wyniku wprowadzanych zmian stają się świadczeniami coraz bardziej zbliżonymi rodzajowo, to w dalszym ciągu wykazują pewną niejednorodność konstrukcji. Kolejne zmiany podatku rolnego i od nieruchomości spowodowały, że świadczenia te przeistoczyły się z podatków przychodowych (rolny) i przychodowo - majątkowych (od nieruchomości) w podatki typu majątkowego, ale z elementami charakterystycznymi dla podatków przychodowych. Ten dwoisty charakter podatków powoduje niedostosowanie ich przedmiotu (majątek) do podstawy opodatkowania, która w bezpośredni sposób nie służy odzwierciedleniu wartości majątku.

93 Zob. rozdział III pkt 1 pracy.

94 Szerzej zagadnienie to przedstawia J. Konieczny, Eksperti Unii o polskich doświadczeniach, „Przegląd podatkowy” 1996, nr 12.



5. Zauważalna jest z jednej strony dążność do uproszczenia tego systemu, przejawiająca się m.in. w zawężaniu przedmiotu opodatkowania tylko do nieruchomości (np. objęcie przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej podatkiem dochodowym) i likwidacji niektórych podatków (np. podatek od lokali), ale jednocześnie następuje rozszerzenie tradycyjnego przedmiotu - gruntów i budynków - o budowle i obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem. W ten sposób przedmiot tych podatków staje się trudny do określenia, zwłaszcza w przypadku podatku od nieruchomości, który obciąża nie tylko nieruchomości w rozumieniu kodeksu cywilnego, ale również inne rzeczy.<sup>95</sup>

6. W obowiązującym systemie nie jest rozwiązany problem opodatkowania rolnictwa i nieruchomości rolnych. W chwili obecnej podatki obciążające nieruchomości (a zwłaszcza rolne) są jedynymi świadczeniami obciążającymi właścicieli gospodarstw rolnych (pomijając dochody z działów specjalnych produkcji rolnej). W związku z tym, że ta grupa zawodowa nie płaci na ogólnych zasadach podatków od przychodu i dochodu uzyskiwanego z prowadzenia działalności rolniczej, próbuje się podatkowi rolnemu nadać charakter podatku o charakterze przychodowo-dochodowo-majątkowym. Jest to oczywiście pewna fikcja, negatywnie jednak rzutująca na kształt podatku rolnego, czego przejawem jest np. instytucja hektara przeliczeniowego, która nie bardzo wiadomo, czy ma służyć ustaleniu przychodowości, dochodowości, wartości czy też powierzchni gospodarstwa rolnego. Ustalenie zasad opodatkowania rolnictwa, a w tym zakwalifikowanie podatku rolnego do typowych podatków majątkowych i objęcie przychodów z rolnictwa podatkiem dochodowym, jest jednym z najważniejszych, a zarazem najtrudniejszych do rozwiązania problemów w niedalekiej przyszłości.<sup>96</sup>

7. Jest to system nie posiadający „części ogólnej”, w ramach której uregulowane byłyby instytucje wspólne dla wszystkich podatków składających się na ten system. W żadnej z ustaw o charakterze ustrojowym podatki te nie są traktowane jako pewna całość; wręcz przeciwnie, podatek od nieruchomości zaliczany jest do kategorii podatków i opłat lokalnych, natomiast podatek rolny i leśny - nie.

95 W związku z tym w piśmiennictwie poddaje się w wątpliwość trafność nazwy tego podatku - zob. I. Kołaczyńska, G. Wyszogrodzki, Przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a pojęcie nieruchomości w art. 46 kodeksu cywilnego, „Finanse Komunalne” 1995, nr 1.

96 N. Gajl wskazuje, że objęcie w przyszłości przychodów z działalności rolniczej i leśnej łącznym podatkiem dochodowym przyczyni się po pierwsze do lepszego obliczania całości dochodów podatnika, po drugie do ustalenia bardziej sprawiedliwej formy opodatkowania, oraz po trzecie doprowadzi do powstania modelu stosowanego w krajach należących do Unii Europejskiej, co dla Polski ma szczególne znaczenie - zob. N. Gajl, Modele podatkowe. Podatki lokalne, Warszawa 1996, s. 57 i n.

Brak jest też jednolitej terminologii stosowanej w aktach prawnych regulujących ich konstrukcje, w efekcie czego dochodzi do powstawania problemów dotyczących ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego.

8. Jest to system przestarzały, oparty na opodatkowaniu powierzchni nieruchomości (budynki i grunty), w niewielkim zakresie uwzględniający wartość jako podstawę opodatkowania (budowle). Majątek w tych podatkach wyceniany jest na potrzeby opodatkowania w metrach kwadratowych i hektarach (przeliczeniowych i fizycznych), a nie w pieniądzu.

9. W zasadzie nie ma jednolitej i wiarygodnej ewidencji umożliwiającej prawidłowy wymiar podatków obciążających nieruchomości.<sup>97</sup> Powierzchnia będąca podstawą opodatkowania w założeniu ma wynikać z ewidencji gruntów i budynków. W rzeczywistości jednak funkcjonuje jedynie ewidencja gruntów, ewidencji budynków nie udało się stworzyć do dzisiaj.<sup>98</sup> Stąd też podstawę opodatkowania budynków ustala się na podstawie fizycznego obmiaru. Lasy i grunty leśne natomiast opodatkowane są na podstawie danych wynikających z planów urzędnictwa lasów lub uproszczonych planów urzędnictwa lasu, których wiarygodność, z uwagi na nieaktualizowanie danych tam zawartych, jest niewielka. Poza tym nie dla wszystkich lasów zostały one sporządzone. Tam gdzie ich nie ma, powierzchnię lasu ustala się na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów.<sup>99</sup> Ta duża różnorodność sposobów ustalania podstawy opodatkowania nastrocza w praktyce bardzo dużo problemów.

97 Istniejąca ewidencja jest w dużej mierze zdezaktualizowana; z dużym prawdopodobieństwem można stwierdzić, że rozbieżności między stanem ujętym w ewidencji, a stanem faktycznym sięgają co najmniej 20% - zob. G. Nowecki, Rola i miejsce katastru nieruchomości w polskim systemie podatkowym, (w:) Prawnoodatkowe problemy działalności gospodarczej, Warszawa 1997, z. 7, s. 273.

98 Zob. rozporządzenie Ministrów Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 158, poz. 813), w którym uregulowano funkcjonowanie ewidencji budynków, ale w praktyce ta ewidencja nie istnieje.

99 Zgodnie z art. 79 ustawy o lasach, plany urzędnictwa lasów miały być opracowane najpóźniej w ciągu 5 lat od dnia wejścia w życie ustawy o lasach, ale w praktyce w dalszym ciągu nie wszędzie są aktualne plany urzędnictwa lasów. W niektórych wypadkach gminy próbują wymierzać podatek na podstawie nieaktualizowanych planów urzędnictwa lasu i co dziwne, tego typu praktyka znajduje akceptację w niektórych orzeczeniach NSA - zob. wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 1995 r. (SA/Kr 656/95) - teza wyroku opublikowana została w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych. Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny, Toruń 1996, s. 257.

10. Nieobjęcie ewidencją budynków, budowli i tzw. obiektów budowlanych nie związanych z gruntem powoduje, że bardzo dużo tego typu obiektów w ogóle nie jest zgłoszonych do opodatkowania, co pozbawia niektóre gminy wysokich wpływów z tytułu ich opodatkowania.<sup>100</sup>

11. Mimo że podatki te w wielu wypadkach „krzyżują się”, nie ma w przepisach je regulujących precyzyjnie określonej reguły rozgraniczającej zakres przedmiotowy tych świadczeń, zwłaszcza w odniesieniu do gruntów.<sup>101</sup> Na tym tle dochodzi do powstawania licznych sporów pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami o to, jaki podatek ma obciążać daną nieruchomość.<sup>102</sup>

12. Istnieją bardzo wysokie i w wielu wypadkach niczym nie uzasadnione różnice w wysokości opodatkowania poszczególnymi podatkami określonych nieruchomości. Wynika to z bardzo preferencyjnego opodatkowania nieruchomości rolnych i leśnych w stosunku do pozostałych rodzajów nieruchomości. Powoduje to ucieczkę podatników od płacenia podatku od nieruchomości na rzecz podatku rolnego, co w obowiązującym systemie jest bardzo łatwe. O opodatkowaniu podatkiem rolnym danego gruntu decyduje jedynie spełnienie normy obszarowej i nie jest nawet konieczne prowadzenie działalności rolniczej.

13. Wbrew pozorom konstrukcja tych podatków tylko w niewielkim stopniu może być kształtowana przez rady gmin. Różny jest przy tym, nie bardzo wiadomo dłaczego, zakres uprawnień rady w poszczególnych podatkach. Przysługujące radom kompetencje nie są adekwatne do konstytucyjnie zagwarantowanego prawa jednostek samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych.<sup>103</sup>

100 Niektóre gminy we własnym zakresie założyły systemy ewidencjonowania nieruchomości podlegających opodatkowaniu. W wyniku tych działań np. w gminie Zgierz ujawniono, że około 25-30% właścicieli nieruchomości nie opłaca podatku - zob. K. Jędrzejewska, Ewidencja nieruchomości. Nie tylko podatek, „Rzeczpospolita” 1997, nr 17.

101 „Krzyżowanie” się tych podatków najlepiej jest widoczne na przykładzie gospodarstwa rolnego, gdzie grunty opodatkowane są podatkiem rolnym, budynki podatkiem od nieruchomości, a lasy - podatkiem leśnym. Jeden podmiot płaci trzy różne podatki z tytułu władania określonymi rodzajami nieruchomości. W niektórych wypadkach trudno jest jednoznacznie stwierdzić jaki podatek powinien płacić właściciel gospodarstwa np. od tzw. nieużytków.

102 Dobrym przykładem obrazującym to zjawisko są masowe spory dotyczące opodatkowania tzw. działek siedliskowych rolników, którzy przekazali gospodarstwa za rentę lub emeryturę. Są oni zobligowani do opłacania od tych działek podatku od nieruchomości, chociaż w dalszym ciągu wykorzystują je rolniczo.

103 Zob. art. 168 Konstytucji RP.

Przedstawione wyżej mankamenty obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości przemawiają za koniecznością podjęcia szybkich działań zmierzających do jego zreformowania. Niektóre z nich są możliwe do usunięcia jedynie w drodze gruntownej reformy systemu opodatkowania nieruchomości, której celem będzie wprowadzenie systemu katastralnego i opartego na nim podatku od wartości nieruchomości. Realizacja jednak zasadniczej przebudowy obowiązującego systemu ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości wymaga upływu dosyć długiego okresu. Wiąże się to przede wszystkim z koniecznością stworzenia katastru nieruchomości i przeprowadzenia powszechnej taksacji w celu ustalenia wartości katastralnej nieruchomości.<sup>104</sup> Zakłada się, że kataster o charakterze fiskalnym może być wprowadzony najwcześniej za kilka lat, a w przypadku przyjęcia założenia, że będzie to kataster typu wielozadaniowego, okres ten bardzo się wydłuży.<sup>105</sup>

Wiele jednak z zasygnalizowanych mankamentów obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości można wyeliminować bez konieczności czekania na kataster. Już teraz, w ramach pierwszego etapu reformy, można podjąć działania zmierzające do udoskonalenia aktualnych regulacji, które powinny pójść w dwóch kierunkach:

- usunięcia bądź zmodyfikowania unormowań, których funkcjonowanie jest przyczyną powstawania problemów na etapie realizacji podatków obciążających nieruchomości,
- dostosowania obowiązujących unormowań do założeń projektowanego podatku katastralnego.

Zagadnienie te są przedmiotem szczegółowych rozważań w kolejnej części pracy.

104 Problematykę ta jest przedstawiona szerzej w III rozdziale pracy.

105 Zob. szerzej na ten temat G. Nowecki, Przyszłość systemu katastralnego w Polsce - szanse i zagrożenia, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 12.

## PODSTAWOWE PROBLEMY DOTYCZĄCE OPODATKOWANIA WŁADANIA NIERUCHOMOŚCIAMI W POLSCE

### 1. UWAGI OGÓLNE

Na system opodatkowania nieruchomości w Polsce składają się trzy podatki o stosunkowo prostej konstrukcji, uregulowane w trzech niezbyt obszernych aktach prawnych. Podatek od nieruchomości uregulowany jest w sześciu artykułach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a podatek leśny w jedenastu artykułach ustawy o lasach. Ustawa o podatku rolnym liczy kilkanaście przepisów. Cechą charakterystyczną regulacji prawnej podatków tworzących ten system jest bardzo mała liczba przepisów wykonawczych.<sup>1</sup> Podatki te są, co pozytywnie odróżnia je od innych świadczeń podatkowych, w zasadzie całościowo uregulowane w aktach prawnych rangi ustawowej. Z pozoru więc funkcjonowanie systemu opodatkowania nieruchomości nie powinno nastęrczać zbyt wielu problemów ani w teorii, ani w praktyce. W rzeczywistości jednak jest inaczej. Problemy te występują już na etapie tworzenia przepisów regulujących ten system oraz ich praktycznego stosowania.<sup>2</sup> Najlepszym dowodem na powyższe twierdzenie jest olbrzymia liczba sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, których efektem są sprawy sądowe najliczniej występujące w Naczelnym Sądzie Administracyjnym, ale również toczące się w Sądzie Najwyższym i Trybunale Konstytucyjnym. Liczba orzeczeń sądowych jest niewspółmiernie duża w stosunku do liczby przepisów regulujących opodatkowanie nieruchomości. Przykładem może

---

1 Do przepisów wykonawczych w zasadzie należy zaliczyć powoływane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 września 1996 r. w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego i rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1990 r. w sprawie podatku rolnego (Dz.U. Nr 3, poz. 18) oraz komunikaty Prezesa GUS dotyczące wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych, ceny żyta i drewna. Należy również zauważyć, że konstrukcja tych podatków regulowana jest w pewnym zakresie przez uchwały rad gminnych, które mogą dotyczyć spraw określonych szczegółowo w ustawach.

2 Zob. E. Ruśkowski, Podstawowe problemy podatków i opłat lokalnych, „Finanse Komunalne” 1995, nr 1.

być ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowany jest podatek od nieruchomości.<sup>3</sup> Ustawa ta, licząca 24 artykuły i obowiązująca jedynie kilka lat, doczekała się kilkuset orzeczeń sądowych (przede wszystkim NSA, ale również Sądu Najwyższego i Trybunału Konstytucyjnego). Znakomita większość tych orzeczeń dotyczy podatku od nieruchomości. Uregulowania prawne w zakresie podatku rolnego mają również dużo mankamentów.<sup>4</sup> Bogactwo orzeczeń sądowych, zwłaszcza w odniesieniu do podatku od nieruchomości, jest, na co wskazuje się w literaturze przedmiotu, „nieporównywalne z jakimkolwiek innym podatkiem, jaki stał się przedmiotem sądowych dociekań.”<sup>5</sup> Zaskakująca jest przy tym nie sama liczba wyroków sądowych, co duża różnorodność tez dotyczących tych samych kwestii, będących przedmiotem rozważań sądów. Nie należą do rzadkości wyroki tego samego sądu, w których wyrażone są całkowicie odmienne poglądy na ten sam problem.<sup>6</sup> To z kolei jest przyczyną licznych wniosków kierowanych przez samorządowe kolegia odwoławcze do Naczelnego Sądu Administracyjnego o udzielenie odpowiedzi prawnej. W podejmowanych przez ten Sąd uchwałach wiele kwestii spornych zostało wyjaśnionych, ale w wielu wypadkach zawarte tam są dyskusyjne tezy, które wywołują dużo problemów na etapie realizacji podatków od nieruchomości.<sup>7</sup> Uwaga ta dotyczy również orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego, które w niektórych wypadkach od-

biegało od powszechnej praktyki i poglądów doktryny na dany temat, co pogłębiało różnorodność stanowisk organów stosujących prawo.<sup>8</sup>

Główną przyczyną powstawania tak licznych sporów interpretacyjnych na gruncie przepisów regulujących opodatkowanie nieruchomości jest ich słaba jakość. Wynika ona m.in. z przedstawionej w poprzednim rozdziale pracy ewolucji systemu opodatkowania nieruchomości. Przepisy te zostały ukształtowane w okresie o bardzo odmiennych od aktualnie występujących warunkach społeczno-gospodarczych. Korzenie ustaw regulujących podatek rolny i od nieruchomości, mimo że obowiązujące dzisiaj ustawy zostały uchwalone stosunkowo niedawno, sięgają lat pięćdziesiątych. Od tego czasu poddawane one były ciągłym próbom ulepszenia, uproszczenia i dostosowywania, przy czym każda z tych ustaw „żyła własnym życiem”, nie było bowiem kierunkowych założeń dotyczących przebudowy systemu opodatkowania nieruchomości.<sup>9</sup> W wyniku tego przepisy te w wielu wypadkach są niedostosowane do dzisiejszej rzeczywistości, a zwłaszcza zmieniających się stosunków własnościowych. Zasygnalizowany wyżej proces upraszczania konstrukcji poszczególnych podatków doprowadził, poza pozytywnymi aspektami tego zjawiska, do wyeliminowania z ustaw podstawowych definicji<sup>10</sup> albo zastąpienia ich innymi, których praktyczne stosowanie wywołuje wiele problemów interpretacyjnych.<sup>11</sup> Przepisy regulujące te podatki są przez to zbyt ogólnikowe, co samo w sobie jest już źródłem odmiennych ich interpretacji. Negatywnym zjawiskiem wpływającym na złą jakość omawianych przepisów jest

3 Problemy związane ze stosowaniem przepisów tej ustawy przedstawia m.in. E. Ruśkowski, Podstawowe problemy..., op. cit.

4 Orzecznictwo sądowe dotyczące podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego omawia m.in.: W. Abramowicz, Podatki, finanse i budżet gminy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 1994; J. Bieluk, L. Etel, S. Presnarowicz, Podatek rolny. Komentarz, Białystok 1994; J. Bogusławska-Klejment, Podatki: od nieruchomości, rolny, leśny i inne lokalne, Jaktorów 1995; B. Brzeziński, M. Kalinowski, Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych. Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny, Toruń 1996; L. Etel, E. Ruśkowski, Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Warszawa 1996; A. Hanusz, Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz. Warszawa 1995, G. Nasierowska, D. Trapkowska, Podatki w gminie. Przepisy prawne i orzecznictwo, Warszawa 1994.

5 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów. Toruń 1994, s. 6

6 Zob. np. wyrok NSA z dnia 15 lipca 1994 r. (sygn. akt SA/P 2504/93) i wyrok tego samego Sądu z dnia 26 stycznia 1995 r. (sygn. akt SA/P 2754/94) - szerzej na ten temat w głosie L. Etela opublikowanej w „Finansach Komunalnych” 1995, nr 4.

7 Zob. np. głosę krytyczną L. Etela do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. akt FPK 13/96) dotyczącej opodatkowania gruntów rolnych wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, opublikowaną w „Finansach Komunalnych” 1997, nr 2.

8 Zob. np. uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r. (sygn. akt 2/96) dotycząca zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości i krytyczne opinie na ten temat - B. Banaszak, Powszechnie obowiązująca wykładnia, „Rzeczpospolita” 1997, nr 28; L. Etel, Spór o wartość początkową, „Wspólnota” 1997, nr 14; R. Mastalski, Podstawa opodatkowania budowli, „Rzeczpospolita” 1997, nr 28.

9 C. Kosikowski bardzo trafnie zauważa, że nasilającym się zjawiskiem jest żywiolowe, koniunkturalne i przypadkowe „doskonalenie” starego systemu podatkowego, który powstał i funkcjonował w warunkach innego typu i formy państwa - zob. C. Kosikowski, Podatek jako instytucja ustrojowoprawna, „Acta Universitatis Lodzianis Folia Iuridica” 1992, nr 54, s. 22.

10 Takich jak np. budynek gospodarczy związany z gospodarstwem rolnym, czy też budynek użytkowany sezonowo - zob. ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz.U. Nr 45, poz. 229). Brak tych określeń w aktualnie obowiązującej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jest przyczyną powstawania wielu sporów interpretacyjnych - zob. L. Etel, Opodatkowanie nieruchomości gospodarstwa rolnego, „Finanse Komunalne” 1995, nr 2 i E. Ruśkowski, L. Etel, Sezonowość w podatku od nieruchomości, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 3.

11 Np. „nieruchomości związane z działalnością gospodarczą” - zob. E. Ruśkowski, L. Etel, Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 1 i L. Etel, Opodatkowanie nieruchomości podmiotów gospodarczych, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 11.

też sposób ich tworzenia.<sup>12</sup> Nieskomplikowany - z pozoru - przedmiot regulacji tych podatków zachęca posłów do podejmowania inicjatyw legislacyjnych mających na celu zmianę tych przepisów w nadzwyczajnym trybie, praktycznie bez żadnych konsultacji.<sup>13</sup> Motorem tych zmian jest jedynie wewnętrzne przekonanie o „ułamności” danego rozwiązania i przeświadczenie, że na tych podatkach zna się każdy. Prowadzi to do uchwalenia przez Parlament i wprowadzenia do systemu absurdalnych rozwiązań, które w efekcie muszą być natychmiast zmieniane. Dobrym przykładem tego typu stanu jest ustawa z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody,<sup>14</sup> która na szczęście, została zmieniona jeszcze przed jej wejściem w życie ustawą z dnia 6 grudnia 1996 r.<sup>15</sup> Negatywne skutki niektórych rozwiązań wprowadzonych w ten sposób zostają jednak zauważone dopiero na etapie ich praktycznego stosowania, co skutkuje dalszym ich „ulepszaniem”. Prowadzi to do dużej niestabilności tych przepisów i konieczności ich zmieniania w trakcie roku podatkowego. Taki tryb wprowadzania zmian powoduje, że zarówno organy podatkowe jak i podatnicy nie mają czasu na zapoznanie się z nimi.<sup>16</sup>

Uchwały rad gminnych, w których w pewnym zakresie może być uregulowana konstrukcja podatków składających się na system opodatkowania nieruchomości mają wiele niedoskonałości. Rady gmin podejmując te uchwały bardzo

12 Szerzej na ten temat C. Kosikowski, Problemy zmiany systemu i prawa podatkowego, „Państwo i Prawo” 1990, nr 3.

13 Zob. C. Kosikowski, Podatek jako instytucja..., op. cit., s. 22.

14 Dz.U. Nr 91, poz. 409. W ustawie tej m.in. proponowano zróżnicowanie stawki podatku od 1 m kw. budynku mieszkalnego o 1 gr w zależności od tego, czy budynek znajdował się na terenie gminy o liczbie mieszkańców do 10 tys., czy też w gminie liczącej od 10-50 tys. mieszkańców. Tym aktem wprowadzono też opodatkowanie „części budowli”, co w praktyce jest niewykonalne - szerzej na ten temat - L. Eteł, S. Presnarowicz, Zmiany przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne, (w:) Samorządowy Poradnik Budżetowy na 1997 r., pod red. W. Miemiec, B. Cybulskiego, Warszawa 1997, s. 381 i n.

15 Dz.U. Nr 149, poz. 704. Ustawą tą nie naprawiono niestety wszystkich mankamentów nowych rozwiązań, co powoduje konieczność podejmowania dalszych nowelizacji w celu przywrócenia stanu poprzednio obowiązującego - zob. L. Eteł, S. Presnarowicz, Znowu zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Ciągłe ulepszanie, „Wspólnota” 1997, nr 32.

16 Np. bardzo istotne zmiany konstrukcji podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego, które weszły w życie z początkiem 1997 r., zostały zawarte w powołanej wyżej ustawie z dnia 6 grudnia 1996 r., która do gmin dotarła po rozpoczęciu roku. Jeszcze bardziej jaskrawym naruszeniem racjonalnych zasad tworzenia prawa jest wprowadzenie w ustawie z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków i gruntów będących we władaniu muzeów rejestrowanych. Dziennik ustaw z tą zmianą ukazał się z numerem 5. w 1997 r.

często przekraczają swoje ustawowe kompetencje lub też w inny sposób naruszają prawo.<sup>17</sup>

Na słabą jakość przepisów regulujących podatki obciążające nieruchomości składa się również niewielkie zainteresowanie doktryny tym zagadnieniem. W chwili obecnej nie ma chyba publikacji, które w sposób całościowy traktowałyby o systemie opodatkowania nieruchomości, a tylko takie podejście umożliwiłoby rozwiązanie problemów wynikających z pokrywania się w pewnym zakresie przedmiotu podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego. Skutkiem tego wszyscy stosujący prawo regulujące tę problematykę skazani są w dużej mierze na samodzielne dokonywanie jego wykładni. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na specyfikę adresatów tych przepisów. Są nimi gminne organy podatkowe i podatnicy, którzy bardzo często nie mają żadnego przygotowania ułatwiającego rozumienie przepisów prawnych. W małych gminach, gdzie bardzo często nie ma na co dzień radcy prawnego, osobą prowadzącą sprawy podatkowe jest pracownik działu finansowego lub, rzadziej - skarbnik gminy. Osoby zatrudnione na tych stanowiskach w wielu wypadkach nie mają w ogóle wykształcenia wyższego, a tylko nieliczni mają ukończone studia prawnicze. Mimo to w zakresie ich obowiązków leży podejmowanie decyzji podatkowych na podstawie przepisów, których stan daleki jest od doskonałości. Przyczynia się to do powstawania licznych problemów zwłaszcza na etapie wymiaru i poboru analizowanych podatków. To negatywne zjawisko pogłębia słaba znajomość przepisów regulujących opodatkowanie nieruchomości wśród podatników płacących te podatki i to zarówno wśród osób fizycznych - co jest raczej typowe, jak i wśród podmiotów gospodarczych. Jednostki gospodarcze nie przywiązują tak dużej wagi do podatków obciążających nieruchomości, jak np. do podatku dochodowego lub od towarów i usług. Wynika to stąd, że podatek od nieruchomości jest świadczeniem o stosunkowo mniejszej wadze fiskalnej niż podatki obciążające dochód i obrót.

Aktualny stan przepisów regulujących system opodatkowania nieruchomości jest główną przyczyną występowania licznych problemów interpretacyjnych na każdym etapie procedury podatkowej. W niniejszym rozdziale są one przedstawione i poddane analizie, która ma na celu wskazanie na możliwe sposoby ich rozwiązywania, bazując na obowiązującym brzmieniu przepisów regulujących

17 Bardzo często takie działanie rady jest próbą dostosowania przepisu do specyficznej sytuacji danej gminy. W tym celu rady stosują np. zwolnienia „generalne” tj. zwolnienia wszystkich mieszkańców gminy od podatku obciążającego określony rodzaj nieruchomości, albo indywidualne - ale w formie uchwały, wprowadzają stawki „zerowe”, ograniczają zakres podmiotowy i przedmiotowy stosowania zwolnień ustawowych, wprowadzają nowe podatki, nie przewidziane w ustawach itp.

dany problem. Analiza ta umożliwi również określenie, gdzie problemy te powstają najczęściej i jakie regulacje (lub ich brak) są bezpośrednią przyczyną ich powstawania, a to z kolei będzie podstawą do próby sformułowania postulatów zmian systemu opodatkowania nieruchomości. W tej części pracy nie zostały na pewno przedstawione wszystkie problematyczne rozwiązania tego systemu. Przede wszystkim zostały omówione te, które znalazły swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowym i doktrynie oraz są zauważalne w praktyce z powodu ich doniosłej wagi fiskalnej. Zwrócono też uwagę na te rozwiązania obowiązującego systemu, które co prawda nie są jeszcze przedmiotem rozważań sądów i nauki, ale ich dalsze funkcjonowanie wymaga szybkich zmian, ponieważ są to potencjalne „źródła” powstawania trudności w stosowaniu analizowanych przepisów.

Problemy te są podzielone na trzy grupy, w zależności od tego, czy związane są z przepisami regulującymi podatek od nieruchomości, podatek rolny czy też podatek leśny. Jest to oczywiście podział bardzo umowny, z uwagi na to, że niektóre z tych problemów mają charakter systemowy, tzn. dotyczą w pewnym zakresie każdego z wymienionych podatków. Jednak ma on tę zaletę, że umożliwia przedstawienie tych zagadnień w sposób usystematyzowany.

## 2. PODSTAWOWE PROBLEMY ZWIĄZANE Z OPODATKOWANIEM BUDYNKÓW, BUDOWLI I GRUNTÓW PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI

### 2.1. Podatnicy podatku od nieruchomości

#### 2.1.1. Właściciel lub samoistny posiadacz nieruchomości albo obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem jako podatnicy podatku od nieruchomości

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, które są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem. Reguła zawarta w tym przepisie jest w zupełności wystarczająca do określenia podatnika w typowych sytuacjach, gdy właściciel jest jednocześnie jej posiadaczem; zawodzi ona jednak, gdy właściciel utracił posiadanie na rzecz posiadacza samoistnego. Na gruncie tego przepisu dochodziło (i nadal jest to problem otwarty) do rozbieżnych poglądów co do tego, kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy znany jest jej właściciel, ale jest ona wykorzystywana przez posiadacza samoistnego. Z literalnego brzmienia powołanego przepisu wynika jedynie, że w takim wypadku podatnikiem może być właściciel **lub** samoistny posiadacz nieruchomości. Który z nich zatem ma płacić podatek w przypadku, gdy jest i jeden i drugi? Do niedawna najbardziej rozpowszechniony był pogląd, że kluczowym dla istnienia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości jawi się tytuł własności, a nie fakt, kto w istocie daną nieruchomość posiada (zarządza nią, użytkuje itp.). Takie stanowisko prezentował m.in. NSA w wyroku z dnia 25 maja 1992 r.,<sup>18</sup> w którego uzasadnieniu napisano: „Jeśli w sprawie występuje właściciel nieruchomości, to już ta okoliczność przesądza o obowiązku zapłaty podatku. Wspomniany przepis art. 2 pkt 1 omawianej ustawy nie wymaga, aby właściciel był jednocześnie samoistnym posiadaczem nieruchomości bądź obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem. Innymi słowy, jeżeli właściciel utracił posiadanie na rzecz osób trzecich, lecz zachował prawo własności, to obowiązek podatkowy ciąży na nim nadal.” W związku z tym poglądem zupełnie bezprzedmiotowe stają się rozważania na temat charakteru posiadania przez podatnika nieruchomości. Dopóki bowiem podatnikowi przysługuje prawo własności danej nieruchomości lub obiektu budowlanego nie złączonego trwale z grun-

18 Sygn. akt III SA 236/92 - opublikowany w: „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 1.

tem, dopóty ciąży na nim obowiązek uiszczania podatku od nieruchomości. Wszelkie inne okoliczności nie mają dla istnienia lub też nieistnienia takiego obowiązku żadnego istotnego znaczenia. Akceptując ten pogląd należałoby przyjąć, że gdy znany jest właściciel nieruchomości, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży w pierwszej kolejności na nim, a nie na samoistnym posiadaczem, czy posiadaczem zależnym.<sup>19</sup> W latach 1992-93 można było się spotkać z innymi, mniej popularnymi poglądami w tej sprawie. Przykładem może być wyrok NSA z dnia 17 listopada 1993 r., w którym Sąd wskazał posiadacza samoistnego jako podatnika podatku od nieruchomości.<sup>20</sup> Podatnikiem, zdaniem Sądu, nie powinien być właściciel nieruchomości, który nie uzyskuje z niej przychodów, tylko posiadacz samoistny, który nią włada, prowadzi na niej działalność gospodarczą i uzyskuje przychody z tej działalności. Na zbliżone argumenty przemawiające za opodatkowaniem posiadacza samoistnego wskazywano w doktrynie. Krytykując stanowisko, zgodnie z którym podatnikiem jest w takiej sytuacji właściciel nieruchomości, a nie jej posiadacz samoistny, podnoszono, że osobą osiągającą korzyści z nieruchomości jest jej posiadacz samoistny, a nie właściciel i on w związku z tym powinien płacić ten podatek.<sup>21</sup> Uzasadniano to tym, iż podatek od nieruchomości jest podatkiem od posiadania majątku, stanowiącym uzupełnienie podatku dochodowego w zakresie obciążenia szeroko rozumianego dochodu podatnika obejmującego również dochody w naturze.<sup>22</sup> Ta cecha podatku od nieruchomości, zgodnie z tym poglądem, przesądza, że podatek powinni płacić posiadacze majątku, jako osoby uzyskujące szczególnego rodzaju dochody z tego tytułu.<sup>23</sup> Zwolennicy tego poglądu za w pełni słuszny uznają wyrok NSA z dnia 22 maja 1992 r., w którym stwierdzono, że skoro obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży nie tylko na właścicielach, ale i na samoistnych posiadaczach, w celu dokonania wymiaru podatku nie jest niezbędne zakończenie postępowania sądowego przesądzającego sprawę własnościowe.<sup>24</sup> W

19 Zob. L. Etel, E. Ruśkowski, Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Warszawa 1994, s. 51. Pogląd ten w zasadzie podzielał również A. Hanusz, Podatki samorządowe..., op. cit., s. 8.

20 Sygn. akt SA/Gd 758/93 - opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, nr 2.

21 Zob. głosę M. Kalinowskiego do wyroku NSA z dnia 25 maja 1992 r. opublikowaną w „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 1.

22 Ibidem, s. 46.

23 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów. Toruń 1994, s. 13.

24 Sygn. akt III SA 167/92 - nie publikowany.

takim przypadku, zdaniem Sądu, można wystawić decyzję wymierzającą podatek na posiadacza samoistnego, władającego nieruchomością.

Wszystkie zaprezentowane poglądy, mimo ich odmienności, łączyło wspólne założenie, że organ podatkowy ma prawo wyboru podatnika pomiędzy właścicielem i posiadaczem samoistnym. Różnice dotyczyły jedynie tego, kto w pierwszej kolejności powinien płacić ten podatek. Zakładano, że użycie spójnika „lub” (właściciel lub posiadacz samoistny) bez wskazania w tym przepisie żadnych dodatkowych kryteriów, uprawnia organy podatkowe do wyboru podatnika między tymi podmiotami.

Ta duża różnorodność poglądów dotyczących omawianego problemu spowodowała wystąpienie Prezesa NSA do Trybunału Konstytucyjnego o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni art. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a zwłaszcza wyjaśnienie, jakie przesłanki powinny stanowić podstawę wyboru podatnika przez organ podatkowy, spośród właściciela i posiadacza nieruchomości albo obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem, przy wymiarze podatku od nieruchomości.

Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 6 września 1995 r.<sup>25</sup> ustalił, że art. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie daje podstaw do wyboru podatnika przez organ podatkowy przy wymiarze podatku od nieruchomości, a w sytuacji, gdy samoistny posiadacz nie jest właścicielem nieruchomości albo obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem, określony w tym przepisie obowiązek podatkowy ciąży na samoistnym posiadaczem. Trybunał jednoznacznie wskazał na posiadacza samoistnego nieruchomości jako podatnika podatku od nieruchomości, bez pozostawienia jakichkolwiek możliwości wyboru podatnika przez organ podatkowy. Uzasadniając swoje stanowisko Trybunał Konstytucyjny stwierdził m. in., „że zarówno wykładnia systemowa, dokonana z uwzględnieniem przepisów konstytucyjnych oraz innych przepisów ustawy z 12 stycznia 1991 r., jak i wykładnia celowościowa oraz historyczna nakazują przyjąć, że w sytuacji, gdy samoistny posiadacz nieruchomości nie jest właścicielem, przewidziany w art. 2 pkt 1 ustawy z 12 stycznia 1991 r. obowiązek podatkowy ciąży na samoistnym posiadaczem. Organ podatkowy nie może zaś dokonywać wyboru podatnika wedle swego uznania. Sprzeczne z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa jest stosowanie uznania administracyjnego w odniesieniu do strony podmiotowej obowiązku podatkowego. Zgodna z tą zasadą jest natomiast taka wykładnia przepisu, która wyklucza możliwość swobodnego wyboru podat-

25 Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 września 1995 r. (sygn. akt W 20/94).

nika pomiędzy właścicielem i posiadaczem przez organ podatkowy. Głównym argumentem Trybunału przemawiającym za opodatkowaniem posiadacza samoistnego jest założenie, że korzyści z nieruchomości osiąga zazwyczaj posiadacz samoistny, a nie właściciel i w związku z tym obowiązek podatkowy powinien ciążyć na nim. Zdaniem Trybunału, za tym stanowiskiem przemawiają również względy praktyczne. Posiadanie samoistne jest, w odróżnieniu od własności, stanem łatwym do ustalenia i nie wymaga przeprowadzania skomplikowanego postępowania sądowego, które niekiedy jest konieczne przy ustalaniu właściciela nieruchomości. Również analiza wcześniej obowiązujących regulacji prawnych dotyczących opodatkowania nieruchomości, a zwłaszcza dekretu z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych (Dz.U. z 1947 r., Nr 40, poz. 198) utwierdziła Trybunał w przekonaniu, że podatnikiem podatku od nieruchomości w analizowanym stanie faktycznym powinien być posiadacz samoistny nieruchomości”.

Uchwała ta, mimo że argumenty zawarte w jej uzasadnieniu odbiegały od prezentowanych wyżej poglądów na te tematy, została przez doktrynę przyjęta w zasadzie bezkrytycznie.<sup>26</sup> W praktyce jednak orzeczenie to nie przyczyniło się do wyjaśnienia wszystkich wątpliwości pojawiających się przy opodatkowaniu gruntu będącego w posiadaniu samoistnym. Przykładem może być wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 1996 r., w którym Sąd uzasadniając oddalenie skargi wniesionej przez posiadacza samoistnego stwierdza, że w pierwszej kolejności obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na właścicielu, o ile on jest znany.<sup>27</sup> Ustaleń w tym zakresie organy podatkowe dokonują, co podkreślił Sąd w uzasadnieniu wyroku, na podstawie wpisów wynikających z ewidencji gruntów i budynków. Stanowisko Sądu zawarte w powołanym orzeczeniu odbiega zatem od wykładni wynikającej z uchwały Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którą podatnikiem jest posiadacz samoistny.

Akceptując główne założenia wykładni zaprezentowanej przez Trybunał, a zwłaszcza dotyczące braku możliwości wyboru podatnika przez organ podatkowy, można mieć jednocześnie pewne wątpliwości co do trafności wskazania posiadacza samoistnego jako podatnika podatku od nieruchomości. Chodzi przede wszystkim o to, czy rzeczywiście posiadacz samoistny nieruchomości w każdym wypadku jest podatnikiem, nawet wówczas, gdy właściciel jest znany i chce opłacać podatek od nieruchomości? Z uchwały Trybunału wynika bowiem, że nie ma żadnych odstępstw od generalnej zasady, zgodnie z którą podatek od nieru-

26 Na trafność wykładni zawartej w tej uchwale Trybunału zwraca uwagę Z. Ziemiński w głosie opublikowanej w: „Glosa” 1996, nr 2.

27 Sygn. akt SA/Bk 158/95 - nie publikowany.

chomości znajdującej się w posiadaniu samostnym innej osoby niż właściciel, obciąża tę osobę, a nie właściciela, bez względu na inne okoliczności z tym związane.

Trybunał swój główny argument przemawiający za opodatkowaniem posiadacza samoistnego wyprowadza z co najmniej dyskusyjnego twierdzenia dotyczącego ekonomicznej istoty podatku od nieruchomości. Podatek ten jest, zdaniem Trybunału, świadczeniem majątkowym, z czym się oczywiście należy zgodzić, obciążającym posiadanie nieruchomości. Z posiadaniem majątku, i z tym się już zgodzić nie można, łączy się uzyskiwanie przez posiadacza szczególnego rodzaju dochodów, a mianowicie dochodów w naturze polegających na zaspokajaniu potrzeb bytowych, socjalnych czy gospodarczych na wyższym poziomie niż przez osoby nie posiadające majątku.<sup>28</sup> Takimi właśnie cechami, na co wskazuje Trybunał w uzasadnieniu uchwały, charakteryzuje się opodatkowanie nieruchomości tym podatkiem. Podatek od nieruchomości, jak należy sądzić opierając się na powyższym twierdzeniu, obciąża nie tylko „samo” posiadanie nieruchomości, ale również owe „szczególnego rodzaju dochody” osiąmane przez posiadaczy nieruchomości. Uzasadnia to, bazując na uzasadnieniu uchwały, opodatkowanie tym podatkiem tych, którzy osiągają korzyści z nieruchomości, tj. posiadaczy samoistnych. Rozwijając konsekwentnie tę myśl należałoby stwierdzić, że podatnikiem podatku od nieruchomości jest ten, kto osiąga korzyści z tejże nieruchomości. Przyjęcie takiego założenia nie rozwiązywałoby, wbrew pozorom, omawianego problemu np. wówczas, gdy nikt (ani właściciel, ani posiadacz samoistny) nie osiąga korzyści z posiadania nieruchomości. W praktyce bardzo często posiadanie nieruchomości wiąże się jedynie z nakładami, bez możliwości czerpania z tych nieruchomości jakichkolwiek dochodów.<sup>29</sup> Uwaga ta jednak nie ma zasadniczego znaczenia przy ocenie zaprezentowanego w uchwale poglądu Trybunału na istotę podatku od nieruchomości jako podatku majątkowego. Cechą charakterystyczną tych właśnie świadczeń, na co powszechnie wskazuje się w literaturze przedmiotu, jest fakt, że opodatkowanie majątku jest niezależne od tego, czy majątek ten przynosi dochody, czy też nie.<sup>30</sup> Już sam fakt posiadania nieruchomości skutkuje

28 Argumentem o identycznej treści posłużyli się wcześniej B. Brzeziński, M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości..., op. cit., s. 12, wskazując na pogląd wyrażony przez H. Litwińczuk, Podatki majątkowe, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, pod red. M. Weralskiego, tom III, s. 337.

29 Np. właściciele domów objętych tzw. publiczną gospodarką lokalami (Dz.U. z 1962 r., Nr 47, poz. 228) byli zobligowani do ponoszenia wysokich nakładów związanych z utrzymaniem i eksploatacją budynków zasiedlonych przez lokatorów płacących symboliczny czynsz. Innym przykładem może być rolnik chroniący swoje uprawy poprzez utrzymywanie tzw. czarnego ugoru na sąsiedniej działce stanowiącej własność osoby, która nie prowadzi gospodarstwa rolnego.



powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. Bez znaczenia jest przy ustalaniu podatku od nieruchomości, jakie dochody uzyskuje podatnik z tytułu posiadania nieruchomości i czy w ogóle je uzyskuje. Ciężar podatku jest zależny przede wszystkim od powierzchni tejże nieruchomości i od jej rodzaju, a nie przychodów z niej uzyskiwanych. Świadczy to o braku związku pomiędzy dochodowością nieruchomości a wysokością podatku od nieruchomości. Zgodnie z utrwalonym w doktrynie stanowiskiem, opodatkowanie dochodu z nieruchomości jest domeną podatków dochodowych, przychodu - podatków przychodowych, a posiadanie tejże nieruchomości - podatków majątkowych<sup>31</sup>. Również w orzecznictwie sądowym powszechnie wskazuje się, że opodatkowanie nieruchomości nie jest uzależnione od osiągania z niej dochodów.<sup>32</sup> Właśnie z faktu, że podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy w orzecznictwie sądowym, wyprowadzany jest wniosek odmienny od zawartego w uchwale Trybunału, zgodnie z którym obowiązek podatkowy uzależniony jest w tym podatku jedynie od posiadania nieruchomości, a nie innych okoliczności (np. sytuacji majątkowej podatnika, czerpania dochodów z nieruchomości, jej wartości czy jakości gruntu)<sup>33</sup>.

Stąd też twierdzenie, że cechą charakterystyczną podatków majątkowych jest osiąganie dochodów z majątku przez jego posiadacza, nie znajduje potwierdzenia w „istocie” podatku od nieruchomości i odbiega zasadniczo od ustaleń doktryny i orzecznictwa w tym zakresie. Jeżeli więc „istotą” podatku od nieruchomości nie jest osiąganie dochodów z nieruchomości, co chyba wynika z powyższych rozważań, nieuprawniony jest wniosek Trybunału, że podatnikiem tego podatku jest

30 Zob. np. E. Ruśkowski, C. Kosikowski, *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1994, s. 181; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1995, s. 79; R. Mastalski, *Prawo podatkowe II, część szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 226; H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1996, s. 18-19.

31 Podatki od majątku w przypadku ustalenia ich podstawy opodatkowania w postaci przychodu lub dochodu z tego majątku nabierają charakteru podatków przychodowych i dochodowych - por. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 23.

32 W wyroku NSA z dnia 28 stycznia 1992 r. (sygn. akt SA/P 386/91) - nie publikowany, Sąd stwierdził bezpośrednio, że podatek od nieruchomości jest podatkiem typu majątkowego, pobieranym bez względu na to, czy nieruchomość przynosi dochód czy nie. - zob. „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, nr 1. Podobnie w wyroku z dnia 8 marca 1994 r. (sygn. akt SA/Gd 1200/93 - nie publikowany) Sąd podkreślił, że podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy w tym znaczeniu, że opodatkowaniu podlega posiadanie nieruchomości bez względu na to, czy nieruchomość ta przynosi dochody, czy też na tę nieruchomość należy ponieść nakłady w celu utrzymania jej w stanie zdającym do użytku.

33 Zob. wyroki NSA: SA/P 1386/91, SA/Kr 875/91, SA/Gd 200/93, III SA 908/94 - nie publikowane.

osoba osiągająca korzyści z posiadania nieruchomości. Nie powinien to być w każdym razie jedyny czynnik decydujący o tym, kto płaci podatek od nieruchomości w analizowanej sytuacji. Może to być natomiast kryterium pomocnicze, które należy wywieść raczej z zasady sprawiedliwości podatkowej, a nie z charakteru podatku od nieruchomości.<sup>34</sup>

Na kim zatem spoczywa obowiązek podatkowy w analizowanej sytuacji, jeżeli odrzucimy jako główne kryterium osiąganie korzyści z posiadania nieruchomości? Wydaje się, że bardzo pomocna przy odpowiedzi na to pytanie będzie analiza trybu realizacji podatku od nieruchomości i sposobu ustalania podatnika podatku przez organy podatkowe. W praktyce podatnik podatku od nieruchomości ustalany jest przez organ podatkowy na podstawie deklaracji, do składania których są zobowiązane osoby prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej lub na podstawie wykazu nieruchomości składanego przez osoby fizyczne.<sup>35</sup> Dopiero w sytuacji, gdy nie ma tych dokumentów, organ podatkowy, po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, wymierza podatek na podstawie posiadanych i uzyskanych w wyniku postępowania informacji. Przy opodatkowaniu gruntów wymiar podatku odbywa się tylko na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów i budynków. Stosownie do art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne, podstawą wymiaru podatków powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków.<sup>36</sup> Zagadnienie to było wielokrotnie przedmiotem orzeczeń sądowych, z których wynikało jednoznacznie, że „miarodajne dla wymiaru podatku są dane wynikające z ewidencji gruntów, gdyż tak stanowi prawo geodezyjne i kartograficzne”<sup>37</sup>. Ewiden-

34 Zgodnie z formułowaną w literaturze zasadą sprawiedliwości podatkowej, obciążenie podatkowe powinno być dostosowane do zdolności płatniczej podatnika, a ta z kolei jest bezpośrednio zależna od dochodów uzyskiwanych przez podatnika zob. A. Gomułowicz, *Zasada zdolności płatniczej podatnika, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”* 1990, z. 3-4, s. 24 i n. oraz tego samego autora - *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy. „Monitor Podatkowy”* 1995, Nr 4, s. 102 i n. Przyjmując, że korzyści te uzyskuje posiadacz samoistny, co nie zawsze ma miejsce, można twierdzić, że to on a nie właściciel powinien, uwzględniając zasadę sprawiedliwości, płacić podatek od nieruchomości. Nie negując przydatności tego kryterium przy wykładni analizowanego przepisu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, należy jednak podkreślić, że nie może to być kryterium jedyne i przesądzające o wyborze podatnika, tak jak to założył Trybunał.

35 Zob. art. 6 ust. 6 i 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

36 Dz.U. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.

37 Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 1992 r. (sygn. akt SA/Ka 1249/92) - opublikowany w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych*, Toruń 1996, s. 50. Tam też są opublikowane bardzo zbliżone tezy wyroku NSA z dnia 2 marca 1995r. (sygn. akt SA/Kr 2161/94) i z dnia 11 kwietnia 1995 r. (SA/Wr 1703/94).

cja zawiera, oprócz informacji dotyczących gruntów i budynków (zakres przedmiotowy ewidencji), również dane właściciela, a w odniesieniu do gruntów państwowych i komunalnych - innych osób fizycznych i prawnych, w których władaniu znajdują się nieruchomości (zakres podmiotowy ewidencji). Zarówno dane składające się na zakres przedmiotowy, jak i podmiotowy ewidencji, powinny być podstawą wymierzania podatku od nieruchomości.<sup>38</sup> Brzmienie art. 21 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne nie daje podstaw do podziału tych danych na te, które są wiążące dla organów podatkowych i te, które takiego waloru nie mają.<sup>39</sup> Ewidencja gruntów, zgodnie z powołanym artykułem Prawa geodezyjnego i kartograficznego, jest dla organu podatkowego urzędowym źródłem informacji o osobie właściciela i posiadacza samoistnego oraz o samej nieruchomości, tj. gruncie i w przyszłości - budynku. Jest to źródło podstawowe, ale nie jedyne, zwłaszcza jeżeli chodzi o budynki.<sup>40</sup>

W ewidencji gruntów, zgodnie z par. 2 ust. 3 zarządzenia w sprawie ewidencji gruntów,<sup>41</sup> uwidocznione były dane właściciela oraz tego, który gruntem fa-

38 Inny pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 15 listopada 1994 r. (sygn. akt SA/Ka 2592/93), stwierdzając w uzasadnieniu, że moc wiążącą zarówno dla obywateli, jak i organów państwowych mają tylko dane dotyczące opisu gruntów (ich położenia, konkretnych granic, rodzajów użytków i ich jakości).

39 Podziału takiego dokonał NSA w wyroku z dnia 18 kwietnia 1994 r. (sygn. akt III SA 1538/93, 1708/93, 1709/93) - nie publikowany. Zdaniem Sądu, ewidencja gruntów jest obligatoryjnym źródłem informacji jedynie o powierzchni lasu, a nie o prawie własności. Stąd też organy podatkowe nie mogą w tym zakresie korzystać z informacji zawartych w ewidencji gruntów, ale muszą ustalać prawo własności, jak i stan posiadania zgodnie z cywilnoprawnym znaczeniem tych pojęć. Inny pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 27 lipca 1995 r. (sygn. akt SA 290/95) - nie publikowany, wskazując, że organ podatkowy nie ma podstaw do kwestionowania zawartych w ewidencji danych podatnika, chyba że uprawdopodobni on (akt notarialny, decyzja administracyjna), że nie jest właścicielem gruntu.

40 Ewidencja budynków, w odróżnieniu od ewidencji gruntów, jest dopiero na etapie tworzenia. Wymiar podatku od budynków odbywa się w związku z tym nie na podstawie danych z ewidencji, ale na podstawie faktycznego obmiaru tzw. powierzchni użytkowej budynku określonej w art. 4 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli jednak dane dotyczące budynku zostaną w ewidencji zamieszczone, to będą stanowiły podstawę do wymiaru podatku.

41 W momencie podejmowania uchwały przez Trybunał obowiązywało Zarządzenie Ministrów Rolnictwa i Gospodarki Komunalnej z dnia 20 lutego 1969 r. w sprawie ewidencji gruntów (M.P. Nr 11, poz. 98 z późn. zm.), które zostało zastąpione rozporządzeniem Ministrów Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996 r. w sprawie ewidencji gruntów (Dz.U. Nr 158, poz. 813). Jednak do czasu założenia ewidencji na zasadach określonych w rozporządzeniu z 17 grudnia 1996 r. do istniejących operatów ewidencji gruntów stosuje się przepisy zarządzenia z 1969 roku - zob. par. 65 ust. 1 pkt 5 powołanego rozporządzenia.

ktycznie władą, a gdy osoba właściciela nie była znana - tylko władającego gruntem. Posiadacz samoistny mógł więc być w obu wypadkach wpisywany do ewidencji jako władający gruntem.<sup>42</sup> Wydaje się, że nie ma żadnych przeszkód, żeby w przypadku, gdy posiadacz samoistny jest wpisany do ewidencji gruntów, organy podatkowe mogły wymierzyć mu podatek od nieruchomości.<sup>43</sup> Sprawa się komplikuje, gdy w ewidencji uwidoczniony był jedynie właściciel gruntu, a faktycznie gruntem władają posiadacz samoistny nie wpisany do ewidencji. Podatkiem w takim przypadku powinien być obciążony właściciel, jako że tylko on figuruje w ewidencji gruntów. Organ podatkowy nie ma bowiem żadnych przesłanek, aby podważać wiarygodność zapisu w ewidencji gruntu i sprawdzać, czy nie istnieje przypadkiem posiadacz samoistny. Ponadto nie jest on uprawniony do kwestionowania zapisów w ewidencji, ani też do dokonywania w niej zmian. Jeżeli właściciel twierdzi, chcąc np. uwolnić się od ciężącego na nim obowiązku podatkowego, że jego nieruchomość jest wykorzystywana przez posiadacza samoistnego, powinien wnioskować o zmianę danych zawartych w ewidencji gruntów. Tą samą drogą powinien pójść posiadacz samoistny, który jest zainteresowany płaceniem podatku od posiadanego gruntu. Wbrew pozorom, taka sytuacja może mieć miejsce np. w przypadku, gdy posiadacz samoistny chce uzyskać prawo własności nieruchomości w drodze zasiedzenia (sąd bierze pod uwagę fakt płacenia podatków), albo chce „zalegalizować” swoje faktyczne korzystanie z nieruchomości w danym środowisku (w powszechnym odczuciu płacenie podatku od nieruchomości uprawnia do jej użytkowania). Wpis do ewidencji osoby właściciela lub posiadacza samoistnego gruntu przesądza o obowiązku płacenia podatku od nieruchomości. W ewidencji gruntów określone są właściciel lub władający gruntem, które to podmioty na mocy art. 2 ustawy o podatkach i

42 Regulacja ta w zasadzie została utrzymana, po wprowadzeniu pewnych korekt, w aktualnie obowiązującym rozporządzeniu. Zgodnie bowiem z par. 2 ust. 3 pkt 3 tego aktu, zakres podmiotowy ewidencji obejmuje informacje dotyczące właściciela, a w odniesieniu do gruntów państwowych i komunalnych - innych osób fizycznych i prawnych, w których władaniu znajdują się grunty i budynki lub ich części. Podmiotami ewidencji są na mocy par. 5 jednak nie tylko właściciele (współwłaściciele) gruntów oraz budynków, ale również użytkownicy (współużytkownicy) wierzycieli oraz samoistni posiadacze (współposiadacze) gruntów.

43 W praktyce posiadacz samoistny w sytuacji, gdy jego dane znajdują się w ewidencji gruntów, bez żadnych zastrzeżeń opłaca podatek od nieruchomości. W przypadku, gdy znana jest osoba właściciela, jest to mu potrzebne do umocnienia jego „prawa” do gruntu, a w konsekwencji do nabycia prawa własności w drodze zasiedzenia. W innych wypadkach jako posiadacze samoistni są wpisywane do ewidencji osoby, które nie mają jeszcze formalnych dokumentów uprawniających do wpisu w ewidencji jako właścicieli (akt notarialny, orzeczenie sądowe, decyzja administracyjna).

opłatach lokalnych są podatnikami podatku od nieruchomości. Na podstawie danych zawartych w ewidencji, co należy podkreślić, ustalany jest tylko właściciel lub władający gruntem. Natomiast określenie podatnika następuje na podstawie powołanego artykułu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Dane tych podmiotów zamieszczone w ewidencji nie korzystają oczywiście, na co zwrócił uwagę NSA w wyroku z dnia 15 listopada 1994 r.<sup>44</sup>, z domniemania prawdziwości (jak odpowiednie wpisy w księdze wieczystej) ani też rękojmi wiary publicznej tych wpisów (w przeciwieństwie do rękojmi wiary publicznej ksiąg wieczystych). Jeżeli istnieją niezgodności pomiędzy informacjami zawartymi w ewidencji a rzeczywistym stanem faktycznym lub prawnym, powinny być podjęte przez organ prowadzący ewidencję z urzędu lub na wniosek właściciela (władającego) działania zmierzające do wprowadzenia stosownych zmian. Organy podatkowe powinny również, w ramach współpracy pomiędzy organami administracji, informować organ ewidencyjny o stwierdzonych w trakcie prowadzonych postępowań rozbieżnościach pomiędzy zapisami w ewidencji a stanem faktycznym. W przypadku, gdy dane z ewidencji są kwestionowane przez właściciela lub posiadacza samoistnego na etapie postępowania podatkowego, nie powinni oni domagać się od organu podatkowego, aby ten dokonał stosownych zmian w ewidencji (co jest często spotykane w praktyce), ponieważ nie jest on do tego uprawniony. Organ ten nie jest również zobowiązany do sprawdzania „z urzędu”, czy dane zawarte w ewidencji są zgodne ze stanem rzeczywistym.<sup>45</sup> W praktyce byłoby to zresztą nie do zrealizowania, ponieważ w każdym przypadku zakwestionowania danych z ewidencji, organ podatkowy musiałby przeprowadzać postępowanie wyjaśniające zmierzające do ustalenia stosunków własnościowych, nie mając do tego stosownych kompetencji. Jednakże w sprawach oczywistych, kiedy podatnik uprawdopodobni przedkładając stosowne dokumenty, że nie jest (bądź też jest), właścicielem nieruchomości, organy podatkowe powinny ten fakt uwzględnić.<sup>46</sup> Sytuacja taka występuje np. w związku z tym, że zmiana zapisu w ewidencji gruntów i budynków następuje na podstawie stosownych dokumentów (akt notarialny, decyzja administracyjna, wyrok sądowy itp.). Pomiędzy dniem uprawom-

44 Sygn. akt SA/Ka 2592/93 - opublikowany w: „Monitorze Podatkowym” 1995, nr 6.

45 NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 27 lipca 1995 r. (sygn. akt III SA 290/95) - nie publikowany, podkreślił, że organy podatkowe, w postępowaniu dotyczącym wymiaru podatku, nie są zobowiązane do podejmowania z urzędu działań mających na celu ustalenie czy zapis w ewidencji gruntów odpowiada rzeczywistemu stanowi. Zdaniem Sądu, jeżeli podatnik kwestionuje co do zasady obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości z uzasadnieniem, iż nie jest podmiotem, na którym ten obowiązek ciąży, winien udokumentować w postępowaniu podatkowym ten stan rzeczy.

cnienia się tych dokumentów a dokonaniem zmian w ewidencji upływa pewien okres, w którym to okresie „nowy” właściciel nie figuruje w tej ewidencji. Przedstawiona sytuacja jest jednak wyjątkiem potwierdzającym, że z reguły podmiot uwidoczniiony w ewidencji gruntów jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

Dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią w zasadzie podstawę do ustalenia przez organ podatkowy osoby właściciela lub samoistnego posiadacza nieruchomości, a to z kolei jest podstawą do ustalenia w oparciu o art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych osoby, na której spoczywa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. Odnosząc to do sprawy, która była przedmiotem uchwały Trybunału Konstytucyjnego, należy stwierdzić, że posiadacz samoistny gruntu może być podatnikiem podatku od nieruchomości jedynie wówczas, gdy figuruje w ewidencji gruntów. W przypadku, gdy w ewidencji gruntów wpisany jest tylko właściciel nieruchomości, podatek powinien obciążać go, nawet wówczas, gdy grunt znajduje się w faktycznym władaniu posiadacza samoistnego. Organ podatkowy nie ma podstaw do obciążenia podatkiem posiadacza samoistnego, który nie jest wpisany do ewidencji gruntów.

Trybunał Konstytucyjny wskazał na posiadacza samoistnego jako podatnika podatku od nieruchomości opierając się głównie na kryterium korzyści osiągniętych z tytułu władania nieruchomością, nie uwzględniając przy tym art. 21 Prawa geodezyjno-kartograficznego. Spowodowało to, że nie zostały poddane wykładni Trybunału związki zachodzące pomiędzy art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie określony jest podatnik podatku od nieruchomości a powołanym artykułem Prawa geodezyjnego i kartograficznego. A właśnie te związki mają fundamentalne znaczenie przy ustalaniu osoby, na której spoczywa obowiązek płacenia podatku od nieruchomości. Biorąc to pod uwagę, należałoby rozważyć możliwość wprowadzenia do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zapisu, z którego jednoznacznie wynikałoby, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są podstawą do ustalenia zarówno osoby podatnika, jak i podstawy opodatkowania nieruchomości. Nie byłoby to, co potwierdza sprawa będąca przedmiotem rozważań Trybunału, niepotrzebnym dublowaniem art. 21 ustawy Prawa geodezyjnego i kartograficznego.

46 Zob. wyrok NSA z dnia 18 maja 1994 r. (sygn. akt 1685/93) - nie publikowany, gdzie Sąd stwierdził, że wymiar podatków od nieruchomości powinien być dokonany na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów i budynków, o czym stanowi art. 21 Prawa geodezyjnego i kartograficznego, jednak gdy podatnicy wykazali, że nie są właścicielami konkretnej działki, organy podatkowe winny ten fakt uwzględnić. Podobny pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 27 lipca 1995 r. (sygn. akt III SA 290/95) - nie publikowany.

### 2.1.2. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej zostały wymienione w art. 2 ust. 1, obok osób fizycznych i osób prawnych, jako podatnicy tego podatku. Z redakcji tego przepisu można wnioskować, że podatnikiem jest m.in. ta jednostka, która:

- jest właścicielem nieruchomości albo obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem;
- jest posiadaczem samoistnym nieruchomości lub obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem;
- jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości lub ich części;
- jest posiadaczem zależnym nieruchomości lub obiektu nie złączonego trwale z gruntem, stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy na podstawie umowy zawartej z właścicielem;
- jest zarządcą nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub gminy;
- jest posiadaczem bez tytułu prawnego nieruchomości lub ich części albo obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem, stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy.

Powołany przepis jest tak skonstruowany, że w ustępie pierwszym wymienia się podmioty tego podatku - osoby fizyczne, osoby prawne i te jednostki, a niżej w punktach - w odniesieniu do wszystkich podmiotów podatku - wymienione są tytuły do władania nieruchomością. Taka redakcja przepisu może błędnie sugerować, że każda jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, na takich samych zasadach jak osoby prawne i fizyczne, może być właścicielem, użytkownikiem wieczystym i posiadaczem nieruchomości lub obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem. Wniosek taki jest nieuprawniony z uwagi na charakter prawny tych jednostek. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje tego typu jednostek, podobnie zresztą jak wiele innych aktów prawnych, w których ustawodawca posługuje się tym pojęciem. Brak definicji legalnej jest spowodowany m. in. toczącym się na gruncie prawa cywilnego sporem co do podmiotowości cywilnoprawnej innych osób niż osoby fizyczne i prawne. Zagadnienie to ma również fundamentalne znaczenie przy opodatkowaniu nieruchomości, z uwagi na to, że użyte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych takie pojęcia, jak np. właściciel, posiadacz, użytkownik wieczysty powinny być, zgodnie z zasadą jednolitości systemu prawa, rozumiane tak jak wynika to z definicji zawar-

tych w kodeksie cywilnym. Stąd przyjęcie założenia, że jednostki organizacyjne inne niż osoby prawne nie mają zdolności do czynności prawnych, prowadziłyby do stwierdzenia, że nie mogą być one właścicielami i posiadaczami nieruchomości, a przez to podatnikami podatku od nieruchomości. Nie miałyby bowiem żadnego z tytułów do władania nieruchomością spośród wymienionych w powołanym wyżej artykule ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przyjęcie takiego poglądu wymaga odpowiedzi na następujące pytanie: po co ustawodawca wymienia jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej jako podatników podatku od nieruchomości, skoro nie mogą one mieć żadnego tytułu do władania nieruchomością? Przyznanie podmiotowości prawnopodatkowej tym jednostkom w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych wskazuje na to, że ustawodawca dopuszcza możliwość nabycia przez nie takiego tytułu, a to z kolei na to, że mają one samodzielną zdolność do podejmowania działań prawnych, w wyniku których są objęte obowiązkiem płacenia podatku od nieruchomości. Przyjęcie przeciwnego poglądu, zgodnie z którym nie istnieje żadna „trzecia kategoria”<sup>47</sup> podmiotów stosunków cywilnoprawnych poza osobami fizycznymi i osobami prawnymi, musiałoby prowadzić do stwierdzenia, że w żadnym wypadku jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej nie mogą być podatnikami.

Jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej nie tworzą jednolitej grupy podmiotów o zbliżonej strukturze organizacyjnej, celach działania, zasadach finansowania itp. Przeciwnie - są to jednostki bardzo zróżnicowane organizacyjnie, których wspólną cechą jest jedynie fakt, że mimo braku osobowości prawnej są w pewnym zakresie uczestnikami obrotu i mają przewidziane w ustawach regulujących ich zasady działania pewne kompetencje charakterystyczne dla osób prawnych. Wśród tej niejednolitej grupy można wyróżnić państwowe i komunalne jednostki organizacyjne nie wyposażone w osobowość prawną.<sup>48</sup> Z reguły są to jednostki i zakłady budżetowe oraz gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, których funkcjonowanie uregulowane jest w prawie budżeto-

47 W uchwale z dnia 14 grudnia 1991 r. Sąd Najwyższy uznał istnienie, obok osób fizycznych i prawnych, trzeciej kategorii podmiotów cywilnoprawnych (sygn. akt III CZP 62/90) - opublikowana w: OSN 1991, poz. 36. Jednakże w innej uchwale z dnia 31 marca 1993 r. Sąd Najwyższy stwierdził, że zdolność prawną mają tylko osoby fizyczne i prawne (sygn. akt III CZP 176/92) - opublikowana w: OSN 1993, poz. 171.

48 Szerzej na temat charakteru prawnego tego typu jednostek - A. Klein, Sytuacja prawna państwowych i komunalnych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, „Studia Iuridica” 1994, z. XXI.

wym.<sup>49</sup> Cechą charakterystyczną tych jednostek, na co zwrócił uwagę Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 14 października 1994 r., jest to, że pełnią one funkcję reprezentanta interesów Skarbu Państwa i podejmują za niego czynności. Jednakże każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa dokonaną w jego imieniu i na jego rzecz.<sup>50</sup> Tak więc nie mogą one być podmiotem prawa własności nieruchomości albo obiektu budowlanego nie związanego trwale z gruntem. Prawo własności przysługuje nie tym jednostkom, ale Skarbowi Państwa albo gminie jako osobom prawnym. Nie są one również posiadaczami nieruchomości w rozumieniu art. 336 k.c., ponieważ nie władają nieruchomością we własnym imieniu i na własny rachunek.<sup>51</sup> Nie mogą być również, co wyraźnie wynika z art. 232 k.c., użytkownikami wieczystymi gruntów, które to uprawnienie zastrzeżone jest wyłącznie dla osób fizycznych i prawnych. Jeżeli więc państwowe i komunalne jednostki organizacyjne nie mogą być właścicielami, posiadaczami i użytkownikami wieczystymi, to w jakim przypadku można mówić o tych jednostkach jako podatnikach podatku od nieruchomości? Tylko w jednym, a mianowicie w razie ustanowienia tych jednostek jako zarządców nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy, są one podatnikami.<sup>52</sup> Jest to jedyny tytuł do władania nieruchomością, wymieniony w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który może dotyczyć państwowych i komunalnych jednostek nie wyposażonych w osobowość prawną.<sup>53</sup> Inne tytuły do władania nieruchomością wymienione w art. 2 ust. 1

49 Zob. art. 15 i 16 ustawy z dnia 5 stycznia 1991 r. (tj. z 1993 r. Nr 72, poz. 344 z późn. zm.). Mogą to być jednak jednostki, których funkcjonowanie określone jest w innych ustawach, jak np. ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, mocą której powołano Państwowe Gospodarstwo Leśne - Lasy Państwowe.

50 Sygn. akt III CZP 16/94 - opublikowana w: OSN IC 1995, z. 3, poz. 40. W uchwale Sąd rozważał co prawda sytuację prawną jednostki organizacyjnej Skarbu Państwa, ale poczynione ustalenia znajdują zastosowanie również do jednostek organizacyjnych gmin. Jednostki organizacyjne gmin, których gospodarka finansowa nie jest uregulowana w innych ustawach niż prawno budżetowe, prowadzą gospodarkę na takich samych zasadach jak państwowe jednostki organizacyjne - zob. art. 17 powołanej ustawy prawo budżetowe.

51 W doktrynie powszechnie wskazuje się, że posiadanie jest władaniem rzeczą dla siebie, w odróżnieniu od dzierżenia, które polega na władaniu rzeczą za kogo innego - zob. J. Ignatowicz, *Prawo rzeczowe...*, op. cit., s. 286 i E. Gniewek, *Prawo rzeczowe...*, op. cit., s. 270.

52 Począwszy od 1990 r. do użytkowników nieruchomości Skarbu Państwa i gminy będących jednostkami organizacyjnymi nie mającymi osobowości prawnej stosuje się przepisy dotyczące zarządu - zob. S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego...*, op. cit., s. 327.

53 Opodatkowanie nieruchomości Skarbu Państwa lub gminy będących w zarządzie omówione jest w pkt 2.1.4. niniejszego rozdziału.

ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie mogą mieć zastosowania w stosunku do państwowych i komunalnych jednostek organizacyjnych nie wyposażonych w osobowość prawną.

Wśród jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej szczególną grupę stanowią tzw. ułomne osoby prawne.<sup>54</sup> Są one tak określane z uwagi na to, że mogą nabywać prawa i zaciągać zobowiązania oraz pozywać i być pozwanym, ale nie mają osobowości prawnej.<sup>55</sup> Mają one charakter korporacyjny, przez co wyżej wymienione uprawnienia mogą wykonywać jedynie za pośrednictwem osób fizycznych, które dokonują określonych czynności faktycznych lub prawnych na rzecz tych jednostek. W doktrynie wskazuje się jednak, że czynności te dokonywane są co prawda przez spółkę, ale we „wspólnym imieniu” wszystkich współników, a nie spółki jako odrębnego od współników podmiotu prawnego.<sup>56</sup> Ułomna osoba prawna nie nabywa prawa własności nieruchomości „we własnym imieniu” - co jest charakterystyczne dla osób prawnych, ale działa na rzecz współników. To oni - jako zespół osób, połączony pewnymi więzami organizacyjnymi, stają się współwłaścicielami nieruchomości lub jej współposiadaczami. Kto zatem jest podatnikiem podatku od nieruchomości - ułomna osoba prawna czy też jej uczestnicy? Przyjęcie założenia, że nabycie prawa lub zaciągnięcie zobowiązania przez ułomne osoby prawne jest w istocie nabyciem prawa lub zaciągnięciem zobowiązania przez jej członków prowadzi do wniosku, że jednostki te nie mogą być podatnikami podatku od nieruchomości.<sup>57</sup> Jeżeli

54 Przykładem tego typu jednostek może być spółka jawna (art. 81 kodeksu handlowego), komandytowa (art. 81 i 144 kodeksu handlowego), wspólnota mieszkaniowa (art. 6 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali - Dz.U. Nr 85, poz. 388 z późn. zm.). Mogą one zaciągać zobowiązania i nabywać prawa, co wskazuje na to, że posiadają one pewną zdolność do czynności prawnych.

55 Szerzej na temat „ułomnych osób prawnych” m.in. A. Wolter, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1986, s. 200-202 i Z. Radwański, *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 1993, s. 136; A. Szajkowski, *Prawo spółek handlowych*, Warszawa 1995, s. 148.

56 A. Szajkowski, *Prawo spółek handlowych*, Warszawa 1995, s. 148.

57 W doktrynie i orzecznictwie nie ma zgody co do tego czy „ułomne osoby prawne” są podmiotami stosunków cywilnoprawnych. Przeważa pogląd odmawiający uznania zdolności prawnej „ułomnych osób prawnych.” Zdolność ta przysługuje - zgodnie z tym poglądem - nie tego typu organizacjom, ale ich członkom lub macierzystym osobom prawnym - zob. Z. Radwański, *Prawo cywilne...*, op. cit., s. 136 i S. Grzybowski, *System prawa cywilnego*, t. 1, s. 290 i nast. Przeciwnicy tego poglądu wykazują, że w stosunkach cywilnoprawnych uczestniczą, poza osobami fizycznymi i osobami prawnymi także inne jednostki, które nie zostały uznane za osoby prawne, ale działają legalnie i ustawy przyznają im zdolność prawną. Funkcjonowanie w stosunkach cywilnoprawnych tych jednostek potwierdził Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 14 grudnia 1990 r. (sygn. akt III CZP 62/90) - opublikowanej w: OSNCP 1991, poz. 36.

jednostki te nie mogą nabyć „we własnym imieniu” prawa własności, posiadania<sup>58</sup> i nie mogą być też podmiotem użytkowania wieczystego<sup>59</sup> ani zarządu,<sup>60</sup> to w takim razie nie mogą zostać podatnikami. Podatnikami są w takim przypadku członkowie ułomnej osoby prawnej, oni bowiem dysponują określonym tytułem do władania nieruchomością. Na nich to, jako współwłaścicielach lub współposiadaczach, tworzących specyficzną organizację, ciąży solidarnie obowiązek płacenia podatku od nieruchomości.<sup>61</sup>

Ten rodzaj podatnika określany jest w literaturze mianem „kompleksowych podmiotów podatkowych”, na które składają się dwie lub więcej osoby fizyczne lub prawne.<sup>62</sup> I tylko w takim rozumieniu można mówić o tych jednostkach jako podatnikach podatku od nieruchomości. Wydaje się, że to w gruncie rzeczy wszystko jedno czy mianem podatnika będziemy określali „organizację wspólników,”<sup>63</sup> którzy są współwłaścicielami lub współposiadaczami nieruchomości spółki, czy też wspólników tworzących organizację, określaną mianem ułomnej osoby prawnej. Elementy osobowe i majątkowe w ramach tych organizacji, a

- 58 Jednostki te nabywają posiadanie na podobnej zasadzie jak prawo własności, nie we „własnym imieniu”, ale „we wspólnym imieniu” jej członków. Współposiadaczami są zatem wszyscy wspólnicy spółki jawnej lub komandytowej lub właściciele lokali we wspólnocie mieszkaniowej. Znajduje to potwierdzenie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie w art. 2 ust. 4 mowa jest tylko o osobach fizycznych i osobach prawnych z pominięciem wspomnianych jednostek. Zgodnie z tym artykułem „jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność lub współposiadanie, z zastrzeżeniem ust. 5, innych osób niż małżonkowie, obowiązek podatkowy od tej nieruchomości ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach.” W przepisie tym wyraźnie wskazuje się na „osoby”, które są współwłaścicielami i współposiadaczami, z pominięciem jednostek organizacyjnych innych niż te osoby.
- 59 Użytkownikiem wieczystym gruntu może być jedynie, co wynika z art. 232 k.c., osoba fizyczna lub osoba prawna. Zagadnienie to przedstawiam szerzej w dalszej części rozdziału.
- 60 Zarządcą, na którym spoczywa obowiązek podatkowy, mogą być tylko państwowe i komunalne jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej - szerzej na ten temat piszę w dalszej części tego rozdziału.
- 61 Inaczej jest to uregulowane w przypadku właścicieli lokali tworzących wspólnotę mieszkaniową, gdzie obowiązek płacenia podatku od nieruchomości wspólnej obciąża współwłaścicieli lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku - zob. art. 2 ust. 5. Zagadnienie to przedstawione jest szerzej w dalszej części tego rozdziału.
- 62 Zob. A. Kostecki, Elementy konstrukcji instytucji podatku, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, pod red. M. Weralskiego, Ossolineum 1985, t. III, s. 161. W. Olszowy używa określenia „grupowe podmioty podatkowe” - zob. W. Olszowy, Niektóre zagadnienie prawne podmiotowości podatkowej, Acta Universitatis Lodzianis, Seria I, z. 31.
- 63 Zob. A.W. Wiśniewski, Prawo o spółkach. Podręcznik praktyczny, Warszawa 1991, s. 43.

wzłaszcza spółek, są ze sobą bardzo mocno powiązane, co uzasadnia - jak się wydaje - ich połączenie przy definiowaniu podatnika podatku od nieruchomości.

Podatnikiem podatku od nieruchomości może być jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej tylko w jednym wypadku, a mianowicie w razie ustanowienia przez Skarb Państwa albo gminę zarządu nieruchomością.<sup>64</sup> Pozostałe tytuły do władania nieruchomością wymienione w art. 2 ust. 1 ustawy nie znajdują zastosowania do jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, ponieważ nie mogą być one ani właścicielami, ani posiadaczami, ani też użytkownikami wieczystymi nieruchomości. W tej sytuacji poważne zastrzeżenia budzi redakcja analizowanego przepisu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która może błędnie sugerować, że tego typu jednostki są podatnikami również w innych niż zarząd wypadkach tam wyliczonych. Wydaje się, że należy wyraźnie w jednym z punktów tego artykułu zapisać, że podatnikiem podatku od nieruchomości jest jedynie państwowa lub komunalna jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, jeżeli zostanie ustanowiona zarządcą nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub gminy. Zapis ten przyczyniłby się do rozwiązania wielu problemów interpretacyjnych występujących na etapie realizacji podatku od nieruchomości znajdujących się we władaniu jednostek organizacyjnych innych niż osoby prawne.

### 2.1.3. Użytkownik wieczysty jako podatnik podatku od nieruchomości

Podobne problemy, do występujących przy opodatkowywaniu nieruchomości zarządców, zachodzą w przypadku użytkowników wieczystych jako podatników podatku od nieruchomości. Problemy te wynikają nie tyle z „istoty” użytkowania wieczystego jako instytucji uregulowanej w kodeksie cywilnym, co z brzmienia art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem, obowiązek podatkowy ciąży m.in. na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, które „są użytkownikami wieczystymi nieruchomości lub ich części.” Zapis ten jest mało precyzyjny i to przynajmniej z dwóch powodów. Po pierwsze, użytkownikiem wieczystym gruntu może być jedynie osoba fizyczna lub osoba prawna; nie może nią być jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej.<sup>65</sup> Po drugie,

- 64 Grunty Skarbu Państwa lub gminy, będące w dniu 5 grudnia 1990 r. w faktycznym użytkowaniu osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej pozostały nadal w ich użytkowaniu, z tym, że do tego typu użytkowania stosuje się przepisy dotyczące zarządu - szerzej S. Rudnicki, Komentarz..., op. cit., s. 327.
- 65 Zob. art. 232 par. 1 k.c.

przedmiotem użytkowania wieczystego może być tylko grunt, natomiast w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych użyte jest wyrażenie „użytkownik wieczysty nieruchomości”. Może to sugerować, że użytkowaniem wieczystym są objęte inne niż grunty rodzaje nieruchomości wymienione w art. 3 ust. 1 komentowanej ustawy, tj. budynki i budowle. Jednakże z art. 232 k.c. jednoznacznie wynika, że jedynie grunty mogą być oddawane w użytkowanie wieczyste. Nie oznacza to, że grunty zabudowane nie mogą być przedmiotem użytkowania wieczystego. W takiej sytuacji, zgodnie z art. 31 ustawy o gospodarce nieruchomościami, oddanie w użytkowanie wieczyste gruntu zabudowanego następuje równocześnie ze sprzedażą położonych na tym gruncie budynków i innych urządzeń.<sup>66</sup> Sens tego przepisu sprowadza się do tego, że jeżeli grunt zabudowany oddawany jest w użytkowanie wieczyste, to musi nastąpić sprzedaż budynków i innych urządzeń położonych na tym gruncie. Z takiego unormowania wynikają co najmniej dwie konsekwencje: po pierwsze, budynki i inne urządzenia nie mogą być oddane w użytkowanie wieczyste; po wtóre, budynki i inne urządzenia położone na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste nie mogą być własnością innej osoby niż użytkownik wieczysty gruntu.<sup>67</sup> Pogląd ten znalazł potwierdzenie w uchwale SN z dnia 24 listopada 1992 r.,<sup>68</sup> gdzie Sąd stwierdził: „Umowa notarialna o oddanie gruntu stanowiącego własność Skarbu Państwa w nieodpłatne użytkowanie wieczyste na cele nie związane z prowadzeniem działalności zarobkowej, w której nie dokonano jednocześnie sprzedaży położonych na tym gruncie budynków i innych urządzeń nie może stanowić podstawy wpisu w księdze wieczystej”<sup>69</sup>. Ten stan rzeczy jest oczywiście uwzględniany przy opodatkowaniu zabudowanego gruntu oddanego w użytkowanie wieczyste. Użytkownik wieczysty jest podatnikiem podatku od nieruchomości od tego gruntu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 2, a od budynków i budowli - jako ich właściciel - na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Te różne podstawy prawne opodatkowania użytkownika wieczystego w praktyce nie mają istotnego znaczenia, ponieważ nie rzutują na wysokość płaconego podatku ani też tryb jego opłacania. Jedynie na etapie wymiaru zobowiązania z tego tytułu osobom fizycznym, w podstawie prawnej decyzji należy wskazać te dwa przepisy.

66 Zob. G. Bieniek, Z. Marmaj, *Użytkowanie wieczyste w praktyce. Problematyka prawna*, Warszawa, Zielona Góra 1996, s. 12 i n.

67 S. Rudnicki, *Prawo obrotu...*, op. cit., s. 41.

68 Sygn. akt III CZP 124/92.

69 Za S. Rudnicki, *Prawo obrotu...*, op. cit., s. 41.

Wydaje się, że ustawowy zapis „użytkownik wieczysty nieruchomości” z wyżej przedstawionych powodów wymaga doprecyzowania. Można to osiągnąć zastępując aktualnie obowiązujący zapis wyrażeniem, „użytkownik wieczysty gruntu stanowiącego własność Skarbu Państwa lub gminy.”

#### 2.1.4. Opodatkowanie nieruchomości będących we władaniu posiadacza zależnego i zarządcy nieruchomości

Podatnikami podatku od nieruchomości są z reguły właściciele, posiadacze samoistni oraz użytkownicy wieczystości nieruchomości i obiektów budowlanych nie związanych trwale z gruntem.<sup>70</sup> Reguła ta nie znajduje jednak w pełni zastosowania do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i gminy. W tym przypadku obowiązek w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczach zależnych lub podmiotach zarządzających tymi nieruchomościami i obiektami, jeśli ich posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub z zarządu ustanowionego przez właściciela.<sup>71</sup> W przypadku posiadania tych nieruchomości bez tytułu prawnego, obowiązek podatkowy spoczywa na posiadaczach, z wyjątkiem nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa.<sup>72</sup>

Zgodnie z wyżej przedstawionymi regułami opodatkowania nieruchomości państwowych i komunalnych, podatnikiem jest zawsze podmiot władający tymi nieruchomościami, nawet wówczas, gdy nie ma do tego stosownego tytułu prawnego. Takie ukształtowanie obowiązku podatkowego jest bardzo korzystne dla Skarbu Państwa i gmin, ponieważ podatek obciąża nie właściciela - co jest regułą przy opodatkowaniu innego rodzaju nieruchomości, tylko władającego tymi nieruchomościami. W typowych sytuacjach podatnikiem jest osoba, z którą przedstawiciel Skarbu Państwa lub gminy zawarł umowę dzierżawy lub najmu, albo na rzecz której ustanowił zarząd nieruchomością. Te, wydawałoby się bardzo proste zasady określania podatnika, są jednakże źródłem licznie spotykanych w doktrynie i orzecznictwie sporów interpretacyjnych.<sup>73</sup> Jednym z nich jest pro-

70 Zob. art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

71 Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatnikami są posiadacze nieruchomości albo obiektów budowlanych nie związanych trwale z gruntem, stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub z innego tytułu prawnego, a także z umowy zawartej z Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa albo z ustanowionego zarządu.

72 Zob. art. 2 ust. 1 pkt 4 i ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

73 Zob. m.in. L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty komunalne (2)*, „Wspólnota” 1997, nr 19 i przytoczone tam orzecznictwo sądowe.

blem zbliżony do poddanego analizie w poprzednim rozdziale, a dotyczący określenia podatnika podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy istnieje jej zarządca i posiadacz zależny. Są to sytuacje często spotykane w praktyce z uwagi na to, że zarządcy nieruchomości państwowych i komunalnych zawierają umowy, na mocy których oddają je w posiadanie zależne. Problem sprowadza się do następującego pytania: na kim spoczywa obowiązek podatkowy w przypadku, gdy zarządca wydzierżawił lub wynajął nieruchomość posiadaczowi zależnemu?

Problem ten był różnie interpretowany w piśmiennictwie i orzeczeniach sądowych. Przeważał pogląd, zgodnie z którym posiadacze zależni nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i gminy oraz zarządcy takich nieruchomości są podatnikami tylko wówczas, gdy posiadanie wynika z umowy zawartej bezpośrednio z właścicielem lub zarządcą ustanowionego przez właściciela.<sup>74</sup> Jeżeli zatem umowa dzierżawy lub najmu nieruchomości Skarbu Państwa lub gminy zostanie zawarta nie z właścicielem, ale np. z zarządcą lub posiadaczem nieruchomości Skarbu Państwa lub gminy, podatnikiem podatku pozostaje w dalszym ciągu ten zarządca lub posiadacz, ponieważ tylko oni mają umowę zawartą **bezpośrednio** z właścicielem.<sup>75</sup> Pogląd ten był również akceptowany w większości orzeczeń sądowych dotyczących tej problematyki, gdzie wskazywano także, że zarządzający nieruchomością nie wykonuje uprawnień właścicielskich Skarbu Państwa, lecz działa jedynie w granicach zakreślonych ustanowionym zarządem, a w związku z tym umowa dzierżawy z nim zawarta nie jest umową zawartą z właścicielem nieruchomości, o której mowa w art. 2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.<sup>76</sup> Jednocześnie jednak i tu już nie było jednolitego stanowiska, dowodzone, że decyzja ustalająca podatek może być skierowana zarówno do posiadacza zależnego, jak i podmiotu zarządzającego nieruchomością.

74 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości..., op. cit., s. 13 i n. i L. Etel, E. Ruśkowski, Komentarz do ustawy..., op. cit., s. 56.

75 „Ustawodawca ograniczył obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości tylko do posiadaczy zależnych nieruchomości stanowiących własność gminy, którzy są niejako pierwszymi posiadaczami zależnymi, czyli swój tytuł prawny do władania nieruchomością wywodzą bezpośrednio od właściciela.” - W. Miemiec, Opinia prawna w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości - nieruchomości komunalnych administrowanych przez zarządy gospodarki komunalnej, „Biuletyn Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu” 1993, nr 2, s. 119.

76 Zob. wyrok NSA z dnia 11 maja 1994 r. (sygn. akt III SA 601/93) - opublikowany w „Finansach Komunalnych” 1995, nr 2. W uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 14 grudnia 1992 r. (sygn. akt 1422/92) - opublikowany w „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 1, Sąd podkreślił, że przesłanką obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, stanowiącej własność Skarbu Państwa lub gminy jest, w odniesieniu do posiadacza zależnego, zawarcie umowy z właścicielem, a w odniesieniu do zarządcy - ustanowienie tego zarządu przez właściciela.

ścią. Wybór podatnika pozostawiony jest, zdaniem zwolenników tej tezy, organowi podatkowemu, gdyż wykładnia art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie daje podstawy do przyjęcia, że ustanawia on kolejność podmiotów zobowiązanych do uiszczenia podatku od nieruchomości.<sup>77</sup> Zaprezentowany pogląd odbiegał zasadniczo od wcześniej sformułowanego przez NSA w wyroku z 13 lutego 1991 r., zgodnie z którym obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w odniesieniu do stanowiących własność państwa nieruchomości i obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem obciąża posiadacza, który nieruchomością włada bezpośrednio jako posiadacz zależny (dzierżawca, najemca), a dopiero w dalszej kolejności - jako użytkownik czy zarządca.<sup>78</sup> Jeszcze inne stanowisko w tej kwestii wyraził NSA w jednym z wyroków z 1991 r. stwierdzając, że to na najemcy części budynku stanowiącego własność Skarbu Państwa, a będącego w zarządzie banku państwowego, spoczywa obowiązek zapłacenia podatku od nieruchomości.<sup>79</sup> O obowiązku podatkowym, stwierdził Sąd w uzasadnieniu, przesądza posiadanie nieruchomości, a posiadaczem nie jest zaś podmiot sprawujący zarząd nieruchomością, lecz najemca nieruchomości stanowiącej własność państwa, w zakresie łączącej go z zarządcą umowy najmu.

Ta duża różnorodność poglądów na to, kto ma płacić podatek od nieruchomości, w przypadku nieruchomości państwowych i komunalnych spowodowała wystąpienie pełnego składu samorządowego kolegium odwoławczego do Naczelnego Sądu Administracyjnego z następującym pytaniem: „Na którym z podmiotów określonych w art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych - zarządcy czy posiadaczowi zależnym - ciąży obowiązek w podatku od nieruchomości, w sytuacji, gdy nieruchomość stanowiąca własność Skarbu Państwa została przekazana - na podstawie umowy zawartej z Lasami Państwowymi - posiadaczowi zależnemu, który we własnym imieniu i na własny rachunek prowadzi na niej działalność gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna?” NSA w dniu 19 sierpnia 1996 r. podjął uchwałę, w której stwierdził, że obowiązek podatkowy w takim przypadku spoczywa na posiadaczowi zależnym nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa, a będącej w zarządzie Lasów

77 Zob. powołany wyżej wyrok z dnia 11 maja 1994 r. Stanowisko to poddane zostało krytyce m.in. przez L. Etela, E. Ruśkowskiego, Komentarz..., op. cit., s. 57.

78 Sygn. akt SA/Wr 1139/90 opublikowany w: „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1991, nr 3-4.

79 Sygn. akt SA/P 1843/91. Wyrok jest omówiony przez - E. Anyżewska, B. Szumacher, Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatków i opłat lokalnych w 1992 r., Gdańsk 1993.



Państwowych.<sup>80</sup> Uzasadniając to stanowisko NSA zauważył, że Skarb Państwa jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nie należące do innych państwowych osób prawnych. Czynności związane z zarządzaniem tym mieniem, stwierdził NSA opierając się na uchwale Sądu Najwyższego z 14 października 1994 r.,<sup>81</sup> wykonują państwowe jednostki organizacyjne, które działają w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa, czego konsekwencją jest to, że każda czynność prawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa. Tak więc, zdaniem Sądu, stroną umów cywilnych dotyczących nieruchomości zawieranych przez te jednostki jest Skarb Państwa jako właściciel tychże nieruchomości, przez co umowy te należy traktować jako zawarte z właścicielem. Z tych powodów podatnikiem jest posiadacz zależny, a nie zarządca nieruchomości.

Przychylając się do stanowiska Sądu zawartego w powołanej uchwale należy jednak rozważyć kilka kwestii, które nie wynikają bezpośrednio z uchwały, a mają duże znaczenie przy określaniu podmiotu zobowiązanego do płacenia podatku od nieruchomości państwowych i komunalnych. Przede wszystkim z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wynika co należy rozumieć przez „zarząd” ustanowiony przez właściciela nieruchomości. Nie każdy spotykany w aktach prawnych i praktyce rodzaj „zarządu”, ustanowionego przez właściciela, jest podstawą do obciążania podatkiem od nieruchomości zarządcy.

Postanowienia tej uchwały znajdują zastosowanie jedynie do zarządców, którzy mają status państwowej lub komunalnej jednostki organizacyjnej nie posiadającej osobowości prawnej.<sup>82</sup> W aktualnie obowiązującym stanie prawnym z zarządu jako tutułu prawnego do władania nieruchomościami Skarbu Państwa i gminy mogą korzystać jedynie tego typu jednostki.<sup>83</sup> Zarząd był uregulowany w ustawie z 25 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości<sup>84</sup> oraz ustawie z 19 października 1991 o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa.<sup>85</sup> W aktach tych nie ma, co prawda, przepisu, który zawierałby definicję zarządu, ale na podstawie art. 33 i 34 ustawy o gospodarce

80 Sygn. akt FPK 9/96 - opublikowana w: „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1996, nr 4.

81 Sygn. akt III CZP 16/94 - opublikowana w: „Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna” 1995, z. 3, poz. 40. W uchwale tej Sąd podkreślił, że funkcją państwowej jednostki organizacyjnej jest reprezentowanie interesów Skarbu Państwa i podejmowanie za niego czynności.

82 W piśmiennictwie wyrażany był odmienny pogląd, zgodnie z którym zarząd może być realizowany na własny rachunek i we własnym imieniu, jak w imieniu i na rzecz właściciela. Oba rodzaje zarządu powodowały, zgodnie z tym poglądem, powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości - por. W. Miemiec, *Opinia w sprawie opodatkowania...*, op. cit., s. 120.

gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości można było wnioskować, że zarząd polegał na korzystaniu przez te jednostki z nieruchomości wraz z położonymi na nich budynkami i urządzeniami zgodnie z zasadami prawidłowej gospodarki.<sup>86</sup> O tego typu zarządzie mowa jest w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Sytuacja w tym zakresie nie zmieniła się mimo tego, że od początku 1998 r. zaczęła obowiązywać ustawa z dnia 21 sierpnia 1996 r. o gospodarce nieruchomościami, która zastąpiła powołaną wyżej ustawę o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości.<sup>87</sup> W akcie tym utrzymana została w stanie zmodyfikowanym instytucja zarządu jako prawna forma władania nieruchomością Skarbu Państwa lub gminy przez państwową lub komunalną jednostkę organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej.<sup>88</sup> Trwały zarząd, bo tak jest określana ta instytucja w nowej ustawie, polega na możliwości korzystania z nieruchomości w szczególności w celu prowadzenia działalności przez jednostki organizacyjne, zabudowy, przebudowy i modernizacji obiektu budowlanego na nieruchomości będącej w zarządzie, oddania, za zgodą organu nadzorującego, nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę lub jej użyczenia. Zarząd jest ustanawiany w drodze decyzji właściwego organu, wydanej na wniosek zainteresowanej jednostki organizacyjnej.<sup>89</sup>

83 Do roku 1989 zarząd był instytucją znajdującą zastosowanie zarówno do państwowych jednostek organizacyjnych posiadających osobowość prawną, jak i jednostek tej osobowości nie posiadających. W związku z nowelizacją art. 128 k.c. (Dz.U. z 1989 r. Nr 3, poz. 11) zniesiona została zasada, że tylko Skarbowi Państwa może przysługiwać prawo własności mienia państwowego, w wyniku czego państwowe osoby prawne mogły już nabywać w drodze umowy cywilnoprawnej własność nieruchomości. Zapoczątkowało to proces „uwłaszczania” państwowych osób prawnych, którego efektem było przekształcenie się zarządu gruntem w użytkowanie wieczyste, zaś zarząd budynkami, lokalami i innymi urządzeniami - w prawo własności - zob. ustawa z dnia 29 września 1990 r. o zmianie ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz.U. Nr 79, poz. 464 z późn. zm.) Na takich samych zasadach następował proces uwłaszczania komunalnych osób prawnych - szerzej na ten temat - S. Rudnicki, *Prawo obrotu...*, op. cit., s. 52 i n.

84 Dz.U. z 1990 r. Nr 79, poz. 464.

85 Tekst jednolity: Dz.U. z 1995 r. Nr 57, poz. 299 z późn. zm.

86 Zob. S. Prutis, *Gospodarowanie nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa. Komentarz i orzecznictwo SN i NSA*, Białystok 1997, s. 121.

87 Dz.U. Nr 115, poz. 741.

88 Zob. art. 43-50 ustawy o gospodarce nieruchomościami.

89 Organem tym jest kierownik urzędu rejonowego w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i zarząd gminy w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność gminy. Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji jest organem właściwym do oddania w zarząd nieruchomości określonych w art. 60 ustawy.

Inne formy „zarządu”, nie mogą stanowić, z różnych powodów, przesłanki do opodatkowania „zarządcy” podatkiem od nieruchomości. Podatnikiem podatku od nieruchomości oddanej w zarząd jest jedynie, co należy podkreślić, państwo i komunalna jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej, która władą gruntem Skarbu Państwa lub gminy na podstawie ustanowionego zarządu uregulowanego w ustawie o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa i ustawie o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości, a od początku 1998 r. - ustawie o gospodarce nieruchomościami.

Omawiając inne formy „zarządu”, nie rzutujące na zakres obowiązku w podatku od nieruchomości, należy wyjść od ustawy o gospodarce nieruchomościami, gdzie obok trwałego zarządu, o którym była mowa wyżej, uregulowany jest jeszcze jeden jego rodzaj, a mianowicie zarząd rozumiany jako działalność zawodowa osoby fizycznej posiadającej stosowne kwalifikacje.<sup>90</sup> Tego typu „zarządzanie” nieruchomością polega, co jest określone w art. 185 powołanej ustawy, „na podejmowaniu wszelkich decyzji i dokonywaniu wszelkich czynności zmierzających do utrzymania nieruchomości w stanie nie pogorszonym zgodnie z jej przeznaczeniem, jak również do uzasadnionego inwestowania w tę nieruchomość.” Zarządzający na podstawie zawartej umowy działa na rzecz właściciela nieruchomości lub innego podmiotu mającego prawo do władania nieruchomością. Umowa taka jest więc zbliżona do umów o świadczenie usług, o których mowa w art. 750 k.c. Zarządzanie nieruchomością na podstawie takiej umowy nie może być utożsamiane, pomimo zbliżonej nazwy, z zarządem ustanawianym przez właściciela, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przede wszystkim zarządzanie nieruchomością przez uprawnioną osobę nie odbywa się na podstawie ustanowionego zarządu (decyzja organu właściciela), tylko na podstawie umowy zawartej pomiędzy równoprawnymi podmiotami. Przedmiotem umowy nie jest „ustanowienie zarządu”, ale świadczenie na rzecz właściciela nieruchomości usługi polegającej na zarządzaniu nieruchomością. Zarządzający nieruchomością na podstawie takiej umowy nie jest jej posiadaczem, ponieważ jego działalność rodzi skutki prawne bezpośrednio dla właściciela nieruchomości. Nie jest on zatem żadnym z podmiotów wymienionych w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które są zobligowane do płacenia podatku od nieruchomości.

Nie można również za podatnika podatku od nieruchomości uważać zarządcy nieruchomości w rozumieniu art. 199-203 k.c. i art. 615 k.p.c., chociaż z takim rozumieniem zarządu można spotkać się w orzecznictwie.<sup>91</sup> W powołanych

przepisach uregulowany jest zarząd rzeczą wspólną, a to jest zupełnie inna instytucja prawna niż uregulowana w ustawie o gospodarce nieruchomościami oraz ustawie o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa.<sup>92</sup> Podatnikiem podatku od nieruchomości objętej zarządem są jej współwłaściciele na zasadach określonych w art. 2 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zawarcie przez zarządcę tego typu umowy najmu albo dzierżawy nie skutkuje przejęciem obowiązku podatkowego z właściciela na posiadacza zależnego.

Również zarządca nieruchomości wspólnoty mieszkaniowej nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Właściciele lokali, zgodnie z art. 18 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, mogą w umowie o ustanowieniu odrębnej własności lokali określić sposób zarządu nieruchomością wspólną i powierzyć zarząd osobie fizycznej lub prawnej.<sup>93</sup> Jeżeli jednak nie określili oni tego w umowie, zarząd ustalany jest na podstawie zasad określonych w powołanej ustawie.<sup>94</sup> Jednak zarówno zarządca ustanowiony przez właścicieli lokali w umowie, jak i na podstawie przepisów ustawy, nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości. W obu wypadkach zarządca wykonuje jedynie określone czynności na rzecz i w imieniu wspólnoty mieszkaniowej, którą tworzą właściciele lokali i to oni są podatnikami podatku zarówno od nieruchomości lokalowych, jaki i nieruchomości wspólnej.<sup>95</sup>

W praktyce można spotkać się z zawieraniem przez gminę umów, których przedmiotem jest wykonywanie zarządu przez osobę fizyczną mieniem komunalnym w postaci targowiska, parkingu itp. W tego typu umowie strony postanawiają, że „zarządca” zobowiązuje się do wykonywania określonych czynności związanych z prowadzeniem tego obiektu (utrzymanie porządku, pobieranie stosownych opłat, prowadzenie stosownych ewidencji i dokumentacji). Umowy tego typu nie są podstawą do ustanowienia przez właściciela-gminę zarządu nierucho-

91 W powołanym wyroku NSA z dnia 11 maja 1994 r. (sygn. akt SA 601/93) Sąd stwierdza m.in., że pojęcie zarządu w rozumieniu art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powinno być ustalone w oparciu o art. 199-203 k.c. i art. 615 i 935 k.p.c.

92 Zob. S. Rudnicki, Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe, Warszawa 1996, s. 196 i n. Pod pojęciem tego zarządu należy rozumieć dokonywanie licznych czynności o charakterze faktycznym i prawnym dotyczących rzeczy wspólnej. Wyróżnia się przy tym zarząd ustawowy, umowny i sądowy - zob. E. Gniewek, Prawo..., op. cit., s. 137 i n.

93 Dz.U. Nr 85, poz. 388 z późn. zm.

94 Art. 18-33 powołanej ustawy o własności lokali.

95 Zagadnienie to przedstawione jest szerzej w dalszej części rozdziału, przy omawianiu zasad opodatkowania nieruchomości wspólnot mieszkaniowych.

90 Zob. art. 184-190 ustawy o gospodarce nieruchomościami.

mością, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Są to umowy zaliczane do kategorii umów o świadczenie usług, do których należy stosować przepisy kodeksu cywilnego o zleceniu (art. 734 k.c.). Są one bardzo zbliżone do typowych umów zlecenia, ponieważ na ich podstawie „zarządcy” zobowiązują się do starannego działania na rzecz gminy za stosownym wynagrodzeniem. W takim wypadku „zarządca” nie jest zobowiązany do uiszczania podatku od nieruchomości (targowicy, parkingu) na rzecz gminy. Stanu tego nie zmienia nawet zawarte w umowie postanowienie, że „zarządca” zobowiązuje się uiszczać na rzecz gminy podatek od nieruchomości. Postanowienie to nie rodzi żadnych skutków prawnych w zakresie obowiązków publicznoprawnych, do jakich niewątpliwie zalicza się obowiązek zapłaty podatku od nieruchomości. Obowiązek podatkowy jest uregulowany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych i strony umowy nie mogą skutecznie przenieść tego obowiązku na inny podmiot.<sup>96</sup> Jeżeli jednak wraz z tego typu zarządem zawarta zostanie umowa dzierżawy danej nieruchomości, co jest praktykowane, obowiązek płacenia podatku będzie spoczywał na „zarządcy” jako posiadaczowi zależnym (dzierżawcy). Należy jednak podkreślić, że decydujące znaczenie ma w tym wypadku umowa dzierżawy zawarta przez właściciela-gminę z daną osobą, która na mocy tej umowy jako posiadacz zależny (a nie zarządca) staje się podatnikiem podatku od nieruchomości.

Z umowami o zarząd mieniem można się również spotkać na gruncie ustawy o przedsiębiorstwach państwowych.<sup>97</sup> Organ założycielski przedsiębiorstwa, jako reprezentant Skarbu Państwa, może zawrzeć z osobą fizyczną lub prawną umowę o zarząd przedsiębiorstwem państwowym. Na mocy tej umowy zarządca przejmuje kompetencje organów samorządu załogi i dyrektora przedsiębiorstwa.

96 Zob. wyrok NSA z dnia 21 października 1992 r. (sygn. akt SA/Ka 930/92) - nie publikowany, z którego wynika, że umowa cywilnoprawna przenosząca obowiązek płacenia podatku od nieruchomości z właściciela na dzierżawcę gruntu nie wywiera skutków w zakresie obowiązków publicznoprawnych, w szczególności nie powoduje przeniesienia na dzierżawcę wynikającego z ustawy obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 30 grudnia 1991 (sygn. akt SA/P 1562/91 - opublikowany w „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1993, z. 4), zgodnie z którym, wszelkie obowiązki podatkowe, a także związane z nimi uprawnienia, wynikają mogą tylko i wyłącznie z ustaw podatkowych i nie mogą być znoszone, zmieniane czy poszerzane umowami cywilnoprawnymi. Stanowisko to jest również powszechnie akceptowane w piśmiennictwie - zob. np. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy, Toruń 1997, s. 16 i n.

97 Umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem państwowym zostały wprowadzone ustawą z dnia 19 lipca 1991 r. o zmianie ustaw o przedsiębiorstwach państwowych oraz o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (Dz.U. Nr 75, poz. 329).

Zarządzanie przedsiębiorstwem obejmuje całokształt decyzji związanych z jego funkcjonowaniem w obrocie cywilnym, z kierowaniem działaniami załogi i przebiegiem podstawowych procesów produkcyjnych, a także z zagospodarowaniem jego składników majątkowych, w tym również nieruchomości.<sup>98</sup> Podatnikiem podatku od tychże nieruchomości, pomimo ustanowienia tego typu zarządu, pozostaje w dalszym ciągu przedsiębiorstwo jako właściciel nieruchomości lub obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem, bądź też jako użytkownik gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa. Zarządca przedsiębiorstwa nie może być w przypadku zawarcia takiej umowy obciążony podatkiem od nieruchomości. Świadczy on bowiem jedynie usługi na rzecz przedsiębiorstwa i nie jest nawet posiadaczem zależnym nieruchomości.

Obok tego typu umów, których przedmiotem jest swoiście rozumiany „zarząd”, w praktyce można się spotkać z bardzo do nich zbliżonymi umowami o administrowanie nieruchomością. Umowy te są zawierane z osobami fizycznymi i prawnymi, które zobowiązują się do podejmowania określonej w umowie działalności na bazie majątku stanowiącego własność Skarbu Państwa lub gminy. Umowy te mają w praktyce bardzo zróżnicowaną treść. W piśmiennictwie wskazuje się, że z tego powodu niemożliwe jest udzielenie jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy zawsze z umową o administrowanie łączy się określone władztwo nad rzeczą, a w efekcie opodatkowanie podatkiem od nieruchomości.<sup>99</sup> Jeżeli na mocy tej umowy „administrator” uzyskuje władanie nieruchomością i prowadzi na niej działalność we własnym imieniu, a nie w imieniu właściciela, staje się on posiadaczem zależnym, a przez to podatnikiem podatku od nieruchomości.<sup>100</sup> W przypadku, gdy z zawartej umowy wynika, że „administrator” działa na rzecz i w imieniu właściciela, umowa ta upodabnia się do umów o świadczenie usług, o których mowa w art. 750 k.c. Zawarcie takiej umowy nie jest wystarczającą przesłanką do opodatkowania „administratora” podatkiem, ponieważ nie jest on posiadaczem zależnym tejże nieruchomości. Do identycznych wniosków dochodzi NSA w uchwale z 6 maja 1996 r. odpowiadając na następujące pytanie pełnego składu orzekającego samorządowego kolegium odwoławczego: „Czy odanie przez Agencję Rolną Skarbu Państwa administratorowi na czas oznaczony

98 Zob. S. Prutis, L. Eteł, Umowa o zarządzanie przedsiębiorstwem (status prawny zarządcy), „Przegląd Prawa Handlowego” 1995, nr 11.

99 I. Kołaczyńska, G. Wyszogrodzki, Podatek od nieruchomości w praktyce a jego regulacja ustawowa (część pierwsza), „Finanse komunalne” 1995, nr 3, s. 47.

100 Władza on nieruchomością (corpus) we własnym imieniu (animus), co jednoznacznie wskazuje, że jest jej posiadaczem zależnym.

części mienia w celu gospodarowania, na zasadach określonych w art. 25 ustawy z 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa<sup>101</sup> powoduje, iż na administratorze będzie ciążył obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości za nieruchomości objęte administrowaniem?”<sup>102</sup> Zdaniem Sądu, oddanie przez Agencję części mienia do zagospodarowania nie powoduje powstania ciężącego na administratorze obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, albowiem jest on podmiotem nie mieszczącym się w katalogu określonym w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Administrator nie jest, zdaniem Sądu, posiadaczem zależnym nieruchomości, ponieważ administrowanie polega na gospodarowaniu wydzieloną częścią mienia Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, w imieniu Agencji Rolnej Skarbu Państwa.<sup>103</sup> Brzmienie tego przepisu wyraźnie wskazuje, że administrator nie działa we własnym imieniu, co przesądza o tym, że nie jest posiadaczem zależnym nieruchomości. Władza on nieruchomością w imieniu AWRSP, co w świetle art. 338 k.c. oznacza, że jest dzierżycielem. W każdym przypadku, co podkreśla Sąd powołując się na ustalenia doktryny w tym zakresie, gdy władza nad rzeczą wykonywana jest dla kogo innego, lecz nie dla siebie, w rachubę wchodzi stosunek faktyczny nazywany dzierżeniem.<sup>104</sup> Instytucja ta jest uregulowana w art. 338 k.c., zgodnie z którym, kto rzeczą faktycznie włada za kogo innego, jest dzierżycielem. Różnica pomiędzy posiadaczem zależnym a dzierżycielem polega na tym, że o ile posiadacz zależny włada w swoim imieniu i interesie innym niż własność prawem, z którym łączy się władztwo nad cudzą rzeczą, o tyle dzierżyciel włada faktycznie rzeczą za i dla kogo innego. Dzierżycielem jest np. pracownik w stosunku do narzędzi powierzonych mu przez pracodawcę.<sup>105</sup> Dzierżyciel nieruchomości w aktualnym stanie prawnym, z wyjątkiem zarządcy nieruchomości Skarbu Państwa lub gminy<sup>106</sup>, nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Nie jest on bowiem wymieniony w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jako podat-

101 Dz.U. z 1995 r., Nr 57, poz. 299 z późn. zm.

102 Sygn. akt FPK 3/96 - opublikowana w: „Jurysta” 1996, nr 7-8, s. 52.

103 Zob. art. 25 powołanej ustawy z 19 października 1991 r.

104 Zob. J. Ignatowicz (w:) System prawa cywilnego. t. 2. Prawo własności i inne prawa rzeczowe, Ossolineum 1977, s. 834.

105 Zob. S. Rudnicki, Komentarz do kodeksu cywilnego..., op. cit., s. 383.

106 Chodzi o zarząd ustanowiony na podstawie powołanej ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa. Inne przedstawione w tym rozdziale rodzaje „zarządu” są w gruncie rzeczy formami władania nieruchomością w cudzym imieniu, co świadczy o tym, że są to formy dzierżenia.

nik podatku od nieruchomości. W przypadku dzierżenia nieruchomości podatnikiem jest z reguły właściciel nieruchomości, albo inny podmiot wskazany w powołanym wyżej artykule tej ustawy.

Wspomniana wyżej uchwała NSA wywołała duże zaniepokojenie w gminach, gdzie bardzo często tworzone były specjalne jednostki organizacyjne, mające za zadanie właśnie zarząd nieruchomościami komunalnymi. Jednostki te powszechnie były obciążane podatkiem od nieruchomości będących w ich władaniu. Po opublikowaniu tej uchwały w gminach powstało błędne przekonanie, że w każdym przypadku powierzenia zarządu mieniem komunalnym innym jednostkom, na jednostkach tych nie spoczywa obowiązek płacenia podatku od nieruchomości. Jest tak tylko w razie zawarcia wyżej scharakteryzowanych umów o „zarząd” i „administrowanie” nieruchomości, które są w istocie umowami o świadczenie pewnych usług na rzecz gminy i w jej interesie przez określone w umowie osoby fizyczne i prawne. Osoby te są jedynie dzierżycielami nieruchomości komunalnych i nie mogą być obciążane podatkiem od nieruchomości. Gminy, oprócz tych umów, mogą powołać jednostkę organizacyjną (najczęściej będzie to zakład budżetowy) i przekazać jej w zarząd określone nieruchomości komunalne na podstawie art. 43 ust. 5 powołanej ustawy o gospodarce nieruchomościami. W takim przypadku obowiązek podatkowy będzie spoczywał na tej jednostce jako zarządcy nieruchomości komunalnych. W praktyce są to najczęściej tzw. zakłady gospodarki komunalnej i mieszkaniowej, które zarządzają nieruchomościami gminy będącymi w posiadaniu innych osób. W niektórych gminach najemcy lokali znajdujących się w budynkach komunalnych będących z zarządzie tego typu jednostek byli opodatkowywani - jako posiadacze zależni nieruchomości - podatkiem od nieruchomości.<sup>107</sup> Praktyka ta jest niewłaściwa z tego powodu, że najemcy nie są posiadaczami nieruchomości w rozumieniu kodeksu cywilnego, a jedynie posiadaczami lokali nie stanowiących odrębnych nieruchomości.<sup>108</sup> Dopiero wykupienie tych lokali przez najemców od gminy powoduje możliwość ich opodatkowania, ale już jako właścicieli nieruchomości lokalowej.

107 Tego typu przypadki przedstawia m.in. W. Miemieć, Opinia prawna w sprawie opodatkowania..., op. cit., s. 119.

108 Zagadnienie to jest poddane szczegółowej analizie w dalszej części pracy. W tym miejscu można zauważyć, że w piśmiennictwie wskazywano również na zarządcę jako podatnika, ale z innych przyczyn. Argumentowano, że tylko między zarządzającym a właścicielem jest bezpośredni stosunek zobowiązaniowy, natomiast z najemcami lokali mieszkalnych umowę zawiera już nie właściciel-gmina, tylko jednostka organizacyjna sprawująca zarząd nad tymi zasobami - zob. W. Miemieć, Opinia w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości..., op. cit., s. 120.

Podatnikiem podatku od nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy jest zarządca, jedynie w przypadku ustanowienia zarządu, o którym mowa w ustawie o gospodarowaniu nieruchomościami (do końca 1997 r. - ustawie o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości) oraz ustawie o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa. Zarządcą tym może być tylko państwowa lub komunalna jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej.<sup>109</sup> Innego rodzaju „zarządcy” nie są objęci obowiązkiem płacenia tego podatku. Tego typu zapis powinien znaleźć się w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, co wyeliminowałoby trudności związane z brakiem jednolitego rozumienia instytucji zarządu w systemie prawa.

### 2.1.5. Opodatkowanie współwłaścicieli i współposiadaczy nieruchomości i obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem

Uregulowania dotyczące zasad opodatkowania współwłaścicieli i współposiadaczy nieruchomości zostały do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wprowadzone dopiero z początkiem 1997 roku.<sup>110</sup> Do tego momentu zagadnienie to nie było w ogóle uregulowane, co powodowało powstawanie licznych wątpliwości przy opodatkowywaniu tego typu nieruchomości. Wprowadzenie nowych przepisów, chociaż niewątpliwie przyczyniło się do zmniejszenia tych wątpliwości, nie usunęło ich całkowicie.

Zgodnie z art. 2 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność lub współposiadanie innych osób niż małżonkowie, obowiązek podatkowy od tej nieruchomości ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach. Istota solidarnego obowiązku podatkowego w tym wypadku sprowadza się do tego, że wszyscy współwłaściciele lub współposiadacze są zobligowani do płacenia podatku od nieruchomości wspólnej, ale zapłacenie podatku przez jednego lub kilku z nich powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, przez co pozostali nie są już obciążeni tym świadczeniem. W praktyce współwłaściciele (współposiadacze) dzielą pomiędzy sobą kwotę podatku w oparciu o przypadający im udział we współwłasności (współposiadaniu) i z reguły jeden z nich opłaca podatek od całej nieruchomości. Organy podatkowe wymierzają podatek osobom fizycznym w kwocie ogólnej w jednym nakazie płatniczym, adresowanym do wszystkich współwłaścicieli. Natomiast osoby prawne składają deklaracje na podatek od nieruchomości wspólnej,

109 Szerzej zagadnienie państwowych i komunalnych osób prawnych przedstawia - A. Klein, Sytuacja prawna państwowych i komunalnych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, „Studia Iuridica” 1994, z. XXI.

110 Dz.U. z 1996 r. Nr 91, poz. 409.

stanowiącej, zgodnie z art. 2 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, odrębny przedmiot opodatkowania.

Te, wydawałoby się racjonalne zasady opodatkowania nieruchomości wspólnych zawodzą w sytuacji, gdy nieruchomość stanowi współwłasność osoby fizycznej i osoby prawnej. Kto w takim wypadku i w jakim trybie - właściwym dla osób fizycznych czy też osób prawnych - ma opłacać podatek od nieruchomości? Sytuacji tej ustawodawca nie przewidział, ograniczając regulację jedynie do współwłasności osób fizycznych lub osób prawnych. Nakaz płatniczy może być wystawiony tylko na współwłaściciela będącego osobą fizyczną, z uwagi na to, że zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości w stosunku do osób fizycznych powstaje w momencie doręczenia decyzji<sup>111</sup>. W nakazie tym powinna być, co raczej nie budzi wątpliwości, wykazana cała kwota podatku od nieruchomości wspólnej. Organ podatkowy nie jest uprawniony do dzielenia zobowiązania z tytułu podatku zgodnie z przypadającymi podatnikom częściami ułamkowymi we współwłasności. Dokonanie takiego podziału łamałoby istotę solidarnego zobowiązania do płacenia podatku przez współwłaścicieli. Podatnik, który zapłaciłby wyliczony w decyzji podatek od części nieruchomości wspólnej, wykonałby ciężące na nim zobowiązanie i przez to uwolniłby się od ciężącego na nim obowiązku podatkowego, co stoi w sprzeczności ze wspomnianą istotą zobowiązania solidarnego.

Obowiązek podatkowy w stosunku do współwłaściciela będącego osobą prawną powstaje z mocy prawa, bez konieczności wydawania jakichkolwiek decyzji przez organ podatkowy. Jest on zobowiązany do płacenia podatku na zasadach określonych w art. 6 ust. 8 pkt 1 i 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Tak więc w stosunku do tego współwłaściciela nakaz płatniczy nie może mieć zastosowania. Składa on, o czym już była mowa, deklarację, w której wykazuje kwotę podatku do zapłacenia. Czy można wyliczyć podatek tylko od części nieruchomości przypadającej mu we współwłasności? Wydaje się, że nie, ponieważ jest on solidarnie ze współwłaścicielem będącym osobą fizyczną zobowiązany do zapłacenia podatku od całej nieruchomości. Nie ma w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych przepisu, który stanowiłby podstawę do podziału nieruchomości i w efekcie podziału podatku pomiędzy współwłaścicieli. Stąd też współwłaściciel - osoba prawna - powinien deklarować podatek od całej nieruchomości, a nie tylko od „swojej części”. Tak więc obaj współwłaściciele - jak

111 Zob. art. 21 ust. 1 ustawy - ordynacja podatkowa, art. 6 ust. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i par. 1 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 września 1996 r. w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego (Dz.U. Nr 112, poz. 539).

się wydaje - powinni mieć (pierwszy w decyzji a drugi w deklaracji) wykazaną całą kwotę podatku. I tu powstaje problem terminów opłacania tego podatku - kwartalnie czy też miesięcznie? Osoby prawne opłacają podatek zgodnie z art. 6 ust. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do 15 dnia każdego miesiąca, natomiast osoby fizyczne, zgodnie z art. 6 ust. 6 tej ustawy - ratalnie w terminach do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego.

Nie może być tak, że osoba prawna wylicza kwotę podatku przypadającego od połowy nieruchomości i opłaca wyliczony podatek co miesiąc, natomiast osoba fizyczna będąca współwłaścicielem drugą połowę podatku opłaca ratalnie, co kwartał. Nie może być również tak, że obaj na zasadach im przypisanych płacą cały podatek, ponieważ doprowadziłoby to do powstania nadpłaty. Wydaje się, że podatek od tej nieruchomości powinien być opłacany przez jednego ze współwłaścicieli na zasadach określonych dla niego w art. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Mogą oni, a nawet powinni ustalić między sobą tryb rozliczeń z tytułu płacenia podatku tylko przez jednego z nich (np. po połowie), ale jest to ich wewnętrzna sprawa; organ podatkowy nie ma podstaw do ingerowania w te rozliczenia. Najlepiej byłoby, gdyby podatek od tej nieruchomości płacony był na zasadach właściwych dla osób prawnych, tj. co miesiąc. Nie powstałyby wówczas zaległości w płaceniu przez osobę prawną zaliczek na podatek, które mogłyby wystąpić przy opłacaniu podatku za całą nieruchomość ratalnie, co kwartał, przez osobę fizyczną. Zapłacenie podatku przez jednego ze współwłaścicieli powodowałoby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, a w związku z tym obowiązek podatkowy nie ciążyłby na drugim współwłaścicielu. Problem ten jednak powinien być jak najszybciej uregulowany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Należałoby wyraźnie określić, że w takim wypadku nieruchomość stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, od której podatek jest wymierzany i opłacany na zasadach przewidzianych dla osób fizycznych.

Kolejnym dyskusyjnym zagadnieniem wiążącym się z opodatkowaniem nieruchomości stanowiących współwłasność lub będących we współposiadaniu jest obciążanie podatkiem nieruchomości znajdujących się we władaniu spółki cywilnej. Na kim - poszczególnych współnikach czy też spółce jako jednostce organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej - spoczywa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości? Odpowiedź na tak postawione pytanie wymaga rozważenia kilku sytuacji.

W przypadku wniesienia przez współnika wkładu do spółki w postaci prawa własności nieruchomości lub obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem obowiązek podatkowy ze współnika przechodzi na spółkę rozumianą jako „organizację współników”.<sup>112</sup> Prawo własności nieruchomości - zgodnie z art.

861 par. 1 k.c. - przenoszone jest na spółkę i składa się na majątek spółki. Jest to majątek wszystkich współników, co się wyraża w tzw. współwłasności łącznej. Jak długo trwa stosunek spółki, współnicy mogą korzystać z tego majątku jedynie razem i we wspólnym, wynikającym z umowy celu gospodarczym, bez prawa żądania wydzielenia przypadającej współnikowi części, ani też rozporządzania nią bez zgody pozostałych.<sup>113</sup> Spółka w osobach wszystkich współników jest w tej sytuacji podatnikiem podatku od nieruchomości składających się na jej majątek. Jest to szczególny rodzaj podatnika w podatku od nieruchomości, zbliżony do małżonków<sup>114</sup>, współwłaścicieli w częściach ułamkowych<sup>115</sup> i tzw. ułomnych osób prawnych.<sup>116</sup> Podatnikiem jest „zespół współników”<sup>117</sup> spółki cywilnej solidarnie zobowiązanych do opłacania podatku od nieruchomości.<sup>118</sup> Nie jest to jeden podmiot, ale wiele podmiotów (osób fizycznych i prawnych) powiązanych wspólnością majątkową.<sup>119</sup>

W razie nabycia przez spółkę prawa własności nieruchomości lub obiektu budowlanego w toku działalności zasady określania podatnika są identyczne jak wyżej przedstawione. Nabyte prawa wchodzą, podobnie jak w razie wniesienia

112 Spółka cywilna jest nie tylko umową, ale utworzoną na mocy umowy i uregulowaną przez prawo organizacją współników - por. A.W. Wiśniewski, Prawo o spółkach. Podręcznik praktyczny, Warszawa 1991, t. I, s. 58

113 Art. 863 par. 1 i 2 k.c.

114 Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność małżonków lub odrębną własność każdego z nich, to zgodnie z art. 2 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, obowiązek podatkowy ciąży łącznie na obojgu małżonkach.

115 Art. 2 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

116 Są to np. takie jednostki jak spółka komandytowa, jawna, cywilna i wspólnota mieszkaniowa. Opodatkowanie nieruchomości znajdujących się we władaniu tych jednostek omówione jest w rozdziale II pkt 2.1.2. pracy.

117 Określenia takiego używa G. Bieniek definiując spółkę cywilną jako spółkę osobową, zespół współników nie wyposażony w osobowość prawną, która mogłaby być przeciwstawiona podmiotowości prawnej współników - por. G. Bieniek, Spółka cywilna. Problematyka prawna, Warszawa, Zielona Góra 1996, s. 13.

118 A. Kostecki określa ten rodzaj podatnika mianem „kompleksowych podmiotów podatkowych” - na które składają się co najmniej dwie osoby fizyczne lub prawne obciążone obowiązkiem podatkowym - zob. A. Kostecki, Elementy konstrukcji instytucji podatku..., op. cit., s. 161.

119 W literaturze przedmiotu wskazuje się, że spółki nie posiadające osobowości prawnej są przykładem kreowania przez prawo podatkowe „własnego” podmiotu opodatkowania, nie pokrywającego się z rozumieniem zawartym w prawie cywilnym. W związku z tym formułowany jest wniosek, że zakres podmiotowości prawnopodatkowej jest szerszy od zakresu podmiotowości cywilnoprawnej - zob. A. Kostecki, Elementy konstrukcji instytucji podatku..., op. cit., s. 162.

ich w formie wkładu, do majątku spółki i stają się współwłasnością łączną wspólników. W tym wypadku również spółka rozumiana jako „zespół wspólników” jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Spółka w wyżej zaprezentowanym ujęciu jest też podatnikiem podatku od nieruchomości wówczas, gdy reprezentujący ją wspólnicy zawrą umowę np. najmu lub dzierżawy nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub gminy.

Odmienne przedstawia się analizowany problem w sytuacji, gdy wspólnik wnosi do spółki wkład w postaci prawa używania nieruchomości, pozostając jej właścicielem. Znajdują wówczas zastosowanie, zgodnie z art. 862 k.c., przepisy o najmie, chociaż nie jest to typowa umowa najmu. Nieruchomość nie wchodzi do majątku spółki, jest jedynie przez nią wykorzystywana do prowadzenia działalności. Obowiązek podatkowy ciąży bez przerwy na właścicielu nieruchomości, tj. wspólniku.<sup>120</sup>

Jeżeli spółka wynajmie lub wydzierżawi nieruchomość stanowiącą własność innej osoby niż Skarb Państwa lub gmina obowiązek podatkowy nie przejdzie na spółkę, ale w dalszym ciągu będzie obciążał jej właściciela. Jedynie w przypadku posiadania zależnego nieruchomości państwowych i komunalnych, o czym była już mowa, podatnikiem jest ich posiadacz.

Wyżej przedstawiony pogląd dotyczący zasad opodatkowania spółki cywilnej ma charakter dyskusyjny. Można bowiem wyjść z założenia, że spółka cywilna nie ma zdolności do nabywania prawa własności nieruchomości lub obejmowania ich w posiadanie. Uprawnienia te mają jedynie wspólnicy spółki, a w związku z tym to oni są podatnikami podatku od nieruchomości. Wydaje się jednak, że istnienie współwłasności łącznej wspólników, majątku spółki, wyróżnia spółkę cywilną spośród innych rodzajów współwłasności. Ta specyfika spółki cywilnej wymaga przyznania jej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych podmiotowości prawnopodatkowej, wzorowanej na przysługującej małżonkom.

#### 2.1.6. Opodatkowanie nieruchomości wspólnot mieszkaniowych

Wspólnoty mieszkaniowe zostały utworzone na mocy ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali.<sup>121</sup> Tworzy je ogół właścicieli, których lokale

120 Z wykorzystywaniem przez spółkę nieruchomości stanowiącej własność innego podmiotu wiąże się wyższe opodatkowanie wynikające z faktu, że jest ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podatnik, chociaż sam nie prowadzi działalności gospodarczej, jest w takim wypadku zobowiązany do płacenia podatku wg najwyższych stawek, przewidzianych dla nieruchomości podmiotów gospodarczych - zob. art. 5 ust. 1 pkt 2 i 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

121 Dz.U. Nr 85, poz. 388 z późn. zm.

wchodzą w skład określonej nieruchomości. Wspólnota mieszkaniowa jest, używając terminologii z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jednostką organizacyjną nie mającą osobowości prawnej. Jednostki tego typu, o czym była już mowa, mogą być podatnikami podatku od nieruchomości, co wyraźnie wynika z art. 2 ust. 1 powołanej ustawy. Chociaż zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości tego typu jednostek zostały przedstawione wcześniej, to wydaje się, że specyfika organizacyjna wspólnoty i fakt, że jest to stosunkowo nowa instytucja, uzasadnia bliższą analizę kwestii związanych z opodatkowaniem jej nieruchomości.

W przypadku lokali stanowiących odrębny przedmiot własności podatnikami są ich właściciele, a nie wspólnota. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatek obciąża - co jest regułą, od której są wyjątki - przede wszystkim właścicieli nieruchomości. Ustanowienie odrębnej własności lokalu w trybie przewidzianym w ustawie o własności lokali powoduje<sup>122</sup>, że stają się one odrębną nieruchomością również w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.<sup>123</sup> Podatnikiem jest właściciel tego typu nieruchomości, z istotnym wyjątkiem dotyczącym lokali stanowiących własność Skarbu Państwa i gminy. Jeżeli lokal tego typu zostanie wynajęty innej osobie fizycznej lub prawnej, albo jednostce organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, obowiązek podatkowy, na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przechodzi z właściciela na posiadacza zależnego. Wspólnota mieszkaniowa jako podmiot nie może wynająć tego typu lokalu i stać się przez to podatnikiem podatku od nieruchomości. Chociaż umowa najmu będzie zawarta przez wspólnotę stosownie reprezentowaną, to jednak zostanie ona zawarta „we wspólnym” imieniu wszystkich uprawnionych do udziału we wspólnocie. Stroną umowy będą wszyscy członkowie wspólnoty, a nie wspólnota, jako odrębny od członków podmiot. Wspólnota może co prawda, na mocy art. 6 ustawy o własności lokali, nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, ale prawa te i zobowiązania nabywane są przez nią na rzecz jej członków.<sup>124</sup> „Przypadają one wszystkim uczestnikom wspólnoty na wspólność, a każdy z nich staje się stroną nawiązanego w ten sposób stosunku cywilnoprawnego.”<sup>125</sup> To „przejście” obowiązku podatkowego z właściciela na posiadacza zależnego, którym w tym wypadku będą członkowie wspólnoty, następuje jedynie, co należy podkreślić, w przypadku wy-

122 Zob. art. 7 ust. 1 powołanej ustawy o własności lokali.

123 Szerzej na ten temat - M. Nazar, Sposoby ustanawiania odrębnej własności lokali na podstawie ustawy z 24.06.1994 r., (w:) Obrót nieruchomościami w praktyce notarialnej, Kraków 1997, s. 125 i n.

najęcia lokalu stanowiącego własność Skarbu Państwa lub gminy. Jeżeli właścicielem jest inna osoba prawna lub fizyczna, pozostaje ona podatnikiem nawet wówczas, gdy lokal znajduje się we władaniu posiadacza zależnego.

Właściciele nieruchomości lokalowych mają ułamkowo określony udział w tzw. nieruchomości wspólnej, która obejmuje grunt oraz wszelkie części budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Nieruchomość wspólna jest przedmiotem tzw. przymusowej współwłasności ułamkowej, która polega na tym, że nie można żądać zniesienia współwłasności, dopóki trwa odrębna własność lokali.<sup>126</sup> Jedynie w sytuacji, gdy powierzchnia gruntu zabudowanego budynkiem, w którym wyodrębniono własność lokali, jest większa niż powierzchnia niezbędna do korzystania z niego, współwłaściciele mogą dokonać podziału tej nieruchomości. Współwłaścicielami nieruchomości wspólnej są właściciele lokali i oni też są podatnikami podatku od nieruchomości. Prawo własności tej nieruchomości przysługuje tylko właścicielom lokali, a nie wspólnocie,<sup>127</sup> co prowadzi do obciążenia ich podatkiem od nieruchomości na zasadach określonych w art. 2 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli w nieruchomości ustanowiona jest odrębna własność lokali,

124 Wspólnota mieszkaniowa, obok spółki jawnej i komandytowej, jest określana mianem „ułomnej osoby prawnej” - zob. A. Wolter, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1986, s. 200 i n. W uchwale Pełnego Składu Izby Cywilnej z dnia 14 grudnia 1990 r. (sygn. akt III CZP 62/90) - opublikowanej w: OSN 1991, poz. 36 Sąd Najwyższy stwierdził, że obok osób fizycznych i osób prawnych podmiotem stosunków cywilnoprawnych są jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, które mają na mocy ustaw przyznaną w pewnym zakresie zdolność prawną. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że wspólnocie mieszkaniowej przysługuje zdolność prawna i zdolność sądowa, na wzór spółki jawnej - por. E. Gniewek, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 1997, s. 160. Pogląd ten nie jest jednak powszechnie akceptowany - zob. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 10 stycznia 1990 r. (sygn. akt III CZP 97/89) - opublikowana w: OSN 1990, poz. 71. „Nabywanie prawa przez wspólnotę oznacza nabycie prawa przez tworzących ją właścicieli lokali i to samo odnosi się do zobowiązań. Jeżeli zatem w obrocie działają jednostki organizacyjne nie wyposażone w osobowość prawną, zdolność prawną przysługuje nie tym jednostkom, lecz w zależności od tego, czy znajdują się one w kręgu organizacyjnym osoby prawnej, czy są samodzielne - macierzystym osobom prawnym albo poszczególnym osobom będącym członkami danej jednostki organizacyjnej. Tylko te osoby są podmiotami stosunków cywilnoprawnych.” - G. Bieniek, *Spółka cywilna. Problematyka prawna*, Warszawa - Zielona Góra 1996, s. 18. Podobnie - M. Nazar, *Własność lokali - podstawowe zagadnienia cywilnoprawne*, Lublin 1995, s. 42.

125 Ibidem, s. 42.

126 Ibidem, s. 35.

127 Wspólnota mieszkaniowa nie może nabyć dla siebie prawa własności nieruchomości, a jeśli nabywa, to na rzecz członków wspólnoty w takim ułamku, w jakim mają oni udziały w nieruchomości wspólnej. - zob. G. Bieniek, Z. Marmaj, *Ustawa o własności lokali. Komentarz*, Warszawa 1995, s. 35.

obowiązek podatkowy od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym, wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.

Właściciel nieruchomości lokalowej jest więc zobowiązany płacić podatek od lokalu i podatek od „części ułamkowej” nieruchomości wspólnej. Wspólnota mieszkaniowa rozumiana jako ogół jej członków, może być podatnikiem podatku od nieruchomości jedynie w przypadku wynajęcia przez nią lokalu stanowiącego własność Skarbu Państwa lub gminy. Jako posiadacz zależny tego typu nieruchomości państwowej lub komunalnej jest ona zobligowana do opłacania podatku od lokalu i części nieruchomości wspólnej.

### 2.1.7. Opodatkowanie nieruchomości wspólnoty gruntowej

W praktyce duże trudności napotyka opodatkowanie podatkiem od nieruchomości gruntów wspólnot gruntowych.<sup>128</sup> Wynika to z faktu, że bardzo często stosunki własnościowe w ramach wspólnoty nie są uregulowane, a jej grunty w wielu wypadkach są wykorzystywane bezumownie przez inne podmioty niż uczestnicy wspólnoty. Nie bez znaczenia jest również „szczególny” charakter wspólnoty jako jednej z form współwłasności.<sup>129</sup> Zasady funkcjonowania wspólnot gruntowych określa ustawa z 29 czerwca 1963 r. o zagospodarowaniu wspólnot gruntowych, która ma charakter *lex specialis* w stosunku do przepisów kodeksu cywilnego o współwłasności.<sup>130</sup> Wspólnoty stanowią szczególny rodzaj współwłasności, do których jedynie odpowiednio stosuje się przepisy k. c., tzn. jeśli powołana ustawa nie stanowi inaczej i jeżeli nie byłoby to niezgodne z naturą prawną wspólnoty gruntowej.<sup>131</sup> Uprawnienie do udziału we wspólnocie po-

128 Genezę wspólnot gruntowych przedstawia M. Gwintowt, S. Rudnicki, *Problematyka prawna nieruchomości*, Warszawa 1976, s. 517- 518. Wspólnoty gruntowe w skali kraju zajmują obszar 235000 ha, co świadczy o wadze problemów dotyczących opodatkowania tych gruntów - zob. J. Ignatowicz, *Prawo...*, op. cit., s. 125.

129 Zob. J. Arczyński, *Obrót wspólnotami gruntowymi*, „Nowe Prawo” 1965, nr 9. Wspólnota gruntowa jest bardzo zbliżona do współwłasności w rozumieniu k.c., ale jest to współwłasność szczególna, rządząca się własnymi przepisami. W związku z tym zastosowanie przepisów o współwłasności w drodze analogii nie może mieć miejsca - zob. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 23 sierpnia 1968 r. (sygn. akt III CZP 73/68) - opublikowana w: OSN 1969, nr 5, poz. 90.

130 Jak zauważa J. Ignatowicz, każdy z uprawnionych ma we własności gruntu wspólnoty odpowiedni udział oznaczony ułamkiem. Z tego względu, jak i dlatego, że współwłasność ta nie jest powiązana ze stosunkiem osobistym łączącym współwłaścicieli, nie jest to współwłasność łączna, ale w częściach ułamkowych, o specyficznym charakterze - zob. J. Ignatowicz, *Prawo...*, op. cit., s. 126 i podana tam literatura.

131 Zob. S. Rudnicki, *Prawo obrotu...*, op. cit., s. 153.



lega na wykorzystywaniu gruntów wspólnoty przez wszystkich jej uczestników. Z reguły jest to wykorzystywanie o charakterze rolniczym i sprowadza się do wypasu bydła, zbioru siana, pobierania pożytków ze wspólnego lasu itp. Organem, który ustala czy dana nieruchomość rolna, leśna lub obszar wodny stanowi wspólnotę gruntową oraz wykaz osób uprawnionych do udziału we wspólnocie jest kierownik urzędu rejonowego. Na podstawie tych danych oraz stosownych zapisów w ewidencji gruntów następuje opodatkowanie gruntów wspólnoty z reguły podatkiem rolnym lub leśnym. Wynika to z faktu, że grunty wspólnoty to najczęściej użytki rolne i leśne, które podlegają opodatkowaniu tymi podatkami. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości będzie miało miejsce wówczas, gdy nie są spełnione warunki wynikające z definicji gospodarstwa rolnego<sup>132</sup> lub też nieruchomości są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna.<sup>133</sup> W tym momencie zaczynają się pojawiać problemy z ustaleniem podatnika podatku od nieruchomości. Bierze się to stąd, że działalność gospodarcza może być prowadzona przez spółkę wspólnoty albo przez inny podmiot gospodarczy, który na podstawie umowy lub bez umowy włada gruntem wspólnoty. W takich sytuacjach uczestnicy wspólnoty nie chcą opłacać podatku od nieruchomości, wskazując przy tym na podmioty prowadzące działalność gospodarczą jako podatników tego podatku.

Członkowie wspólnoty mogą w celu zagospodarowania gruntów oraz sprawowania zarządu nad wspólnotą powołać spółkę, która posiada osobowość prawną. Jej współnikami są wszyscy uprawnieni do udziału we wspólnocie. Jeżeli tego nie zrobią w terminie trzech miesięcy od ustalenia wykazu uprawnionych do udziału we wspólnocie, rejonowy organ administracji rządowej tworzy spółkę przymusową. Spółki tego typu podejmują się niekiedy prowadzenia działalności gospodarczej z wykorzystaniem gruntów wspólnoty, co prowadzi do opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości. Podatek ten w tym przypadku obciąża udziałowców wspólnoty, zgodnie z dyspozycją art. 2 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Uczestnicy wspólnoty, pomimo utworzenia spółki, pozostają współwłaścicielami gruntu i w związku z tym są zobligowani do płacenia podatku od nieruchomości. Spółka jest tylko swoistym „zarządcą” nieruchomości stanowiącej współwłasność członków wspólnoty, co nie powoduje objęcia jej obowiązkiem opłacania podatku od wykorzystywanych przez nią gruntów.<sup>134</sup> Stan ten

132 Zob. art. 1 ust. 2 ustawy o podatku rolnym.

133 Zob. art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z którego wynika, że grunty objęte przepisami ustawy o podatku rolnym i leśnym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w przypadku ich wykorzystywania na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna.

nie ulegnie zmianie nawet w razie wydzierżawienia spółce części gruntów przez uprawnionych do udziału we wspólnocie. Spółka jako posiadacz zależny gruntów nie może być podatnikiem podatku od nieruchomości; pozostają nim członkowie wspólnoty. Jedynie w razie nabycia przez spółkę wspólnoty prawa własności nieruchomości lub objęcia jej w posiadanie samoistne (jest to osoba prawna), podatek będzie obciążał spółkę, a nie udziałowców wspólnoty.

Na bardzo podobnych zasadach oparte być powinno opodatkowanie gruntu wspólnoty w przypadku jego wykorzystywania do prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot gospodarczy nie będący spółką wspólnoty. Nie ma przy tym znaczenia, czy grunty te będą wykorzystywane przez ten podmiot na podstawie zawartej ze wspólnotą umowy, czy też bez umowy, na zasadzie faktycznego władania tym gruntem. W obydwu wypadkach obowiązek podatkowy będzie obciążał uczestników wspólnoty jako współwłaścicieli gruntu. Osoba wykorzystująca grunt wspólnoty jest jedynie jego posiadaczem, co nie jest przesłanką uzasadniająca jej opodatkowanie.<sup>135</sup> Ten stan rzeczy powoduje, że niekiedy uczestnicy wspólnoty wydzierżawiając grunt podmiotowi gospodarczemu stają przed koniecznością opłacania podatku od nieruchomości przewyższającego czynsz ustalony w umowie dzierżawy. Podatek ten jest naliczany według najwyższych stawek przewidzianych dla „gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą”, co przy dużych powierzchniach daje dosyć duże kwoty, nieporównywalne z opłacanym wcześniej przez wspólnotę podatkiem rolnym.<sup>136</sup>

Rozważania zawarte w tej części pracy miały na celu zasygnalizowanie problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości stanowiących współwłasność uczestników wspólnot. Przepisy regulujące te kwestie wymagają wprowadzenia pewnych korekt mających na celu doprecyzowanie zasad opodatkowania tego typu nieruchomości wspólnych. Przede wszystkim należałoby jednoznacznie określić w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, kto jest zobligowany do płacenia podatku od nieruchomości wspólnot gruntowych i mieszkaniowych. Ustawowej regulacji wymaga ustalenie zasad opodatkowania nieruchomości

134 Zarządcy nieruchomości mogą być podatnikami, o czym już była mowa, tylko w przypadku ustanowienia zarządu przez Skarb Państwa lub gminę - zob. art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

135 Posiadacze zależni i „bez tytułu prawnego” podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jedynie w przypadku, gdy posiadanie dotyczy nieruchomości Skarbu Państwa lub gminy - zob. art. 2 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

136 Maksymalna stawka ustawowa obowiązująca w 1997 roku wynosiła 0,34 zł od 1 mkw. powierzchni - zob. art. 5 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

wspólnot, które są wykorzystywane przez posiadaczy nie będących uczestnikami wspólnoty, co ma często miejsce w odniesieniu do gruntów stanowiących własność wiejskich wspólnot gruntowych. Wydaje się, że w takim wypadku posiadacze ci powinni być obciążeni podatkiem od nieruchomości.

## 2.2. Nieruchomość jako przedmiot opodatkowania

### 2.2.1. Uwagi ogólne

Przedmiotem podatku od nieruchomości są nie tylko, co może sugerować jego nazwa, nieruchomości w rozumieniu kodeksu cywilnego. Jest ona wręcz myląca z uwagi na to, że w gruncie rzeczy przedmiotem podatku są - co wyraźnie wynika z art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - budynki, budowle i grunty. Te trzy rodzaje rzeczy składające się na przedmiot tego podatku mogą być nieruchomościami, o których mowa w art. 46 k.c. tylko wówczas, gdy spełniają warunki tam określone. Jeżeli nie - to oczywiście nie są nieruchomościami, co jednak nie przesądza jeszcze o zasadach ich opodatkowania. Podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budynki, budowle i grunty wymienione w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości tych rzeczy nie jest zależne, co należy podkreślić, od tego czy stanowią nieruchomość w rozumieniu prawa cywilnego. Budynek stanowiący nieruchomość w rozumieniu k.c. i budynek nie stanowiący takiej nieruchomości są identycznie opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Tak samo jest z gruntem i budowlą. Cywilistyczne pojęcie nieruchomości jest więc nieprzydatne przy określaniu przedmiotu tego podatku, ponieważ tym przedmiotem są budynki, budowle i grunty, bez względu na to, czy mieszczą się w kodeksowej definicji nieruchomości. Twierdzenie to znajduje odzwierciedlenie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie ustawodawca przy określeniu przedmiotu podatku nie posługuje się w ogóle pojęciem nieruchomości, porzeczając na wyliczeniu jakiego rodzaju rzeczy podlegają opodatkowaniu. Ma ono natomiast fundamentalne znaczenie przy ustawowym określeniu podatnika podatku od nieruchomości. Jest nim, zgodnie z art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, właściciel, posiadacz, zarządca i użytkownik wieczysty nieruchomości lub obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem. Nieruchomość, o której mowa w tym artykule, nie jest zdefiniowana w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, a w związku z tym znajduje zastosowanie definicja zawarta w kodeksie cywilnym. Relacje zachodzące pomiędzy art. 2, gdzie określony jest podmiot podatku, a art. 3 regulującym jego przedmiot, stanowią jedno z głównych źródeł powstawania sporów interpretacyjnych na gruncie przepisów normujących ten podatek. Wynikają one przede wszystkim stąd, że przy ustawowym definiowaniu podatnika ustawodawca posługuje się pojęciem „nieruchomości i obiektu budow-

lanego nie złączonego trwale z gruntem”, a przy definiowaniu przedmiotu - „budynku, budowli i gruntu”, przy czym, o czym niżej, pojęcia te nie są tożsame. Ustawowe określenie podmiotu podatku nie jest, jak się wydaje, dostosowane do określenia przedmiotu podatku od nieruchomości. Podatnikiem jest bowiem władający nieruchomością lub obiektem budowlanym nie złączonym trwale z gruntem, ale płaci podatek nie z tytułu władania tą nieruchomością lub obiektem, tylko z tytułu władania budynkiem, budowlą lub gruntem. Trudno jest wskazać na argumenty przemawiające za takim zróżnicowaniem ustawowego określenia strony podmiotowej i przedmiotowej tego podatku. W założeniu chodziło chyba o to, żeby podatek obciążał nie tylko nieruchomości, ale również inne rzeczy, jak np. tymczasowe budynki, place, parkingi, parkany, drogi dojazdowe itp., a podatnikiem była osoba łatwa do ustalenia, tj. właściciel lub posiadacz nieruchomości. Przedmiot podatku można podzielić na nieruchomości i te rzeczy, które podlegają opodatkowaniu, ale nie stanowią nieruchomości, nazwane w ustawie niezbyt trafnie - obiektami budowlanymi nie złączonymi trwale z gruntem. Stąd też ustawodawca, chcąc chyba uniknąć nadmiernej kazuistyki przy określaniu podatników, zdecydował się na podział ich na dwie grupy: władających nieruchomościami i władających obiektami budowlanymi nie złączonymi trwale z gruntem. Problem w tym, że wśród rzeczy podlegających opodatkowaniu da się wyróżnić, poza nieruchomościami i obiektami budowlanymi nie złączonymi trwale z gruntem, również innego rodzaju rzeczy, nie dające się zakwalifikować do żadnej z tych dwóch grup. Można tu przykładowo wymienić lokale mieszkalne i użytkowe nie stanowiące odrębnego przedmiotu własności, części budynku, jak np. kondygnacja, strych, piwnica, części działki gruntu, fizycznie wydzielone i wykorzystywane przez osobę inną niż właściciel, budowle nie będące nieruchomościami, ale „stałe związane z gruntem”. Istnienie tego typu rzeczy, nie będących ani nieruchomościami, ani obiektami budowlanymi nie złączonymi trwale z gruntem, stwarza w praktyce i orzecznictwie wiele problemów, które dadzą się sprowadzić do następujących pytań: czy w ogóle podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, a jeżeli tak - to na kim wówczas spoczywa obowiązek podatkowy? W dalszych punktach tego rozdziału podjęto próbę udzielenia odpowiedzi na te pytania.

### 2.2.2. Lokal jako przedmiot podatku od nieruchomości

W praktyce można się spotkać z obciążaniem podatkiem od nieruchomości lokali mieszkalnych i użytkowych znajdujących się w budynkach, stanowiących własność osób fizycznych i prawnych. Zwolennicy poglądu o możliwości opodatkowania lokali wskazują, że nie są one, co prawda, wyliczone w art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowany jest przedmiot podatku, ale powinny być one traktowane jako „część budynku”, która jest tam wy-

mieniona. Stanowisko takie zaprezentował NSA w wyroku z dnia 27 lipca 1995 r. w którym stwierdził, że na najemcy lokalu użytkowego znajdującym się w budynku stanowiącym własność gminy, jako posiadaczowi zależnym nieruchomości, ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości.<sup>137</sup> Nie można zgodzić się z wyżej zaprezentowanym stanowiskiem Sądu, ponieważ w wyroku tym nie dostrzegł on różnicy zachodzącej pomiędzy pojęciem „nieruchomość” a lokalem znajdującym się w budynku gminy.<sup>138</sup> Sąd, co wynika z uzasadnienia wyroku, błędnie założył, że każdy lokal w budynku gminy stanowi nieruchomość w rozumieniu przepisów regulujących konstrukcję podatku od nieruchomości, a w związku z tym podatek powinien obciążać najemcę lokalu. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązek podatkowy ciąży na posiadaczach zależnych nieruchomości lub obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy. Jeżeli zatem jeden z lokali w budynku gminy stanowi nieruchomość i jest wynajęty innej osobie, obowiązek płacenia podatku spoczywa na tej osobie. Czy jednak każdy lokal jest „nieruchomością” i podlega przez to opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości? Żeby odpowiedzieć na to pytanie należy dokonać interpretacji pojęcia „nieruchomość”, użytego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W ustawie tej nie ma definicji nieruchomości. Reguły wykładni systemowej nakazują w takich wypadkach interpretować je zgodnie z art. 46 kodeksu cywilnego, uwzględniając oczywiście regulacje zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, a zwłaszcza art. 2 i art. 3 ust. 4. Nieruchomościami, zgodnie z kodeksem cywilnym, są części powierzchni ziemskiej będące odrębnym przedmiotem własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeśli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. W definicji tej daje się wyróżnić trzy rodzaje nieruchomości: gruntowe, budynkowe i lokalowe.

Zawężając rozważania, ze względu na analizowaną w tej części pracy problematykę, jedynie do budynków i lokali, można stwierdzić, że nieruchomością-

137 Sygn. akt III SA 284/95 - opublikowany łącznie z glosą krytyczną L. Etela w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1997, nr 1. Podobny pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 13 maja 1997 r. (sygn. akt I SA/Po 910/96) - opublikowany w: „Wspólnota” 1997, nr 47. Zdaniem Sądu, zawarcie umowy najmu lokalu użytkowego z zarządem miasta skutkuje po stronie najemcy powstaniem obowiązku w podatku od nieruchomości.

138 Zagadnienie to było przedmiotem wyroku NSA z dnia 15 października 1992 r. (sygn. akt III SA 1436/92) - nie publikowany, gdzie skarżący, zajmując lokal w budynku stanowiącym własność gminy słusznie podważał istnienie obowiązku podatkowego wskazując, że jest jedynie najemcą lokalu i z tego tytułu powinien opłacać czynsz, a nie podatek od nieruchomości.

mi w rozumieniu k.c. są jedynie budynki trwale z gruntem związane i części takich budynków. Budynki są z reguły częściami składowymi gruntu i jako takie nie mogą być przedmiotem odrębnej własności. Jednakże na mocy przepisów szczególnych pewne rodzaje budynków trwale z gruntem związanych lub ich części mogą być odrębnym od gruntu przedmiotem własności. Są to np. budynki wzniesione przez użytkownika wieczystego na gruncie Skarbu Państwa lub gminy.<sup>139</sup> Budynki tak pojmowane (tzn. jako części składowe gruntu i budynki stanowiące odrębną własność) niewątpliwie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Nie można jednak, określając przedmiot podatku od nieruchomości, ograniczyć się do wyżej zaprezentowanego pojmowania nieruchomości budynkowych.<sup>140</sup> W art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych znajduje się bowiem definicja budynku, zgodnie z którą za budynek uważa się obiekt budowlany umocowany w ziemi lub na ziemi, posiadający ściany lub słupy albo filary oraz pokrycie dachowe. Budynkiem podlegającym opodatkowaniu może być zatem nie tylko budynek w rozumieniu k.c., ale również każdy inny obiekt budowlany, o ile posiada cechy określone w art. 3 ust. 4 (tj. ściany, filary, dach). Na mocy tego przepisu różnego rodzaju szopy, wiaty, przenośne garaże (nie będąc nieruchomościami w rozumieniu k.c.) są zaliczane na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do kategorii „budynków” i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Obiekty tego typu nie są trwale z gruntem związane, co jest koniecznym warunkiem uznania budynku za nieruchomość w rozumieniu k.c.<sup>141</sup> Budynek w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może być zatem nieruchomością budynkową (o ile odpowiada definicji z art. 46 k.c.) lub też „obiektem budowlanym nie złączonym trwale z gruntem”, o którym mowa w art. 2 tej ustawy. I w jednym i drugim przypadku podlegają takim samym zasadom opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Podatek płaci właściciel lub posiadacz samoistny budynku, a w przypadku budynków stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy - posiadacz zależny. Podmioty te

139 Takich przypadków jest oczywiście więcej. Przepisy szczególne, na podstawie których budynki stanowią odrębną własność omawia S. Rudnicki - Prawo obrotu nieruchomościami. Warszawa 1995, s. 33 i n.

140 Na potrzebę szerszego niż w k.c. pojmowania „nieruchomości” wskazują m.in. B. Brzeziński, M. Kalinowski- Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów, Toruń 1994, s. 18 i I. Kołaczyńska, G. Wyszogrodzki - Przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości a pojęcie nieruchomości w art. 46 kodeksu cywilnego, „Finanse Komunalne” 1995, nr 1.

141 O trwałym związku budynku z gruntem świadczy nie tylko sposób jego posadowienia na gruncie, ale również jego okres użytkowania. Budynki tymczasowe, mimo niekiedy solidnych fundamentów, nie mogą być uznane za trwale z gruntem związane - por. S. Rudnicki - Prawo obrotu..., op. cit., s. 32.

placą podatek od całego budynku, tzn. każdej jego „części”, bez względu na to, kto w rzeczywistości ją zajmuje. Wynajęcie części budynku w postaci lokalu albo jednej lub wielu kondygnacji nie skutkuje z reguły przejściem obowiązku podatkowego z właściciela na najemcę. Pozostaje on podatnikiem, mimo że w niektórych przypadkach wszystkie części budynku są we władaniu posiadaczy zależnych. Tak rozumiane części budynku nie są nieruchomościami, a przez to obowiązek podatkowy spoczywa nie na osobach, które nimi władają, tylko na właścicielu lub posiadaczu samoistnym całej nieruchomości.

Nieruchomością może być jednak w określonych przypadkach część budynku. Nie każda jednak fizycznie dająca się wydzielić część budynku może być nieruchomością lokalową. „Część budynku”, o której mowa w art. 3 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jest nieruchomością lokalową, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowi odrębny przedmiot własności. Takim przepisem szczególnym jest art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali.<sup>142</sup> Zgodnie z tym artykułem samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, mogą stanowić odrębne nieruchomości. Ustanowienie odrębnej własności lokalu wymaga zachowania trybu i formy przewidzianej w art. 7 powołanej ustawy. Może to nastąpić w drodze umowy, na podstawie jednostronnej czynności prawnej i na mocy orzeczenia sądu. Wyodrębnienie własności lokalu wywołuje doniosłe skutki w zasadach jego opodatkowania. Właściciel lokalu staje się podatnikiem podatku liczonego od powierzchni lokalu i od przypadającego mu udziału w nieruchomości wspólnej.<sup>143</sup> Dotychczasowy właściciel całego budynku zostaje „zwolniony” od obowiązku płacenia podatku od tej części budynku, która została wyodrębniona jako stanowiąca przedmiot własności innej osoby.

W praktyce „częścią budynku” podlegającą opodatkowaniu są najczęściej lokale wykupione od gminy przez dotychczasowych najemców na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego. Od 1995 r. istnieje również możliwość ustanowienia odrębnej własności lokalu na mocy jednostronnego oświadczenia właściciela budynku w formie aktu notarialnego. Jest to rozwiązanie bardzo korzystne dla gmin i Skarbu Państwa z uwagi na to, że osoby te mogą wyodrębnić własność jednego lub kilku lokali nawet wówczas, gdy są to lokale wynajęte. Dotychczasowy najemca staje się najemcą lokalu stanowiącego odrębną nieruchomością. Zmienia się w ten sposób jego sytuacja prawna, ponieważ jako najemca nie-

142 Dz.U. Nr 85, poz. 388.

143 Zob. art. 2 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

ruchości lokalowej stanowiącej własność Skarbu Państwa lub gminy jest obciążony podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ten stan rzeczy może zachęcić, zwłaszcza gminy, do wyodrębnienia własności lokali w ich budynkach, ponieważ podatek od lokalu płacony przez najemcę wpływa bezpośrednio do budżetu gminy.<sup>144</sup>

Odpowiadając na postawione na samym wstępie pytanie: czy każdy lokal jest nieruchomością i podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, należy stwierdzić, że jedynie lokale stanowiące odrębny przedmiot własności są „samodzielnym” przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Podatek od tego typu lokali obciąża właściciela lokalu. Pozostałe lokale znajdujące się w budynku są opodatkowane podatkiem od nieruchomości, ale podatnikiem jest właściciel budynku, a nie władający tymi lokalami. Każda „część budynku”, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ale podatek od lokali stanowiących nieruchomości płaci ich właściciel, a od lokali nie będących nieruchomością - właściciel budynku. Każdy z nich płaci podatek od swojej części budynku, tj. części której jest właścicielem. Najemcy lokali nie stanowiących nieruchomości nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Te dosyć pogmatwane zasady opodatkowania lokali wynikają przede wszystkim stąd, że w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie ma przepisu, który bezpośrednio regulowałby tę problematykę. Wystarczyłoby, jak się wydaje, dodanie w art. 3 punktu, z którego wynikałoby, że przedmiotem podatku są, obok budynków, gruntów i budowli, lokale stanowiące odrębny przedmiot własności.

### 2.2.3. Opodatkowanie kondygnacji w budynkach

Kondygnacje w budynkach, w odróżnieniu od lokali, nie mogą stanowić odrębnego przedmiotu własności, a przez to stanowić nieruchomości w rozumieniu art. 46 k.c. Z tego względu kondygnacje nie są odrębnym od budynku przedmiotem opodatkowania. Ta, wydawałoby się oczywista reguła wynikająca z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie jest jednak powszechnie akceptowana. W orzecznictwie można się spotkać z poglądem, że ta część budynku zajmowana przez posiadacza zależnego jest opodatkowana odrębnie od całego budynku, a podatnikiem jest nie zarządca nieruchomości, tylko najemca

144 W praktyce można spotkać się z bardzo niekorzystnymi dla gmin umowami najmu wszystkich pomieszczeń w budynku komunalnym. Wynajęcie danej osobie wszystkich pomieszczeń (lokali), a nie całej nieruchomości budynkowej, powoduje że najemca nie jest zobligowany do płacenia podatku od nieruchomości. Przedstawiony tryb ustanowienia odrębnej własności lokali umożliwia uzyskiwanie podatku od wynajętych lokali.

części budynku stanowiącego własność Skarbu Państwa.<sup>145</sup> Przyjęcie takiego stanowiska prowadziło do konieczności opodatkowania jednej lub kilku kondygnacji budynku w przypadku jej przekazania w posiadanie zależne. Poglądu takiego nie można zaakceptować z uwagi na to, że posiadacze zależni są podatnikami tylko wówczas, co wyraźnie wynika z brzmienia powołanego artykułu, gdy posiadają nieruchomość lub obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem. Kondygnacja natomiast nie jest ani nieruchomością<sup>146</sup>, ani tym bardziej obiektem budowlanym nie złączonym trwale z gruntem, stąd też jej posiadacze nie mogą być obciążeni podatkiem od nieruchomości.

Powierzchnia kondygnacji składa się na powierzchnię użytkową całego budynku, stanowiącą jego podstawę opodatkowania. Zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków stanowi ich powierzchnia użytkowa, za którą uważa się powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigów. W ustawie tej nie ma jednak definicji legalnej „kondygnacji”, co jest przyczyną odmiennych interpretacji tego pojęcia w orzecznictwie i praktyce.<sup>147</sup> W wyroku NSA z dnia 30 czerwca 1995 r. NSA stwierdził m.in., że piwnice w budynkach nie stanowią kondygnacji, a w związku z tym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.<sup>148</sup> Zdaniem Sądu, przy interpretacji terminu „kondygnacja” użytym w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych należy brać pod uwagę określenie kondygnacji zawarte w rozporządzeniu Ministra Administracji, Gospodarki Terenowej i Ochrony Środowiska z dnia 3 lipca 1980 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki.<sup>149</sup> W par. 4 ust. 2 tego aktu stwierdza się, że „piwnice, sutereny oraz poddasza w budynkach nie stanowią kondygnacji w rozumieniu przepisów rozporządzenia.”

145 Sygn. akt. SA/P 1843/91 opublikowany w: - E. Anyżewska, B. Szumacher, Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatków i opłat lokalnych, Gdańsk 1993, s. 5-6. Zdaniem Sądu, obowiązek podatkowy w wypadku nieruchomości stanowiącej własność Państwa nie ciąży na podmiocie będącym zarządcą nieruchomości, lecz na banku posiadającym część budynku na podstawie umowy najmu zawartej z zarządcą budynku.

146 Tzw. własność piętter ustanowiona na mocy art. 664 Kodeksu Napoleona należy do rzadkości i nie jest rozwiązaniem występującym w aktualnym systemie prawa rzeczowego - zob. S. Rudnicki, Komentarz do kodeksu..., op. cit., s. 25.

147 Zob. głosę krytyczną L. Etela do wyroku NSA z dnia 30 czerwca 1995 r. w sprawie kondygnacji w budynkach opublikowaną w „Finansach Komunalnych” 1996, nr 3.

148 Sygn. akt SA/Ł 2214/94 - opublikowany w: „Finansach Komunalnych” 1996, nr 3.

149 Dz.U. Nr 17, poz. 62 z późn.zm.

Całkowicie odmienne stanowisko zajął NSA w wyroku z 22 sierpnia 1995 r. stwierdzając m.in., że nie ma podstaw prawnych do wyłączenia piwnic z opodatkowania podatkiem od nieruchomości.<sup>150</sup> Powierzchnia piwnic w budynkach powinna być uwzględniana, zdaniem Sądu, przy ustalaniu powierzchni użytkowej stanowiącej podstawę opodatkowania budynku podatkiem od nieruchomości.<sup>151</sup>

W praktyce organy podatkowe gmin powszechnie pobierały podatek od piwnic, pomimo że istniały na tym tle spory interpretacyjne. Tego typu jednolita w zasadzie praktyka organów podatkowych miała swoje podstawy m.in. w jednym z pierwszych wyroków NSA dotyczących terminu „kondygnacja”, tj. wyroku z 18 listopada 1992 r.<sup>152</sup> W uzasadnieniu tego orzeczenia Sąd stwierdził, że do pojęcia „kondygnacja” użytego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, nie ma zastosowania par. 4 ust. 2 powołanego wyżej rozporządzenia w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki. Na ugruntowanie praktyki gmin w tym zakresie wpłynęło również bardzo zbliżone stanowisko Ministerstwa Finansów zawarte w piśmie okólnym z dnia 2 marca 1991 r., z którego wynika, że piwnice, sutereny i strychy stanowią kondygnację i podlegają opodatkowaniu.<sup>153</sup> Na tym tle zaskakujący wydaje się być wyrok NSA wydany 4 lata później, w którym Sąd uznając, że piwnice nie stanowią kondygnacji, nie bierze pod uwagę praktyki ani wcześniejszego orzecznictwa dotyczącego tej problematyki. Swego rodzaju odpowiedzią na ten chybiony pogląd jest uchwała składu pięciu sędziów NSA, w której stwierdzono, że powierzchnia użytkowa budynku, o której mowa w art. 4 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, obejmuje także piwnice.<sup>154</sup> Aprobując stanowisko NSA wyrażone w tej uchwale należałoby

150 Sygn. akt SA/Ł 2447/94 - nie publikowany.

151 Powołane wyroki dotyczą, wbrew pozorom, zagadnienia rzutującego bardzo mocno zarówno na wielkość dochodów budżetów gmin z tytułu podatku od nieruchomości, jak i wysokość obciążenia tym podatkiem właścicieli i posiadaczy budynków. Przyjęcie poglądu wynikającego z wyroku z dnia 30 czerwca 1995 r., zgodnie z którym piwnice nie są kondygnacją i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, spowodowałoby konieczność zwrócenia przez gminy podatnikom nadpłaconego podatku za ostatnie trzy lata. Nadpłaty z tego tytułu oscyływałyby w granicach 30% wpływów z podatku od budynków plus należne odsetki, co w odniesieniu zwłaszcza do podatników prowadzących działalność gospodarczą, dawałoby olbrzymie kwoty. Z drugiej strony taka interpretacja prowadziłaby do załamania systemu finansowego większości gmin. W budżetach gmin nie starczyłoby środków na zwrot nadpłat.

152 Sygn. akt SA/Gd 1331/92 - opublikowany w: W. Abramowicz, Podatki, finanse i budżet gminy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 1994, s. 14.

153 Zob. J. Dziuba - Poradnik prawniczy. Podatki i opłaty lokalne, Warszawa 1991, s. 9.

154 Zob. „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1996, nr 3, poz. 106.

- jak się wydaje - wskazać na dodatkowe argumenty, które za nim przemawiają. Oto najważniejsze z nich:

1. Powoływane rozporządzenie Ministra Administracji, Gospodarki Terenowej i Ochrony Środowiska, z którego wynika, że piwnice nie są kondygnacjami, jest przepisem wykonawczym do ustawy - Prawo budowlane i dotyczy „budynków” w rozumieniu tej ustawy. Nie znajduje zatem zastosowania do „budynku” określonego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, tj. obiektu budowlanego umocowanego w ziemi lub na ziemi, posiadającego ściany lub słupy albo filary oraz pokrycie dachowe. Jest to definicja zdecydowanie odbiegająca od definicji zawartej w prawie budowlanym. Nie można zatem do pojęcia „budynek” z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stosować przepisów wykonawczych do ustawy prawo budowlane, które nadaje temu pojęciu inne znaczenie.

2. Powołane rozporządzenie jest przepisem wykonawczym do ustawy prawo budowlane i przez to nie może być traktowane jako unormowanie o charakterze ustrojowym, które reguluje pojęcia stosowane w całym systemie prawa. Świadczy o tym również brzmienie par. 4 ust. 2: „Piwnice, sutereny oraz poddasza w budynkach nie stanowią kondygnacji w rozumieniu przepisów rozporządzenia.” Jest to zatem określenie „stworzone” na potrzeby tylko tej regulacji prawnej.

3. Zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podstawą opodatkowania budynku jest jego powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigów. Z przytoczonego przepisu wynika, że przy ustalaniu podstawy opodatkowania pomija się jedynie powierzchnię klatek schodowych oraz szybów dźwigów. Nie ma natomiast mowy o wyłączeniu powierzchni strychów, piwnic i poddaszy. Trudno zakładać, że ustawodawca wyłączył mocą przepisu ustawowego z opodatkowania powierzchnię klatki schodowej, a „zapomniał” o zdecydowanie większych powierzchniach piwnic i poddaszy, pozostawiając to regulacjom rangi podustawowej.

Powołane orzeczenia sądowe dotyczą stanu prawnego obowiązującego do wejścia w życie ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane.<sup>155</sup> Na podstawie tego aktu wydane zostało nowe rozporządzenie Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie.<sup>156</sup> Zgodnie z tym aktem, piwnice w dalszym ciągu nie są zaliczane do kondygnacji, ale tylko w sprawach, które są regulowane rozporządzeniem. Akt ten został zaliczony do ka-

155 Dz.U. Nr 89, poz. 414 z późn. zm.

156 Dz.U. Nr 10, poz. 46.

tegorii przepisów „techniczno-budowlanych”,<sup>157</sup> które są stosowane jedynie przy budowie, rozbudowie i nadbudowie budynków oraz budowli.<sup>158</sup> Przepisy te nie powinny być zatem bezpośrednio stosowane przy opodatkowaniu nieruchomości. Wydaje się, że aktualnie obowiązujące rozporządzenie nie daje już podstaw do uznawania powierzchni piwnic jako wyłączonych z podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wyżej przedstawione problemy dotyczące opodatkowania części budynku, jaką jest kondygnacja, uzasadniają potrzebę zdefiniowania tego pojęcia w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Można byłoby posłużyć się przy tym przytoczoną w powołanej uchwale NSA definicją, zgodnie z którą przez kondygnację należy rozumieć „część budynku między stropami lub między podłożem i najniższym stropem (...)”<sup>159</sup> Zamieszczenie tej definicji w ustawie „podatkowej” na pewno przyczyniłoby się do zmniejszenia sporów dotyczących tego pojęcia. Nie jest to zresztą jedynie nie zdefiniowane w tej ustawie pojęcie, które jest różnie interpretowane w praktyce i orzecznictwie. Nie mniej kontrowersyjne są użyte w tej ustawie zwroty: „jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej”, „ustanowiony zarząd”, „budowla”, „posiadacz zależny”, „obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem”, „budynki związane z działalnością gospodarczą”, „część budynku”, „część budowli”, „grunt nie objęty przepisami ustawy o podatku rolnym lub leśnym”. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, chyba jak żadna inna ustawa z zakresu prawa podatkowego „naszpikowana” jest wręcz różnego rodzaju niedookreślonymi pojęciami.<sup>160</sup> Rozwiązaniem tego problemu byłoby zamieszczenie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych „słowniczka” wyrażeń użytych w ustawie i zastąpienie niektórych z nich pojęciami o znaczeniu utrwalonym w systemie prawa.

157 Zob. art. 7 ust. 1 pkt 1 prawa budowlanego.

158 Zob. par. 2 ust. 1 powołanego rozporządzenia.

159 Definicja ta jest zaczerpnięta ze Słownika języka polskiego pod. red. M. Szymczaka, Warszawa 1992, s. 985.

160 W doktrynie przyjmuje się, że ustawy podatkowe normujące szczegółowe prawo podatkowe powinny tworzyć zamknięty system norm, a klauzule generalne i pojęcia niedokreślone mogą być jedynie - w ograniczonym zakresie - stosowane w ogólnym prawie podatkowym - zob. E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, Problemy tworzenia prawa podatkowego, „Acta Universitatis Lodzianis Folia Iuridica” 1992, nr 54, s. 136.

## 2.2.4. Nieruchomość a obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem

Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości spoczywa na właścicielu, posiadaczu, użytkowniku wieczystym i zarządcy nie tylko nieruchomości, ale również obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem. Pojęcia „nieruchomości” i „obektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem”, chociaż ustawodawca posługuje się nimi w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, nie są w tym akcie zdefiniowane. Z tego powodu są one różnie interpretowane, co jest zjawiskiem bardzo niekorzystnym, zwłaszcza jeżeli dotyczy tzw. istotnych elementów konstrukcji podatku.<sup>161</sup> Brak definicji ustawowych tych pojęć nie narusza co prawda zasady wyłączności ustawy w normowaniu obowiązków podatkowych, ale powoduje, że na gruncie ustawy podatkowej są to pojęcia niedookreślone.<sup>162</sup> Podmiot jest jednak zaliczany do tych elementów podatku, które powinny być bardzo precyzyjnie określone w ustawie podatkowej. Nie można tego powiedzieć o regulacji podmiotu podatku od nieruchomości, gdzie o tym, kto płaci ten podatek, decyduje w dużej mierze zakres pojęć „nieruchomość” i „obekt budowlany nie złączony trwale z gruntem” określonych w innych ustawach. W doktrynie i orzecznictwie nie ma w zasadzie większych problemów z interpretacją ugruntowanego w systemie prawa pojęcia „nieruchomość”, powszechnie bowiem przyjmuje się definicję zawartą w art. 46 k.c.<sup>163</sup> Zgodności takiej nie ma, niestety, w pojmowaniu „obektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem.” O zakresie tego pojęcia można wnioskować jedynie posiłkowo na podstawie prawa budowlanego, gdzie jest ono bliżej określone. Bliżej, co nie oznacza, że jednoznacznie, zwłaszcza jeżeli odniesiemy je do przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. W art. 3 ustawy prawo budowlane nie ma definicji „obektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem.” Są natomiast definicje pojęć zbliżonych, a mianowicie „obekt budowlany” i „tymczasowy obekt budowlany.” Przez obekt budowlany należy rozumieć budynek wraz z instalacja-

161 Podstawowymi elementami konstrukcji podatku, które powinny być uregulowane ustawowo, są jego podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawka podatkowa, ulgi i zwolnienia - por. R. Mastalski, Wprowadzenia do prawa..., op. cit., s. 52. Zbliżony pogląd zawarty jest w uzasadnieniu orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 1988 r. (sygn. akt Kw 4/88 r.) i dnia 15 maja 1996 r. (sygn. akt W 2/96). Problematykę tę omawia C. Kosikowski w glosie do orzeczenia Trybunału z dnia 19 października 1988 r., „Państwo i Prawo” 1989, nr 6.

162 Podstawowe elementy konstrukcji podatku powinny być w sposób „pełny” uregulowane w ustawach podatkowych, bez pozostawiania zbyt dużych luzów interpretacyjnych - por. E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, Problemy tworzenia prawa..., op. cit., s. 135 i n.

163 Zob. L. Etel, E. Ruśkowski, Komentarz..., op. cit., s. 52, M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości..., op. cit., s. 18 i wyrok NSA z dnia 27 lutego 1992 r. (sygn. akt SA/Po 1346/91) - nie publikowany.

mi i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową oraz obekt małej architektury. Stałymi obiektami budowlanymi są więc, upraszczając, zdefiniowane w tej ustawie budynki, budowle i obiekty małej architektury. Tymczasowym obiektem budowlanym jest obekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obekt budowlany nie połączony trwale z gruntem, jak strzelnica, kiosk uliczny, pawilon sprzedaży ulicznej i wystawowy, przykrycie namiotowe i powłoka pneumatyczna, urządzenie rozrywkowe, barakowóz i obekt kontenerowy. Z przytoczonych określeń stałego i tymczasowego obiektu budowlanego można wnioskować, że „obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem” to tymczasowe obiekty budowlane, które mogą być odłączone od gruntu bez uszkodzenia ich konstrukcji i mogą przez to stanowić, zgodnie z art. 47 i 48 k.c., odrębny od gruntu przedmiot własności. Właściciel takiego obiektu jest niewątpliwie podatnikiem podatku od nieruchomości. Natomiast stałe obiekty budowlane to połączone trwale z gruntem obiekty budowlane, które z pewnymi wyjątkami<sup>164</sup> są, zgodnie z art. 47 k.c., częścią składową nieruchomości gruntowej. W sensie fizycznym i prawnym ich połączenie z gruntem jest na tyle trwałe, że nie może stanowić przedmiotu odrębnej własności. Nie mogą to być zatem, pomijając wspomniane wyjątki, nieruchomości w rozumieniu k.c. i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli obiekty budowlane trwale związane z gruntem nie są nieruchomościami (i nie są też obiektami budowlanymi nie związanymi trwale z gruntem), to kogo obciąża obowiązek płacenia od nich podatku od nieruchomości? Podatek ten, zgodnie z art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obciąża bowiem jedynie właścicieli i posiadaczy „nieruchomości” i „obektów budowlanych nie związanych trwale z gruntem”. Stałe obiekty budowlane nie mogą być zaliczone ani do jednej, ani do drugiej grupy. Parkan postawiony na trwałym fundamencie (trwały związek fizyczny) na podstawie zezwolenia wydanego bez ograniczeń czasowych (trwały związek prawny) nie jest nieruchomością ani też obiektem budowlanym nie związanym trwale z gruntem. Kto ma więc, biorąc pod uwagę postanowienia ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, płacić od niego podatek od nieruchomości? Odpowiedzi na to pytanie nie można niestety znaleźć w ustawie o podat-

164 Odrębnym od gruntu przedmiotem własności mogą być m.in. budynki wzniesione na gruncie Skarbu Państwa lub należącym do gminy przez wieczystego użytkownika albo nabyte przez niego w momencie zawarcia umowy o użytkowanie wieczyste, garaże wybudowane na podstawie pozwolenia na budowę na gruncie stanowiącym własność Skarbu Państwa lub gminy przez najemcę z jego własnych środków. Wszystkie przypadki odstępstwa od zasady *superficies solo cedit* omawia S. Rudnicki, Prawo obrotu..., op. cit., s. 33.

kach i opłatach lokalnych. Bardziej przydatnym aktem jest w tym przypadku kodeks cywilny, a nie ustawa podatkowa. Parkan ten stanowi część składową nieruchomości, w rozumieniu art. 48 k.c. i jako urządzenie trwale z gruntem związane podziela los prawny gruntu, co oznacza, że jego właścicielem, zgodnie z zasadą *superficies solo cedit*, jest właściciel gruntu. Stąd też, mimo że w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie ma wśród podatników wymienionych właścicieli tego typu obiektów, należy ich tak traktować. Obowiązek podatkowy w przypadku obiektów budowlanych połączonych trwale z gruntem spoczywa więc, jak się wydaje, na właścicielach nieruchomości gruntowej. W przypadku gdy tego typu obiekt jest w posiadaniu innej osoby niż właściciel, podatnikiem jest właściciel nieruchomości gruntowej, chyba że jest nim Skarb Państwa lub gmina. W razie oddania w posiadanie zależne nieruchomości gruntowej Skarbu Państwa lub gminy, na której znajdują się obiekty trwale z gruntem związane, obowiązek płacenia podatku od gruntu i od tych obiektów spoczywa na posiadaczu nieruchomości gruntowej. Sprawa się komplikuje wówczas, gdy przedmiotem umowy najmu, z czym się można spotkać w praktyce, jest tylko taki obiekt stanowiący część składową nieruchomości gruntowej Skarbu Państwa lub gminy (np. płyta lotniska, korona stadionu sportowego, składowisko odpadów). Jest to jedynie część nieruchomości, a opodatkowania posiadacza części nieruchomości nie przewiduje art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W przepisie tym (w odróżnieniu od art. 2 ust. 1 pkt 2 i 4)<sup>165</sup> wyraźnie mowa jest jedynie o posiadaczach zależnych nieruchomości (całych) i obiektów budowlanych nie związanych trwale z gruntem. Najemca części składowej nieruchomości w postaci budynku nie jest w tej sytuacji podatnikiem tego podatku, czego ustawodawca chyba nie przewidział.

Wynikający z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz prawa budowlanego podział obiektów budowlanych na stałe i tymczasowe okazuje się mało przydatny wówczas, gdy odniesiemy go do przedmiotu podatku od nieruchomości. Budynki i budowle podlegają opodatkowaniu bez względu na to, czy stanowią „stały” czy też „nie związany trwale z gruntem” obiekt budowlany. Zasady opodatkowania budynku i budowli, zarówno wówczas gdy stanowią one część składową nieruchomości, jak i wtedy, gdy są obiektem budowlanym nie związanym trwale z gruntem, są identyczne. W obu wypadkach podatnikiem jest właściciel budynku lub budowli, przedmiotem podatku - budynki i budowle, zaś wysokość podatku jest taka sama i opłaca się go w takim samym trybie.

<sup>165</sup> W przepisach tych użyty jest zwrot „nieruchomości lub ich części”. Zagadnienie to będzie omówione szerzej w dalszej części tego rozdziału.

Posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciem „obiekty budowlane nie związane trwale z gruntem” nie jest uzasadnione przy określeniu podatnika podatku od nieruchomości i nie ma znaczenia przy określaniu przedmiotu podatku. Podział podatników na właścicieli i posiadaczy nieruchomości i obiektów budowlanych nie związanych trwale z gruntem nie jest podziałem dychotomicznym. Można bowiem wyróżnić trzecią kategorię podatników, a mianowicie właścicieli i posiadaczy obiektów budowlanych związanych trwale z gruntem nie będących nieruchomościami. Pojęcie „obiekt budowlany nie związany trwale z gruntem” jest również nieprzydatne przy określaniu przedmiotu podatku z uwagi na to, że budynki i budowle podlegają takim samym zasadom opodatkowania, bez względu na ich związek z gruntem. Z tych też powodów należałoby postulować wyeliminowanie tego pojęcia z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Można to osiągnąć poprzez jego zastąpienie pojęciem „obiekty budowlane nie stanowiące nieruchomości”. Podatnikami byłiby wówczas władający nieruchomościami w rozumieniu art. 46 k.c. i obiektami budowlanymi w rozumieniu ustawy prawo budowlane, które nie stanowią nieruchomości. Podział taki byłby podziałem zamkniętym, obejmującym wszystkie podmioty zobowiązane do opłacania podatku od nieruchomości. Zaproponowane rozwiązanie nie wyeliminowałoby jednak mankamentu aktualnie obowiązujących regulacji, a mianowicie tego, że podmiot i przedmiot podatku jest ustawowo określany za pomocą różnych pojęć. Podatnikiem jest władający nieruchomościami i obiektami nie związanymi trwale z gruntem, a przedmiotem podatku są budynki, budowle i grunty. Z tego względu można by rozważyć możliwość określenia podatnika jako właściciela, posiadacza i zarządcę budynków, budowli i gruntów oraz użytkownika wieczystego gruntów, a przedmiot podatku jako budynki, budowle i grunty. Rozwiązanie to wymagałoby zdefiniowania tych trzech kategorii rzeczy, a przede wszystkim gruntu i budowli, jako że definicja budynku już istnieje.<sup>166</sup> Wydaje się jednak, że z uwagi na rozległość tej tematyki, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych powinna odsyłać w tym zakresie do prawa budowlanego, gdzie znajdują się definicje tego typu obiektów.

### 2.2.5. Część nieruchomości jako przedmiot opodatkowania

W art. 2 ust. 1 pkt. 2 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca posługuje się pojęciem „nieruchomości lub ich części”. Użytkownik wieczysty i posiadacz bez tytułu prawnego są podatnikami podatku od nieruchomości zarówno wówczas, gdy władają całą nieruchomością jak i jej częścią. Jednocześnie w tym samym artykule, ale w pkt 1 i 3, jako podatników wymienia się jedy-

<sup>166</sup> Zob. art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.



nie właścicieli, posiadaczy samoistnych, zależnych i zarządców całych nieruchomości. W przytoczonej regulacji ustawodawca posługuje się tylko pojęciem „nieruchomość”, co wyraźnie odbiega od brzmienia pkt 2 i 4, gdzie wyraźnie występuje termin „nieruchomości lub ich części”. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie jest określona bliżej „część nieruchomości”, co pozwala twierdzić, że chodzi o fizycznie wydzieloną część nieruchomości gruntowej, budynkowej i lokalowej.<sup>167</sup> Z ustaleniem części nieruchomości podlegającej opodatkowaniu nie ma problemu w sytuacji, gdy na gruncie widoczne są sztuczne lub naturalne jego granice albo część budynku jest wydzielona od reszty ścianami. Sytuacja jest trudniejsza, gdy tego typu wydzielenie nie występuje, a nieruchomość jest w bliżej nieokreślonej części wykorzystywana przez podmiot podlegający opodatkowaniu. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie przewiduje, jak w takim wypadku ustalić część nieruchomości podlegającej opodatkowaniu.<sup>168</sup> Wydaje się, że nie ma podstaw, na co zwrócił uwagę NSA w jednym z wyroków<sup>169</sup>, do stosowania wówczas różnego rodzaju procentowych przeliczników odnoszonych do powierzchni całej nieruchomości. Jedynym, jak się wydaje, sposobem ustalenia powierzchni części nieruchomości jest jej obmiar, co nie zawsze jest łatwe do zrealizowania.<sup>170</sup> Kwestia ta powinna być jednoznacznie uregulowana w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Władający częścią nieruchomości w takim rozumieniu może być podatnikiem, co należy podkreślić, tylko w dwóch przypadkach, a mianowicie użytkownika wieczystego i posiadania bez tytułu prawnego części nieruchomości stano-

167 Problemy dotyczące opodatkowania części budowli, ze względu na ich specyfikę, są przedstawione w dalszej części tego rozdziału.

168 Z pytaniem dotyczącym m.in. tego problemu wystąpił do NSA pełny skład samorządowego kolegium odwoławczego. Sąd w uchwale z dnia 28 lipca 1997 r. (sygn. akt FPK 8/97) odmówił jednak odpowiedzi na pytanie czy przez części budynków i gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 lit. a/ ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, należy rozumieć wyłącznie wyodrębnione fizycznie powierzchnie budynków i gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą określone w metrach kwadratowych.

169 W uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 24 lutego 1993 r. (sygn. akt SA/Wr 1444/92), dotyczącym co prawda części nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, ale znajdującym zastosowanie i w analizowanej sprawie, Sąd stwierdził, że w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie ma przepisów, które przewidywałyby ustalenie powierzchni budynków i gruntów na podstawie wskaźników procentowych.

170 Np. kogo obciążyć podatkiem i jak ustalić powierzchnię działki gruntu stanowiącego własność gminy, wykorzystywaną w części przez okolicznych mieszkańców do wypasu bydła? Dokonanie fizycznego obmiaru klóciłoby się w tym przypadku z art. 21 powołanej ustawy prawo geodezyjne i kartograficzne nakazującym opodatkowanie na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów.

wiących własność Skarbu Państwa lub gminy. Obowiązek podatkowy w przypadku innych form władania nieruchomością obciąża podmiot władający całą nieruchomością. Zasygnalizowany problem ma bardzo duże znaczenie praktyczne, zwłaszcza w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i gminy. I tak, np. jeżeli gmina wydzierżawia całą działkę gruntu osobie fizycznej, osoba ta jest zobowiązana jako posiadacz zależny całej nieruchomości komunalnej opłacać podatek od nieruchomości. Gdyby natomiast ta sama działka została w części fizycznie wydzielonej wydzierżawiona jednej osobie, a pozostała jej część innej lub służyła potrzebom gminy - na dzierżawcach nie spoczywałby obowiązek podatkowy. Byliby oni jedynie posiadaczami zależnymi części nieruchomości komunalnej, co - zgodnie z brzmieniem art. 2 ust. 1 pkt 3 - nie jest przesłanką do obciążenia ich podatkiem od tej części nieruchomości. Gdyby natomiast część tej działki była wykorzystywana przez dany podmiot bezumownie, gmina mogłaby, na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 4 powołanej ustawy, obciążyć go podatkiem od nieruchomości od tej części.

W praktyce i orzecznictwie w zasadzie omawianego problemu się nie dostrzega, czego efektem jest opodatkowywanie posiadaczy zależnych części nieruchomości.<sup>171</sup> Powszechnie przyjmuje się, że jeżeli przedmiotem umowy dzierżawy jest grunt, to stanowi on nieruchomość gruntową, czego konsekwencją jest opodatkowanie dzierżawcy jako posiadacza zależnego nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub gminy podatkiem od nieruchomości. W rzeczywistości jednak nie każdy obszar gruntów jest nieruchomością gruntową. Nieruchomością gruntową jest, o czym już była mowa, część powierzchni ziemskiej będącej odrębnym przedmiotem własności. Grunt staje się nieruchomością poprzez jego wyodrębnienie z otaczających go gruntów, które w praktyce przybiera postać wytyczenia jego granic w mapach i ewidencjach geodezyjnych.<sup>172</sup> Obszar gruntu, który nie ma takiego wyodrębnienia, nie może być traktowany jako nieruchomość w rozumieniu art. 46 k.c. i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W ewidencji gruntów wyodrębniona nieruchomość gruntowa określana jest jako działka i jest oznaczana stosownym symbolem, pod którym zawarte są szczegółowe dane stanowiące wyłączną podstawę oznaczenia nieruchomości w księdze

171 Zob. głosę L. Etela do wyroku NSA z dnia 27 lipca 1995 r. (sygn. akt III SA 284/95) - „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1997, nr 2. Wyrok ten dotyczy, co prawda, lokalu w budynku stanowiącym własność gminy, ale rozważania tam zawarte można odnieść do każdej innej części nieruchomości.

172 Dla uznania obszaru gruntu za nieruchomość niezbędne jest jego wyodrębnienie od innych przedmiotów, jakimi w stosunku do niego są inne otaczające go grunty - por. S. Rudnicki, Prawo obrotu..., op. cit., s. 22.

wieczyste.<sup>173</sup> Jedynie w przypadku przekazania przez Skarb Państwa lub gminę w posiadanie zależne nieruchomości gruntowej, obowiązek podatkowy obciąża posiadacza zależnego. Natomiast w przypadku, gdy komunalna lub państwowa nieruchomość gruntowa jest jedynie w pewnej części - fizycznie wydzielonej - przekazywana w posiadanie zależne innej osobie, osoba ta nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Przedmiotem posiadania zależnego nie jest bowiem w tym wypadku nieruchomość gruntowa, a jedynie obszar gruntu. Dopiero dokonanie podziału nieruchomości gruntowej i wyodrębnienie tego obszaru jako działki, umożliwiłoby w przypadku wynajęcia lub wydzierżawienia obciążenie posiadacza tym podatkiem.

Duże problemy, aczkolwiek innego rodzaju niż przy budynkach i gruntach, występują w praktyce również przy opodatkowywaniu „części” budowli, o której mowa w art. 3 ust.1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W wyniku wprowadzonych w 1996 r. zmian w tej ustawie, opodatkowaniu podlegają już nie tylko budowle w „całości”, ale również ich części, o ile są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.<sup>174</sup> Uzasadnieniem tej zmiany było, że opodatkowaniu powinna podlegać budowla również wówczas, gdy tylko w części jest związana z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. W zmienionym przepisie nie ma jednak określonych zasad podziału budowli na części związane i nie związane z działalnością gospodarczą. Jeżeli nawet „fizycznie” można określić, jaka część np. placu służy prowadzeniu działalności gospodarczej, to nie wiadomo jaka jest wartość tej części i jak ją ustalić. Podstawą opodatkowania budowli jest bowiem jej wartość amortyzacyjna, a nie powierzchnia. Przepisy regulujące podatek od nieruchomości nie dają podstawy do ustanowienia procentowego wskaźnika wymiaru podatku w razie jedynie częściowego związania nieruchomości z działalnością gospodarczą.<sup>175</sup> Nie można też, w sytuacji gdy podstawą opodatkowania jest wartość budowli, ustalać też podstawy w oparciu o obmiar powierzchni części budowli związanej z prowadzoną działalno-

173 Działkę gruntu stanowi, zgodnie z par. 4 powoływanego rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów, ciągły obszar gruntów, jednorodny ze względu na stan prawny. Działki graniczące ze sobą mogą, w określonych wypadkach, być jednak wykazane w ewidencji gruntów nawet, gdy stanowią przedmiot tych samych praw - zob. par. 4 ust. 3 powołanego rozporządzenia. Zbliżoną definicję działki gruntu zawiera art. 4 pkt 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. Nr 115, poz. 741). Jest nią część nieruchomości wydzielona w wyniku jej podziału albo scalania i podziału, a także odrębnie położona część tej nieruchomości. Tu również położony jest nacisk na wyodrębnienie działki z otaczających ją gruntów.

174 Zmiany zostały wprowadzone ustawą z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody (Dz.U. Nr 91, poz. 409, Nr 149, poz. 704).

ścią gospodarczą.<sup>176</sup> Opodatkowanie części budowli wymaga zatem sprecyzowania w przepisach sposobu ustalania podstawy opodatkowania w takim przypadku. Musi ulec zmianie zwłaszcza art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy, który w aktualnym brzmieniu nie przewiduje w ogóle opodatkowania części budowli. W przepisie tym uregulowana jest tylko podstawa opodatkowania całych budowli. Podobnie w art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy przewidziana jest stawka dla budowli, bez uwzględnienia faktu, że opodatkowaniu podlegać mają również ich części. Z tych też powodów w aktualnym stanie prawnym nie ma możliwości opodatkowania części budowli.

Opodatkowanie władającego „częścią nieruchomości” jest w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych ograniczone jedynie do dwóch podmiotów - posiadacza nieruchomości bez tytułu prawnego i użytkownika wieczystego.<sup>177</sup> W pozostałych przypadkach podatnikiem jest podmiot władający całą nieruchomością. Brak ustawowego określenia „części nieruchomości” jest powodem powstawania dużych trudności przy ustalaniu powierzchni podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Z tych też względów w ustawie pojęcie to powinno być skonkretyzowane, poprzez określenie zasad ustalania podstawy opodatkowania „części” nieruchomości. Wydaje się, że jedynym sposobem ustalania tej podstawy w przypadku budynków i gruntów jest jej fizyczny pomiar. Tego sposobu ustalania podstawy opodatkowania nie można jednak zastosować do „części” budowli, gdzie tą podstawą jest wartość amortyzacyjna. W ustawie nie są również przewidziane stawki dla części budowli, co powoduje, że aktualnie nie ma podstaw do opodatkowania budowli w przypadku jej tylko częściowego wykorzystania do prowadzenia działalności gospodarczej. Wymaga to zmiany art. 4 ust. 1 pkt 2 i art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poprzez uregulowanie podstawy opodatkowania i stawki dla części budowli.

175 Pogląd ten sformułował NSA w wyroku z dnia 24 grudnia 1993 r. (SA/Wr 1444/92)- opublikowanym w: „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 2, s.120, w stosunku do gruntów i budynków, ale znajduje on, jak się wydaje, bezpośrednie zastosowanie do wszystkich rodzajów nieruchomości podlegających opodatkowaniu, w tym i budowli.

176 Taki sposób ustalenia podstawy opodatkowania jest możliwy w przypadku opodatkowania części budynku służącej prowadzeniu działalności gospodarczej. Wynika to stąd, że podstawą opodatkowania budynków lub ich części jest powierzchnia użytkowa, zdefiniowana w art. 4 ust. 2 i 3 komentowanej ustawy.

177 Zasada ta nie znajduje zastosowania, gdy przedmiotem opodatkowania jest władanie budowlą. Jeżeli budowla nie jest trwale związana z gruntem, to podatnikiem jest jej właściciel, a gdy właścicielem jest Skarb Państwa lub gmina - posiadacz zależny lub bez tytułu prawnego. W przypadku trwałego związania budowli jest ona częścią składową nieruchomości, co przemawia za opodatkowaniem władającego gruntem.

### 2.2.6. Grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym jako przedmiot podatku od nieruchomości

Grunty stanowią w aktualnie obowiązującym systemie podatkowym przedmiot (fizyczny) trzech podatków, a mianowicie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego. Fakt współistnienia trzech podatków o krzyżującym się częściowo zakresie przedmiotowym powoduje powstawanie licznych problemów dotyczących opodatkowania gruntów. To niekorzystne zjawisko potęguje brak w obowiązujących przepisach reguł, które umożliwiłyby wyraźne rozgraniczenie przedmiotu tych zbliżonych do siebie świadczeń. Podstawowa zasada rozgraniczająca zakres przedmiotowy podatków obciążających grunty wynika z art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z nią podatnikowi od nieruchomości podlegają jedynie grunty **nie objęte** przepisami o podatku rolnym i podatku leśnym. Zasada ta znalazła swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie NSA, z którego wynika, że aby ustalić, iż grunt podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, należy uprzednio stwierdzić, że nie jest on objęty przepisami o podatku rolnym i leśnym.<sup>178</sup> Powyższa zasada, rozgraniczająca zakres przedmiotowy tych podatków, jest również akceptowana w doktrynie, chociaż można tu jednak zauważyć pewne rozbieżności w jej pojmowaniu. Niektórzy autorzy za „grunty objęte przepisami” uważają grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym lub leśnym, czego konsekwencją jest stwierdzenie, że „...dla ustalenia, iż dany grunt podlega podatkowi od nieruchomości, należy uprzednio stwierdzić, że nie podlega on przepisom o podatku rolnym lub leśnym.”<sup>179</sup> Bardzo zbliżone stanowisko zajął NSA w orzeczeniu z dnia 26 marca 1992 r. stwierdzając, że „jeżeli grunty nie podlegają podatkowi rolnemu, to zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 pkt 1 omawianej ustawy pobiera się od nich podatek od nieruchomości”<sup>180</sup>. Zgodnie z tymi poglądami, „grunty objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym” to jedynie grunty podlegające opodatkowaniu tymi podatkami. Natomiast grunty zwolnione od podatku rolnego i leśnego oraz grunty nie podlegające tym podatkom na mocy ustaw regulujących te świadczenia, nie mogą być zaliczane do kategorii „gruntów objętych przepisami o podatku rolnym i leśnym”. Przeciwnicy tego poglądu wykazują, że za ten rodzaj gruntów należy uznawać nie tylko grunty podlegające opodatkowaniu tymi podatkami, ale rów-

niez grunty zwolnione od tych podatków i grunty nie podlegające opodatkowaniu na mocy przepisów regulujących podatek rolny i leśny.<sup>181</sup>

Przychylając się do tego stanowiska należy stwierdzić, że nie ma podstaw do utożsamiania pojęcia gruntów „objętych” jedynie z gruntami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem rolnym i leśnym. Gdyby tak było, ustawodawca powinien konsekwentnie posługiwać się pojęciem „grunty podlegające opodatkowaniu”, bez wprowadzania nowego zwrotu - „grunty objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym”. Nie ma dostatecznych powodów by zakładać, że te dwa różne terminy oznaczają to samo.<sup>182</sup> Na czym zatem polega różnica pomiędzy tymi pojęciami? Przez grunty „objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym” należy rozumieć wszystkie rodzaje gruntów, których stan prawny jest uregulowany w ustawie o podatku rolnym i podatku leśnym. Ustawy te obejmują swoim zasięgiem przedmiotowym nie tylko grunty, które podlegają opodatkowaniu<sup>183</sup>, ale również grunty zwolnione od tych podatków<sup>184</sup> oraz grunty nie podlegające opodatkowaniu tymi podatkami<sup>185</sup>. Każdy z ww. rodzajów gruntu jest przedmiotem regulacji ustawowej, co przesądza o tym, że jest „objęty” przepisami tych ustaw. Identyczne rozumienie „objęcia” ustawą zaprezentował NSA w jednym z wyroków dotyczących opłaty administracyjnej, gdzie stwierdził, że przez czynności objęte przepisami o opłacie skarbowej należy uznać czynności urzędowe, dla których przewidziana została opłata skarbową, a także czynności, które z mocy wyraźnego postanowienia tej ustawy i rozporządzenia zostały z opłaty skarbowej wyłączone lub zwolnione.<sup>186</sup>

Zaliczenie do kategorii „objętych przepisami” gruntów zwolnionych od podatku rolnego i leśnego oraz gruntów nie podlegających opodatkowaniu ma duże znaczenie praktyczne. Przede wszystkim grunty te nie podlegają opodatkowaniu żadnym podatkiem, pod warunkiem, że nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna. Jeżeli ten warunek nie jest

178 Zob. wyrok NSA SA/Lu 85/92; SA/Ka 1038/92; III SA 1599/92 - nie publikowane.

179 Zob. M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości... op. cit., s. 19.

180 Sygn. akt SA/Wr 217/92 - zob. G. Nasierowska, D. Trapkowska, Podatki w gminie... op. cit., str. 37.

181 Zob. E. Ruśkowski, L. Etel, Podatek rolny a podatek leśny „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 7-8 i J. Bieluk, L. Etel, S. Presnarowicz, Podatek rolny. Komentarz, Białystok 1994, s. 17 i n.

182 Jedną z powszechnych dyrektyw wykładni językowej zakłada, że bez uzasadnionych powodów nie powinno się przypisywać różnym terminom tego samego znaczenia - por. J. Wróblewski, Rozumienie prawa i jego wykładnia, Ossolineum 1990, s. 79 i n.

183 Zob. art. 1 ust. 1 ustawy o podatku rolnym i art. 60 ust. 1 ustawy o lasach.

184 Zob. art. 12 ustawy o podatku rolnym i art. 62 ust. 1 ustawy o lasach.

185 Zob. art. 2 ustawy o podatku rolnym i art. 60 ust. 1 ustawy o lasach.

186 Wyrok NSA z dnia 21 października 1993 r. (sygn. akt SA/Gd 867/93) - opublikowany w „Wokanda” 1994 r., nr 4, s. 33.

spełniony, są one zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Na tym tle najczęściej kontrowersji wzbudza sprawa opodatkowania nieużytków. Zgodnie z wyżej zaprezentowaną regułą, grunty stanowiące nieużytki - jako nie podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym na mocy art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku rolnym - nie są również opodatkowane podatkiem od nieruchomości, do momentu rozpoczęcia wykorzystywania ich do prowadzenia działalności gospodarczej. Dopiero od tego momentu nieużytki, mimo że są gruntami objętymi przepisami o podatku rolnym, stają się związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Inne stanowisko dotyczące opodatkowania tego rodzaju gruntów zajął NSA w wyroku z dnia 18 listopada 1992 r. stwierdzając, że nieużytki nie zostały wyłączone z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, stąd też podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.<sup>187</sup> Ze zbliżonym stanowiskiem można się również spotkać w piśmiennictwie, gdzie wymienia się m.in. nieużytki jako grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.<sup>188</sup> Poglądy te wynikają z przyjęcia błędnego założenia, że „grunty objęte przepisami o podatku rolnym” to tylko grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym i leśnym. Jeżeli zatem nieużytek nie podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym, to zgodnie z tym założeniem, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Utożsamianie jednak „gruntów objętych przepisami o podatku rolnym i leśnym” z gruntami podlegającymi opodatkowaniu tymi podatkami nie ma dostatecznego uzasadnienia. Opodatkowanie nieużytków podatkiem od nieruchomości prowadziłoby do absurdalnych następstw. Przykładowo podatek od nieruchomości płacony od nieużytków byłby w wielu wypadkach wyższy od podatku obciążającego użytki rolne gospodarstwa rolnego o kilkakrotnie większej powierzchni. Niekonsekwencją byłoby również opodatkowanie nieużytków podatkiem od nieruchomości przy jednoczesnym zwolnieniu od podatku rolnego użytkowników rolnych klasy V, VI i VI<sub>z</sub>.

W doktrynie i orzecznictwie nie ma jednolitego stanowiska dotyczącego pojmowania „gruntów objętych przepisami o podatku rolnym i leśnym”. Uzasadnia to potrzebę ustawowego określenia tego pojęcia, zwłaszcza z uwagi na to, że od-

187 Sygn. akt SA/Ka 1038/92 - opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1996, nr 2. Podobny pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 11 maja 1995 r. (sygn. akt SA/Ka1041) stwierdzając, że ustawodawca nie zwolnił z obowiązku płacenia podatku nieruchomości stanowiących nieużytki. Teza wyroku jest opublikowana w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych, Toruń 1996, s. 131.

188 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów, Toruń 1994, s. 21.

grywa ono decydującą rolę przy określaniu zasad opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości, podatkiem rolnym i podatkiem leśnym. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych należałoby, chcąc uniknąć sporów interpretacyjnych dotyczących tego zagadnienia, umieścić zapis, zgodnie z którym przez grunty objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym należy rozumieć grunty podlegające opodatkowaniu tymi podatkami oraz grunty zwolnione i nie podlegające opodatkowaniu na mocy ustaw o podatku rolnym i o lasach.

### 2.2.7. Nieruchomości związane z działalnością gospodarczą

W obowiązujących przepisach, mimo ostatnio wprowadzonych zmian<sup>189</sup>, w dalszym ciągu duże trudności interpretacyjne wywołują unormowania dotyczące opodatkowania nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nieruchomości i obiekty budowlane tego rodzaju są opodatkowane znacznie wyższymi stawkami niż pozostałe rodzaje rzeczy stanowiących przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zakwalifikowanie danej nieruchomości lub obiektu jako związanych z działalnością gospodarczą powoduje wzrost obciążenia podatkowego od kilku - przy opodatkowaniu gruntów, do kilkudziesięciu razy - przy opodatkowaniu budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Pomimo bogatego orzecznictwa sądowego i literatury nie ma jednolitego stanowiska co do tego, na czym ma polegać związek budynku, gruntu i budowli z działalnością gospodarczą. Do początku 1997 r., kiedy to wprowadzono zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych dotyczące m.in. „związku z działalnością gospodarczą”, można było wyróżnić dwa przeciwstawne poglądy na ten temat. Zgodnie z pierwszym z nich, o zaliczeniu budynku lub gruntu do kategorii związanych z działalnością gospodarczą decyduje sam fakt ich posiadania przez podmiot gospodarczy.<sup>190</sup> Nieruchomości związane z działalnością gospodarczą to, zdaniem zwolenników tego poglądu, nieruchomości będące w posiadaniu podmiotu gospodarczego, bez względu na to, czy w rzeczywistości są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Zgodnie

189 Zob. Dz.U. z 1996 r. Nr 91, poz. 409 i Nr 149, poz. 704.

190 Zob. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 18 grudnia 1992 r. (sygn. akt III AZP 25/92) - opublikowaną w: „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1993, nr 4, gdzie Sąd stwierdził, że posiadanie przez podmiot gospodarczy ośrodka czasowego jest wystarczającą przesłanką do uznania, iż budynki i grunty tego ośrodka wykorzystywane są na cele związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podobne stanowisko zajął J. Dziuba stwierdzając, że wszystkie nieruchomości, z wyjątkiem budynków mieszkalnych, są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, jeżeli nieruchomości te są we władaniu podmiotu utworzonego w celu prowadzenia działalności gospodarczej i bez względu na to, w jakim celu są wykorzystywane lub jakim celem służą te nieruchomości - zob. J. Dziuba, Poradnik prawniczy. Podatki i opłaty lokalne, Warszawa 1991, s. 11.

z odmiennym stanowiskiem, prezentowanym przede wszystkim w literaturze przedmiotu, a w mniejszym zakresie także w orzecznictwie sądowym, o opodatkowaniu nieruchomości jako związanych z działalnością gospodarczą decyduje realny (a nie abstrakcyjny) związek nieruchomości z jej prowadzeniem, przejawiający się tym, że nieruchomość „służy” tejże działalności.<sup>191</sup> O tym, czy dana nieruchomość jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie decyduje „jakikolwiek” jej związek z działalnością gospodarczą, ale jej realne powiązania z tego typu działalnością,<sup>192</sup> ustalane w każdym indywidualnym przypadku.<sup>193</sup>

Te duże rozbieżności w pojmowaniu związku nieruchomości z działalnością gospodarczą były jednym z powodów zmiany przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które miały na celu sprecyzowanie tego pojęcia.<sup>194</sup> W wyniku ich wprowadzenia w art. 5 ust. 3 omawianego artykułu zamieszczona została zmodyfikowana definicja gruntu związanego z działalnością gospodarczą. Za grunty związane z działalnością gospodarczą uważa się „grunty zabudowane i nie zabudowane, posiadane przez podmiot gospodarczy, a w szczególności...”. I dalej następuje przykładowe wyliczenie rodzaju tych gruntów. Przy takiej definicji gruntów związanych z działalnością gospodarczą zbyt jest przykładowe ich wskazywanie. Z definicji wynika bowiem bezpośrednio, że wszystkie grunty podmiotu gospodarczego są traktowane jako związane z działalnością gospodarczą. Jedynym kryterium zakwalifikowania gruntu do kategorii związanych z działalnością gospodarczą ma być fakt posiadania ich przez podmiot gospodar-

191 Zob. E. Ruśkowski, L. Etel, Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 3 i wyrok NSA z dnia 26 maja 1994 r. (SA/Ka 1897/93) oraz głosę M. Kalinowskiego opublikowaną w „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1995, nr 6. W powołanym wyroku NSA słusznie zauważył, że z określenia, że grunty służą prowadzonej działalności gospodarczej wyprowadzić trzeba wniosek, iż działalność gospodarcza musi być prowadzona, a grunty jej służyć, choćby pośrednio jak np. obiekty socjalne czy nawet ośrodki wypoczynkowe. Nie oznacza to, że różnego rodzaju przerwy i zawieszenia prowadzenia działalności gospodarczej oznaczają, że związek ten przestaje istnieć. Tylko trwałe zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej skutkuje zmianą klasyfikacji nieruchomości - zob. głosę R. Mastalskiego do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 18 grudnia 1992 r. (sygn. akt III AZP 25/92) opublikowaną w: „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1994, z. 1, s. 35 i uchwałę NSA z dnia 28 grudnia 1995 r. (sygn. akt 21/95) - opublikowaną w: „Wokanda” 1996, nr 2.

192 Zob. L. Etel, E. Ruśkowski, Komentarz do ustawy..., op. cit., s. 69-70.

193 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości..., op. cit., s. 37.

194 Szerzej na ten temat L. Etel, S. Presnarowicz, Zmiany przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne, (w:) Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r., pod. red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1997, s. 381-394; L. Etel, Opodatkowanie nieruchomości podmiotów gospodarczych, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 11.

czy. Pojęcie „grunty podmiotu gospodarczego” jest więc tożsame z pojęciem „grunty związane z działalnością gospodarczą”. Po co więc najpierw używać terminu „grunty związane z działalnością gospodarczą, a następnie wyjaśniać go stwierdzając, że są to grunty będące w posiadaniu podmiotu gospodarczego. Wystarczyłoby konsekwentnie posługiwać się terminem „grunty będące w posiadaniu podmiotu gospodarczego”. Przedstawione pojmowanie gruntów związanych z działalnością gospodarczą wynikające z nowej definicji jest znacznym rozszerzeniem zakresu tego pojęcia w stosunku do definicji obowiązującej jeszcze w 1996 r. Grunty - zgodnie z nową definicją - będą mogły być opodatkowane wyższymi stawkami nawet wówczas, gdy nie służą prowadzeniu działalności gospodarczej. Warto podkreślić, że w obowiązującym do początku 1997 r. brzmieniu art. 5 „służenie gruntu do prowadzenia działalności gospodarczej” było głównym kryterium opodatkowania go wyższymi stawkami. Oznaczało to, że nie każdy grunt, którym władca podmiot gospodarczy, można było uznać za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, lecz tylko służący tej działalności.<sup>195</sup>

Grunt, który nie spełniał tego warunku, był opodatkowany niższymi stawkami jako tzw. „grunt pozostały”. Wejście w życie omawianych zmian spowodowało, że każdy rodzaj gruntów będących w posiadaniu podmiotów gospodarczych, jest opodatkowany jako związany z prowadzoną działalnością gospodarczą; kategoria „gruntów pozostałych” nie ma zastosowania do tych podmiotów. Zarówno w dotychczasowym orzecznictwie sądowym, jak i w doktrynie podkreślano, że sam fakt władania nieruchomością przez podmiot gospodarczy nie powinien skutkować traktowaniem tej nieruchomości jako związanej z działalnością gospodarczą.<sup>196</sup> Zmiana definicji gruntów związanych z działalnością gospodarczą spowodowała, że w aktualnym stanie prawnym jedynym (i przy tym jakże nieprecyzyjnym) kryterium decydującym o zaliczeniu gruntów do tej kategorii jest fakt ich posiadania przez podmiot gospodarczy. Może to prowadzić do paradoksalnych konsekwencji w postaci uznania, że działkę budowlaną, np. adwokata (a więc podmiotu gospodarczego) należałoby opodatkować wyższymi

195 Zob. powołany wyrok NSA z dnia 26 maja 1994 r., w uzasadnieniu którego Sąd podkreślił, że jako grunty związane z prowadzeniem działalności ustawodawca uznał nie wszystkie rodzaje gruntów będących w posiadaniu podmiotu gospodarczego, ale tylko grunty służące tej działalności. Gdyby bowiem, zdaniem Sądu, z którym się należy zgodzić, ustawodawca miał na myśli taką koncepcję nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą, nie definiowałby ich w sposób opisowy (przykładowy), ale wskazał wprost, że chodzi o nieruchomości będące we władaniu podmiotów gospodarczych.

196 Zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 lipca 1992 r. (sygn. akt III ARN 41/92) - opublikowany w: „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1993, nr 3; wyrok NSA z dnia 6 listopada 1991 r. (sygn. akt SA/Gd 944/91) - opublikowany w: „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1993, nr 2.

stawkami - jako grunt związany z działalnością gospodarczą. Działka budowlana sędziego (nie jest to podmiot gospodarczy) opodatkowana powinna być jako „grunt pozostały”, znacznie niższymi stawkami. Z podobnymi konsekwencjami należałoby się liczyć przy opodatkowaniu działki rekreacyjnej nabytej przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą. Działka ta - zgodnie z nową definicją - powinna być uznana za grunt związany z działalnością gospodarczą. Za grunty związane z działalnością gospodarczą trzeba będzie uznać grunty będące przedmiotem samej działalności, a więc np. obrotu działkami budowlanymi.<sup>197</sup> Nowa definicja spowoduje również duże trudności przy opodatkowaniu gruntów wykorzystywanych przez podmioty gospodarcze, nie będących jednak w ich posiadaniu.<sup>198</sup>

Wydaje się, że ustawowe zdefiniowanie gruntu związanego z działalnością gospodarczą nie tylko nie usunie problemów dotyczących zasad ich opodatkowania, ale je wręcz pogłębi.

Nie zostały natomiast ustawowo zdefiniowane, w odróżnieniu od gruntów, budynki i budowle związane z działalnością gospodarczą. Zastanawiający jest przy tym brak konsekwencji ustawodawcy. Dlaczego bowiem wprowadza się ustawową definicję gruntów związanych z działalnością gospodarczą, pozostawiając nie zdefiniowane budynki i budowle związane z działalnością gospodarczą? Wydaje się, że powinna być wprowadzona do ustawy definicja wszystkich rodzajów nieruchomości i obiektów budowlanych (budynków, budowli, gruntów) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zdefiniowanie tylko gruntów jest rozwiązaniem szcątkowym, które nie rozwiązuje problemu zaliczania innych nieruchomości i obiektów do kategorii opodatkowanej najwyższymi stawkami.

Zmiany wprowadzone do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w odniesieniu do budynków sprowadzają się do wykreślenia ze zwrotu „budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” wyrażenia „z prowadze-

197 Zob. uzasadnienie powołanego wyroku NSA z dnia 26 maja 1994 r., w którym Sąd dokonał różniczenia nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i nieruchomości będących przedmiotem obrotu.

198 Wykorzystywanie gruntu będącego w posiadaniu zależnym określonej osoby przez podmiot gospodarczy nie będzie skutkowało opodatkowaniem tego gruntu jako związanego z działalnością gospodarczą. Grunt nie będzie się bowiem znajdował w posiadaniu podmiotu gospodarczego, który tylko z niego korzysta. Nie ma podstaw do obciążenia podatkiem właściciela ani posiadacza gruntu w przypadku, gdy nie są to podmioty gospodarcze. Nie będzie można uznać za związane z działalnością gospodarczą grunty będących w zarządzie lub dzierżeniu podmiotu gospodarczego, z uwagi na to, że nie są to formy posiadania w rozumieniu 336 k.c.

niem”. Celem wprowadzenia tej zmiany było, podobnie jak przy opodatkowaniu gruntów, rozszerzenie obowiązku podatkowego na wszystkie podmioty gospodarcze posiadające budynki, bez względu na to, czy faktycznie są one wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Występujące do momentu wprowadzenia zmiany wyrażenie „prowadzenie działalności gospodarczej” wskazywało, że nie chodzi o potencjalną możliwość wykorzystania budynku na cele związane z działalnością gospodarczą, lecz z faktyczną aktywnością podmiotu gospodarczego.<sup>199</sup> Tak „udoskonalone” brzmienie art. 5 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych umożliwia zastosowanie wyższych stawek w przypadku stwierdzenia „jakichkolwiek” związków budynku z działalnością gospodarczą. Niestety, podejście takie, które występowało w orzecznictwie sądowym i przed zmianą przepisów<sup>200</sup>, teraz znajduje oparcie w brzmieniu powołanego artykułu. Stosowanie „jakiegokolwiek związku”, jako jedynego kryterium zaliczania budynków do kategorii związanych z działalnością gospodarczą, może prowadzić m.in. do traktowania jako związanego z działalnością gospodarczą garażu, w którym osoba zajmująca się usługowym sprzętaniem pomieszczeń przechowuje wiadro, szczotkę i szmatę. Garaż taki jest niewątpliwie, biorąc pod uwagę to kryterium, związany z prowadzoną przez sprzętaczkę działalnością gospodarczą. Nie jest to przykład zbyt oderwany od rzeczywistości. Bardzo zbliżonej sprawy dotyczy wyrok NSA z dnia 28 listopada 1994 r., gdzie Sąd odrzucił skargę taksówkacza na decyzję burmistrza wymierzającą mu podatek od nieruchomości według stawek właściwych dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.<sup>201</sup> Sąd stwierdził m.in. że „...wolno stojący garaż, w którym jest przechowywany samochód osobowy wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu usług w zakresie przewozu osób, jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą”. Zastosowanie jedynie reguł wykładni gramatycznej do aktualnie obowiązującego zapisu art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może prowadzić, co potwierdza powołany wyrok NSA, do opodatkowania np. stodoły, według stawek właściwych dla budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą tylko dlatego, że drwał -

199 B. Brzeziński, M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości..., op. cit., s. 39.

200 W wyroku NSA z dnia 13 lipca 1994 r. sygn. akt III SA 108/94 - nie publikowany, czytamy: „wykładnia gramatyczna art. 3 i 5 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych prowadzi do wniosku, że chodzi tu o jakikolwiek związek, a więc także i pośredni służący prowadzonej działalności gospodarczej.”

201 Sygn. akt III SA 386/94 - opublikowany łącznie z krytyczną glosą L. Etela w: „Przełądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1996, nr 2.

podmiot gospodarczy - przechowuje w niej siekię, wykorzystywaną do prowadzenia działalności gospodarczej.

Na podstawie innego kryterium budynki mieszkalne opodatkowane są najwyższymi stawkami. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt. 2, część budynku mieszkalnego jest wyżej opodatkowana wówczas, gdy „jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej”. Sformułowanie to wyraźnie sugeruje, na co zwrócił uwagę NSA w jednym z wyroków, aby część budynku mieszkalnego była przeznaczona do prowadzenia w niej działalności gospodarczej z wyłączeniem funkcji mieszkalnych i innych, związanych z zamieszkiwaniem w budynku.<sup>202</sup> Wymagane jest zatem, zdaniem Sądu, ustalenie bezpośredniego związku między częścią budynku mieszkalnego i rodzajem wykonywanej przez podatnika działalności. Zastosowane w tym wypadku kryterium opodatkowania wyższymi stawkami jest bardziej precyzyjne niż w przypadku pozostałych budynków i nie wywołuje w praktyce zbyt dużych rozbieżności interpretacyjnych.<sup>203</sup>

Jeszcze inaczej niż przy gruntach i budynkach został w aktualnie obowiązującej ustawie określony związek budowli z działalnością gospodarczą. Do końca 1996 r. budowle podlegały opodatkowaniu, jeżeli były wyłącznie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jeżeli tej wyłączności nie było (np. budowla służyła również działalności rolniczej lub zaspokajaniu potrzeb bytowych podatnika) to budowle nie podlegały opodatkowaniu. Takie ukształtowanie przepisu prowadziło do unikania płacenia podatku od budowli<sup>204</sup> i było jedną z przyczyn jego zmiany.<sup>205</sup> W obowiązującym art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych warunek „wyłączności” już nie występuje. Budowle podlegają opodatkowaniu, jeżeli są „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna.” Użycie przez ustawodawcę zwrotu „z prowadzeniem działalności gospodarczej” wskazuje, o czym już była mowa, że działalność ta musi być faktycznie prowadzona z wykorzystaniem budowli.

202 Zob. wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 1992 r. (sygn. akt SA/Wr 650/92) opublikowany w: „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 6.

203 Problematyczny jest sposób ustalenia powierzchni części budynku jako podstawy opodatkowania - zob. uchwałę NSA z dnia 28 lipca 1997 r. (sygn. akt FPK 8/97) - nie publikowana.

204 Zob. L. Etel, Unikanie płacenia podatków od nieruchomości, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 12, s. 41 i n.

205 Zob. ustawa z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz ochronie przyrody (Dz.U. Nr 91, poz. 409, Nr 149, poz. 704).

W aktualnym stanie prawnym o zaliczaniu nieruchomości i obiektów do kategorii związanych z działalnością gospodarczą decydują cztery kryteria. Przy budynkach, kryterium tym jest ich „związek z działalnością gospodarczą”. Również „związek z działalnością gospodarczą”, ale już zdefiniowany w ustawie, decyduje o wysokości opodatkowania gruntów. Przy opodatkowaniu budowli decyduje „związek z prowadzoną działalnością gospodarczą”, a przy opodatkowaniu części budynków mieszkalnych podstawowe znaczenie ma to, czy są „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”. Przyjęcie w ramach jednej ustawy czterech różnych określeń omawianego „związku”, przy jednoczesnym jego zdefiniowaniu tylko w przypadku gruntów, na pewno nie przyczyni się do rozwiązania powstających na tym tle od wielu lat sporów interpretacyjnych. Z tych też względów konieczne są dalsze zmiany ustawy w tym zakresie, które jednak powinny pójść w kierunku uporządkowania i ujednoczenia omawianych kryteriów, a nie ich ciągłego doskonalenia poprzez wykreślanie pojedynczych słów. „Udoskonalenie” tego pojęcia, które miało miejsce w ostatnio wprowadzonych zmianach w ustawie, nie rozwiązuje analizowanego problemu, burząc przy tym ukształtowane w doktrynie i orzecznictwie zasady opodatkowania nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Pokazuje przy tym, że rzeczą bardzo trudną jest sformułowanie jasnych i precyzyjnych definicji tego typu nieruchomości i obiektów w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Przemawia to za tym, aby budynki, budowle i grunty były kwalifikowane jako związane z prowadzoną działalnością gospodarczą nie według jednego, uniwersalnego kryterium, ale po przeanalizowaniu przez organy podatkowe każdego indywidualnego przypadku. W razie pojawienia się wątpliwości powinny one być rozstrzygane na korzyść podatnika. Sam fakt stwierdzenia, że nieruchomość jest w posiadaniu podmiotu gospodarczego, albo że istnieje „jakikolwiek” związek z działalnością gospodarczą, nie jest wystarczającą przesłanką do opodatkowania według najwyższych stawek.

### 2.3. Zasady ustalania podstawy opodatkowania budowli

Problematyką z zakresu opodatkowania nieruchomości, która w ostatnich latach wzbudziła i nadal wzbudza chyba najwięcej kontrowersji w orzecznictwie i praktyce, są zasady ustalania podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości.<sup>206</sup> Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w jego brzmieniu obowiązującym w latach 1991-96, podstawę opodatkowania budowli stanowiła ich wartość początkowa, określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach do celów amortyzacji, chociażby były one całko-

206 Zob. L. Etel, Spór o wartość początkową budowli, „Wspólnota” 1997, nr 14.

wicie zamortyzowane. W tamtym okresie powszechnie przyjmowano, że podstawę opodatkowania budowli stanowi ich wartość początkowa, bez uwzględniania odpisów amortyzacyjnych, co pewien czas aktualizowana.<sup>207</sup> Te zasady ustalania podstawy opodatkowania budowli zostały zakwestionowane w uzasadnieniu uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r., gdzie wskazano wartość „historyczną” budowli jako podstawę opodatkowania.<sup>208</sup> Pomimo podjęcia przez Trybunał Konstytucyjny tej uchwały, mającej walor wykładni powszechnie obowiązującej, nie skończyły się spory dotyczące pojmowania wartości początkowej budowli. Już bowiem po opublikowaniu tej uchwały pełny skład samorządowego kolegium odwoławczego wystąpił do NSA z pytaniem prawnym dotyczącym podstawy opodatkowania budowli, na które jednak Sąd w uchwale z dnia 29 lipca 1996 r. odmówił odpowiedzi podnosząc, że uchwała Trybunału usunęła wątpliwości podniesione w tym pytaniu.<sup>209</sup> W rzeczywistości jednak tak się nie stało, czego najlepszym dowodem jest wyrok NSA z dnia 19 marca 1997 r., w uzasadnieniu którego Sąd stwierdził, odmiennie niż to zrobił Trybunał, że dla budowli wykonanych przed dniem wejścia w życie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podstawa ich opodatkowania może być ustalana w wysokości ich wartości zaktualizowanej.<sup>210</sup>

Poglądy Trybunału zawarte w uzasadnieniu uchwały poddane zostały krytyce w doktrynie, gdzie podnoszono, że moc prawnie wiążącą ma jedynie sentencja

207 W literaturze przedmiotu powszechnie wskazywano, że do 1995 r. podstawa opodatkowania budowli musiała być ustalana na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 marca 1992 r. w sprawie składników majątkowych uznawanych za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zasad i stawek ich amortyzacji oraz trybu i terminów aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz.U. Nr 30, poz. 130 z późn.zm.), a w stosunku do osób nie zobowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych (rachunkowych) - na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1991 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 124, poz. 553) - zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski - Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów, Toruń 1994, s. 28; L. Etel, E. Ruśkowski - Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Warszawa 1996, s. 82; A. Hanusz - Podatki i opłaty lokalne, Warszawa 1993, s. 19; M. Kalinowski - Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa, Toruń 1994, s. 26.

208 Sygn. akt W 2/96, opublikowana w: „Orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego” 1997 r. Nr 3, poz. 23.

209 Sygn. FPK 6/96 opublikowana w: ONSA 1996, nr 4, poz. 151.

210 Sygn. akt I SA/Wr 1834/96. Podobny pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 30 września 1997 r. (sygn. akt SA/Rz 780/97) - nie publikowany. Jednakże w wyroku z dnia 23 października 1997 r. (sygn. akt SA/Bk 453/97) - nie publikowany, Sąd w pełni podzielił trafność wykładni art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dokonanej przez Trybunał Konstytucyjny w analizowanej uchwale.

uchwały Trybunału<sup>211</sup>, a podstawę opodatkowania budowli stanowi ich aktualizowana wartość brutto.<sup>212</sup>

Najwięcej jednak kontrowersji powołana uchwała wzbudziła wśród podatników, płacących niekiedy bardzo wysoki podatek od budowli i w gminach, w których wpływy z opodatkowania budowli stanowiły podstawowy dochód ich budżetów. Wejście w życie uchwały spowodowało, że tym gminom zaczęło grozić załamanie gospodarki budżetowej. Z tych powodów stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zawarte w tej uchwale poddane jest głębszej analizie.

W sentencji uchwały Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 8 i art. 11 ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nie dają podstaw do zmiany wartości początkowej budowli, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w przypadku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa. W uzasadnieniu uchwały Trybunał stwierdził jednakże, że na wartość początkową nie mają wpływu ani dokonane odpisy amortyzacyjne, ani też jej aktualizacja. Zarówno odpisy amortyzacyjne, jak i aktualizacja dokonywane są bowiem - zdaniem Trybunału Konstytucyjnego - na podstawie aktu podustawowego wydanego dla celów wykonania innej ustawy. Stosowanie przepisów rangi podustawowej - czytamy w uzasadnieniu uchwały - przy określaniu podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jest sprzeczne z zasadą wyłączności ustawy w określaniu konstrukcji podatku. Stąd też wartość początkowa budowli, która stanowi podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości, może być określana jedynie na podstawie art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości, a dla sytuacji sprzed 1 stycznia 1995 r. miały tu zastosowanie uchylone przepisy art. 248 par. 1 i art. 423 par. 1 kodeksu handlowego.

Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, zawarte w sentencji uchwały wydaje się być słuszne do momentu zapoznania się z argumentami podniesionymi w jej uzasadnieniu. Nie ulega już wątpliwości, że nie ma podstaw prawnych do zmiany wartości początkowej po przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa. Wątpliwości tych nie było zresztą do momentu rozpowszechnienia pisma Ministra Finansów z 26 września 1995 r., z którego wynikało, że jednoosobowe spółki Skarbu Państwa powstałe w wyniku przekształcenia przedsiębiorstw państwowych zobowiązane są do wprowadzenia

211 Zob. B. Banaszak, Powszechnie obowiązująca wykładnia „Rzeczpospolita” 1997, nr 28.

212 Zob. R. Mastalski, Podstawa opodatkowania budowli „Rzeczpospolita” 1997, nr 28 i glosa L. Etela do tej uchwały opublikowana w „Finansach Komunalnych” 1997, nr 1.



do ewidencji księgowej wartości początkowej środków trwałych według ich wartości netto, która bardzo często wynosiła „0,00”.<sup>213</sup> Do momentu ukazania się powołanego pisma, za podstawę opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości powszechnie uważano wartość początkową brutto (bez uwzględniania dokonanych odpisów amortyzacyjnych), która była co pewien czas aktualizowana. Należy podkreślić, że takie pojmowanie podstawy opodatkowania budowli było aprobowane zarówno przez podatników, jak i organy podatkowe gminy. Praktyczne stosowanie przepisów regulujących podstawę opodatkowania budowli nie rodziło żadnych sporów interpretacyjnych<sup>214</sup>. Po rozesłaniu do izb skarbowych powołanego pisma ministra finansów szereg spółek Skarbu Państwa wystąpiło do gmin o zwrot wielomiliardowych kwot z tytułu nadpłaconego podatku od nieruchomości powołując się na to pismo.<sup>215</sup> Gminy nie były w stanie sprostać tym żądaniom. Jednakże interpretacja wartości początkowej wynikająca z tego pisma spotkała się z ostrą krytyką.<sup>216</sup> Wskazywano na szereg niedoskonałości stanowiska ministra finansów, które stały się podstawą wniosku Prezydenta RP do Trybunału Konstytucyjnego o dokonanie wykładni art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Trybunał Konstytucyjny w zasadzie podzielił stanowisko wnioskodawcy stwierdzając w sentencji uchwały, że wartość początkowa budowli nie może być zmieniona w wartość netto, po przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa. Wykładnia Trybunału odsuwała - jak się wydawało - widmo bankructwa gmin, na terenie których funkcjonowały przekształcone w spółki przedsiębiorstwa państwowe.<sup>217</sup> Jed-

213 Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 26 września 1995 r. (PO H/469/95).

214 Dowodem na to jest brak orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczących wartości początkowej, jako podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości - por. W. Abramowicz - Podatki, finanse i budżet gminy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 1994; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska - Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych. Toruń 1996.

215 Problemy te przedstawione są m.in. w artykule pt. „Prawo powielaczowe odbiera legnickim gminom 300 miliardów”, opublikowanym we „Wspólnocie” 1995, nr 4.

216 Zob. K. Baj - Środki trwałe w spółkach Skarbu Państwa, „Fiskus” 1995, nr 21; R. Bem, G. Kaniecki, Amortyzacja i aktualizacja w spółkach powstałych w wyniku prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, „Rzeczpospolita” 1995, nr 292 i 293; R. Mastalski, Wartość początkowa budowli przy wymiarze podatku od nieruchomości, „Finanse Komunalne” 1996, nr 1; A. Urbański, Środki trwałe w jednoosobowych spółkach Skarbu Państwa, „Rzeczpospolita” 1995, nr 193.

217 Tego typu problemów dotyczy uchwała NSA z dnia 29 lipca 1996 r. (sygn. akt FPK 8/96). W sprawie, która jest przedmiotem uchwały, duże przedsiębiorstwo państwowe przekształcone w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa występuje do gminy o zwrot nadpłaty podatku od nieruchomości od budowli.

nak argumentacja Trybunału zawarta w uzasadnieniu uchwały nie tylko nie likwiduje tego zagrożenia, ale je rozszerza praktycznie na wszystkie gminy. W uzasadnieniu bowiem Trybunał stwierdził m.in., że podstawę opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości stanowi nieaktualizowana wartość początkowa. W konsekwencji wszystkie gminy, które pobierały podatek naliczany od aktualizowanej wartości początkowej, są narażone na konieczność zwrócenia nadpłaconego podatku łącznie z odsetkami. Jak już o tym była mowa, w praktyce naliczano podatek od zaktualizowanej wartości początkowej budowli. Dla wszystkich gmin stanowisko Trybunału, odbiegające zdecydowanie od stosowanej praktyki i poglądów doktryny, będzie więc rodziło bardzo duże trudności finansowe, a dla wielu będzie bezpośrednią przyczyną załamania się ich systemu finansowego. Nie jest to wszakże argument merytoryczny, przemawiający przeciwko wykładni dokonanej przez Trybunał w komentowanej uchwale, a w zasadzie jej uzasadnieniu. Argumenty merytoryczne można jednakże wskazać. Kwestią dyskusyjną wydaje się być przyjęte w uzasadnieniu uchwały założenie, zgodnie z którym niedopuszczalna jest aktualizacja wartości początkowej stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Aktualizacja ta następowałaby bowiem na podstawie przepisów rangi podustawowej. Prowadziłoby to - zdaniem Trybunału - do określania podstawy opodatkowania na podstawie aktów wykonawczych, co stanowi naruszenie zasady wyłączności ustawy w normowaniu obowiązków podatkowych. Z zasady tej wynika, że ustawa nie powinna powierzać aktom wykonawczym normowania konstrukcji podatku (podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania, stawek). Czy rzeczywiście stosowanie przepisów regulujących aktualizację wartości początkowej budowli jest naruszeniem zasady wyłączności ustawy w kształtowaniu konstrukcji podatku? Z art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wyraźnie wynika, że podstawą opodatkowania budowli jest ich wartość początkowa, określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach do celów amortyzacji. „Zasady przewidziane w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji” były znane ustawodawcy w momencie uchwalania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zostały one wskazane przez ustawodawcę jako podstawa do ustalenia wartości początkowej. Teoretycznie rzecz ujmując można było zasady te zapisać (a w zasadzie przepisać) w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Nie pozwalała na to oczywiście objętość tych przepisów. Ustawodawca zdecydował się - znając te przepisy - na ich wskazanie w ustawie jako podstawy do ustalania wartości początkowej. Nie jest to zatem określenie podstawy opodatkowania poprzez typowe odesłanie do przepisów podustawowych, które mają dopiero uregulować ten element konstrukcji podatku. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że ustawa nie powinna upoważniać organów wykonawczych do regulowania pod-

stawowych elementów konstrukcji podatku.<sup>218</sup> Elementy te powinny być uregulowane w ustawie i nie mogą być w sposób blankietowy pozostawione do unormowania w akcie wykonawczym.<sup>219</sup> Jednakże w art. 4 ust. 1 pkt 2 nie ma, słusznie kwestionowanego przez Trybunał w powołanych orzeczeniach, upoważnienia organu wykonawczego do uregulowania podstawy opodatkowania budowli. To właśnie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych określa podstawę opodatkowania - wartość początkową i przepisy, które określają zasady jej ustalania. Przepisy te znalazłyby swoje zastosowanie nawet wówczas, gdyby ustawodawca w art. 4 ust. 1 pkt 2 ograniczył się do stwierdzenia, że podstawę opodatkowania budowli stanowi wartość początkowa. W takim wypadku pojęcie „wartości początkowej” należałoby ustalać właśnie na podstawie przepisów regulujących amortyzację, albo inaczej - „według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji”. Wskazanie przez ustawę wartości początkowej i zasad jej ustalania jest ustawowym określeniem podstawy opodatkowania budowli. Ścisłe trzymanie się zasady wyłączności ustawy w regulowaniu podstawowych elementów konstrukcji podatku prowadziłoby do paradoksalnych konsekwencji w postaci definiowania w ustawie podatkowej wszystkich używanych w niej pojęć i zwrotów oraz wyeliminowania przepisów wykonawczych z katalogu źródeł prawa podatkowego. Każdy bowiem przepis wykonawczy do ustawy podatkowej reguluje w pewnym zakresie konstrukcję podatku. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wskazywał co prawda, że ustawa nie powinna powierzać aktom wykonawczym normowania konstrukcji podatku. Jednocześnie jednak, rozwijając ten pogląd, Trybunał dopuszczał możliwość stosowania przy tym przepisów wykonawczych stwierdzając, że ustawa „może natomiast upoważnić wskazane organy państwowe do szczegółowego określania i wyjaśniania przyjętych rozwiązań...”.<sup>220</sup> I z takim właśnie przypadkiem szczegółowego określenia rozwiązania przyjętego w ustawie mamy do czynienia w analizowanym art. 4 ust. 1 pkt 2. Ustawodawca określił jako podstawę opodatkowania wartość początkową i wskazał przepisy, które precyzują to ustawowe pojęcie. Zasada wyłączności ustawy w normowaniu konstrukcji podatku, wywodząca się z konstytucyjnej zasady ustawowej regulacji obowiązków obywateli, nie może być rozumiana jako bezwzględny nakaz regulowania wszystkich elementów konstrukcji podatku w usta-

218 Zob. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 1988 r. (sygn. akt Uw 4/88) opublikowane w: „Orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego” 1988, s. 58 oraz głosę C. Kosikowskiego do tego orzeczenia, „Państwo i Prawo” 1989, nr 6.

219 Zob. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 marca 1994 r. (sygn. akt U 7/93) opublikowane w: „Orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego” 1994 r. cz. 1, s. 28 i n.

220 Zob. powołane orzeczenie z 19 października 1988 r. (Uw 4/98), s. 72.

wie. Niektóre z tych elementów mają charakter „techniczny”, nie rzutujący bezpośrednio na obowiązki podatnika. Mogą one, a nawet powinny być, ze względu na przejrzystość ustawy, uregulowane w aktach wykonawczych. Do takich elementów konstrukcji podatku od nieruchomości zalicza się sposób ustalenia wartości początkowej budowli.

Na podobnej zasadzie jak podstawa wymiaru podatku od budowli, została określona w tej samej ustawie podstawa opodatkowania gruntów. Jest nią, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, powierzchnia tych gruntów. Powierzchnia gruntów ustalana jest na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów, której funkcjonowanie reguluje rozporządzenie Ministrów Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Ministra Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996 r. w sprawie ewidencji gruntów<sup>221</sup>. Czy w tym wypadku mamy również do czynienia z regulowaniem podstawy opodatkowania w aktach wykonawczych? Takich przypadków w prawie podatkowym można wskazać bardzo wiele. Wydaje się, że bardzo trudnym, a wręcz niemożliwym byłoby ustawowe określenie podstawy opodatkowania jakiegokolwiek nieruchomości, bez odniesienia do innych przepisów regulujących pojęcia powszechnie używane w systemie prawa. Wiele z tych pojęć jest uregulowanych w aktach wykonawczych, np. do ustawy Prawo budowlane, ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne, ustawy o własności lokali, ustawy o podatku rolnym i wielu innych. Znaczenie tego rodzaju pojęć należy ustalać, w razie wystąpienia wątpliwości, w oparciu o przepisy z innych niż prawo podatkowe działów prawa. Bez uzasadnionych powodów nie powinno się przypisywać różnych znaczeń temu samemu zwrotowi używanemu w regułach prawnych.<sup>222</sup> Użyty w art. 4 ust. 1 pkt 3 zwrot „wartość początkowa” należy zatem interpretować w oparciu o wszystkie przepisy, również rangi podustawowej, które regulują zasady ustalania tej wartości. Do tych przepisów należy zaliczyć, poza ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych, także wydane na podstawie tych ustaw i w celu ich wykonania rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych.<sup>223</sup> Usta-

221 Dz.U. Nr 158, poz. 813.

222 Zob. J. Wróblewski - Rozumienie prawa i jego wykładnia. Ossolineum 1990, s. 79-80.

223 Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz.U. Nr 7, poz. 34 z późn. zm.), powoływane dalej jako rozporządzenie w sprawie amortyzacji.

wa o rachunkowości, wskazana przez Trybunał jako jedyna właściwa do ustalenia wartości początkowej budowli, nie jest aktem regulującym zasady amortyzacji, o których mowa w omawianym art. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Aktem takim jest natomiast ww. rozporządzenie ministra finansów. Jego zasadniczym celem jest uregulowanie prawne procesu amortyzacji. Rozporządzenie to jest aktem wydanym na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w celu określenia podstawowych zasad amortyzacji mających zastosowanie do wszystkich podmiotów jej dokonujących. Wszystkie podmioty wykonujące ustawowy obowiązek amortyzowania środków trwałych dokonują tego w oparciu o ten właśnie akt prawny. Krąg tych podmiotów pokrywa się w zasadzie z podatnikami podatku od nieruchomości od budowli. Podatek od budowli płacony jest bowiem tylko przez prowadzących działalność gospodarczą (budowle podlegały jeszcze w 1996 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, o ile były wyłącznie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej), a ci są objęci ustawą o podatku dochodowym. Stąd też rozporządzenie w sprawie amortyzacji środków trwałych jest, używając terminologii z art. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przepisem „odrębnym”, dla celów amortyzacji.

Celem dotychczasowych rozważań jest wykazanie, że podstawa opodatkowania budowli - wartość początkowa - jest określona ustawowo, tj. w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zasady ustalania tej wartości, takie same dla wszystkich podmiotów dokonujących amortyzacji, są uregulowane w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i rozporządzeniu ministra finansów w sprawie amortyzacji. Przepisy zawarte w wyżej wymienionych aktach prawnych są „przepisami dla celów amortyzacji” (o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym do końca 1996 r.) i służą ustaleniu wartości początkowej budowli jako podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.<sup>224</sup> Przyjęcie nawet poglądu Trybunału, że amortyzacja środków trwałych unormowana była w pierwszej kolejności w kodeksie handlowym, a po 1995 r. w ustawie o rachunkowości, nie może wykluczyć stosowania przy ustalaniu podstawy opodatkowania budowli przepisów powołanych rozporządzeń w sprawie amortyzacji. Treść tych przepisów nie była bowiem sprzeczna z bardzo ogólnymi przepisami kodeksu handlowego i ustawy o rachunkowości.<sup>225</sup>

224 Do końca 1995 r. do katalogu przepisów regulujących amortyzację należy zaliczyć powołane rozporządzenia ministra finansów z dnia 27 marca 1992 r. w sprawie amortyzacji.

225 Zob. R. Mastalski, Wartość początkowa..., op. cit.

Ustalenie przepisów regulujących zasady określania wartości początkowej umożliwi odpowiedź na zasadnicze - z uwagi na rozpatrywany problem - pytanie: jaka wartość początkowa stanowi podstawę opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości? W sprawie stanowiącej przedmiot tej uchwały Trybunału da się wyróżnić trzy stanowiska, głoszące, że:

- wartością początkową budowli jest jej wartość netto; takie rozumienie wartości początkowej wynika z powoływanego pisma ministra finansów;
- wartość początkowa jest kategorią stabilną, a przy jej ustalaniu nie należy uwzględniać aktualizacji wyceny ani też dokonanych odpisów amortyzacyjnych; pogląd ten wynika z uzasadnienia uchwały Trybunału;
- wartością początkową jest aktualizowana wartość brutto budowli, tj. bez pomniejszenia o dokonane odpisy amortyzacyjne; tak była rozumiana wartość początkowa budowli przy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w doktrynie i praktyce do momentu ukazania się orzeczenia Trybunału.

Zgodnie z poglądem ministra finansów, wyrażonym w powoływanym piśmie z dnia 26 września 1995 r., wartością początkową budowli jest wartość netto, stanowiąca różnicę pomiędzy zaktualizowaną wartością brutto i dokonanyymi odpisami amortyzacyjnymi. Pogląd ten został poddany - o czym już była mowa - krytyce w doktrynie. Przyłączając się do argumentów tam podniesionych należałoby dodatkowo wskazać, dzieląc w tym zakresie pogląd Trybunału wyrażony w uzasadnieniu uchwały, że w wyniku pomniejszenia wartości początkowej o dokonane odpisy amortyzacyjne powstaje inna kategoria pojęciowa, tzw. wartość netto. Podstawą opodatkowania budowli jest zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - wartość początkowa, chociażby były one całkowicie zamortyzowane. Taka regulacja wskazuje jednoznacznie, że podstawa opodatkowania jest oderwana od procesów zużycia budowli i stopniowego spadku ich wartości. Przeciwno interpretacji ministra finansów przemawia również to, że nie wszystkie budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości są amortyzowane. W stosunku do tego typu budowli (dla których nie ustalano wysokości odpisów amortyzacyjnych) należałoby więc - przyjmując pogląd ministerstwa - stosować inne zasady ustalania podstawy opodatkowania niż dla budowli amortyzowanych. Takie zróżnicowanie zasad opodatkowania budowli nie może jednak wynikać z ministerialnej interpretacji, a jedynie z przepisu ustawy.

Trybunał w swej uchwale za wartość początkową stanowiącą podstawę opodatkowania budowli uznał, na podstawie art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości, cenę nabycia lub koszt wytworzenia budowli. Wartość początkowa w rozumieniu Trybunału jest „kategorią stabilną”, na którą nie mają wpływu dokonane na podstawie przepisów wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym od osób

prawnych odpisy amortyzacyjne i aktualizacje wyceny środków trwałych. Odnosząc się do tego poglądu należy wskazać, że ustawa o rachunkowości nie jest dostateczną podstawą do ustalania znaczenia zwrotu „wartość początkowa”. Art. 31 tej ustawy nie zawiera bowiem definicji tego zwrotu, a jedynie normuje kwestię powiększania wartości początkowej o koszty ulepszenia środka trwałego. Ustalanie wartości początkowej jedynie w oparciu o ustawę o rachunkowości byłoby w wielu wypadkach niemożliwe. Nie są bowiem w tej ustawie sprecyzowane takie podstawowe pojęcia jak „cena nabycia” lub „koszt wytworzenia”. W akcie tym nie ma w ogóle regulacji służących określeniu wartości początkowej budowli nabytych w drodze spadku, darowizny albo wniesionych w formie aportu. Brak w ustawie o rachunkowości unormowań tych kwestii uniemożliwiłby w praktyce pobór podatku od tych budowli, co jest w wyraźnej sprzeczności z postanowieniami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którą budowle te podlegają opodatkowaniu.<sup>226</sup>

Zaprezentowane w komentowanej uchwale rozumienie wartości początkowej zakłada, że jest to wartość nominalna, nie podlegająca aktualizacji. Oznacza to, że podatek powinien być pobierany od wartości, która ulega deformacji wskutek procesów inflacyjnych. Konsekwencją tego jest w gruncie rzeczy likwidacja podatku od budowli, które zostały wybudowane w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych. „Stabilna” wartość początkowa tych budowli wynosi w wielu wypadkach kilka nowych złotych, co powoduje, że kwota podatku wynosi kilka groszy. Nie do przyjęcia jest wynikające z uzasadnienia uchwały twierdzenie, że ustawodawca normując podstawę opodatkowania budowli założył, „że obiektywnie dokonująca się amortyzacja będzie następowała równoległe i w tym samym stopniu co inflacja”. Przeczy temu fakt, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych weszła w życie w 1991 roku, a była przygotowywana w okresie szczytowej inflacji. Racjonalny ustawodawca w tamtym okresie musiał uwzględnić wpływ inflacji na konstrukcję podatku od nieruchomości. Świadczy o tym chociażby brzmienie art. 20 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nakazujące ministrowi finansów waloryzację stawek maksymalnych.<sup>227</sup> Rozwiązaniem, które zabezpieczało przed inflacją wartość początkową budowli, była właśnie aktualizacja wy-

226 Wszystkie sformułowane wyżej uwagi dotyczące art. 31 ustawy o rachunkowości jako podstawy prawnej ustalania wartości początkowej budowli odnoszą się również do art. 248 par. 1 i 423 par.1 kodeksu handlowego. Na podstawie tak ogólnych zapisów nie można ustalić w praktyce wartości początkowej budowli.

227 W uzasadnieniu projektu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podkreślono, że ustawa zawiera rozwiązania zapobiegające jej dezaktualizacji w wyniku zachodzących procesów inflacyjnych - zob. projekt ustawy z 13 listopada 1990 r. Druk Sejmowy nr 612.

ceny budowli dokonywana co kilka lat. W momencie uchwalania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jedynie wartość początkowa aktualizowana mogła stanowić realną podstawę opodatkowania budowli. I o takiej wartości początkowej jest mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Trudno jest również bezkrytycznie przychylić się do wyrażonego w uzasadnieniu uchwały poglądu Trybunału, zgodnie z którym amortyzacja „dla ustawodawcy w podatku od nieruchomości nie ma znaczenia” czego dowodem jest użyty w art. 4 ust.1 pkt 2 zwrot „choćby były one całkowicie zamortyzowane”. Wyrażenie to świadczy jednoznacznie, że ustawodawca chciał opodatkować także budowle, które zostały całkowicie zamortyzowane. Podstawą opodatkowania budowli całkowicie zamortyzowanych ma być ich wartość początkowa - tak innymi słowami można wyrazić sens analizowanego zwrotu. Celem tego rozwiązania było zapewnienie stabilnych dochodów z opodatkowania budowli. Podstawa opodatkowania budowli nie ulega bowiem w tym wypadku zmniejszeniu o dokonane odpisy amortyzacyjne. Podatek jest naliczany od „ciągle nowych” budowli i stanowi przez to wydajne źródło dochodów budżetowych. Brzmienie art. 4, a zwłaszcza analizowany zwrot jednoznacznie wskazuje, że podstawa opodatkowania nie może być zmniejszana o dokonane odpisy amortyzacyjne. I tylko w tym znaczeniu można zgodzić się z twierdzeniem, że dla ustawodawcy amortyzacja w podatku od nieruchomości nie ma znaczenia. Uściślając - znaczenia nie mają dokonane odpisy amortyzacyjne. Przyjęcie innego rozwiązania, np. opodatkowania wartości początkowej zmniejszonej o dokonane odpisy amortyzacyjne spowodowałoby, że dochody z podatku malałyby wraz ze „starzeniem się” tychże budowli. Zjawisko to mogło być zagrożeniem budżetów gminnych zwłaszcza w 1991 r., kiedy przyrost nowego majątku trwałego był znikomy.

Przytoczone wyżej argumenty, chociaż dotyczą poglądów zaprezentowanych przez Trybunał Konstytucyjny i ministra finansów, przemawiają za rozumieniem wartości początkowej jako aktualizowanej wartości brutto budowli. Takie rozumienie podstawy opodatkowania budowli chroni konstytucyjnie zagwarantowane dochody własne gmin, sprecyzowane w ustawie o finansowaniu gmin.<sup>228</sup> Uwagi tej nie można odnieść do pojmowania wartości początkowej przez Trybunał Konstytucyjny. Wykładnia art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dokonana w komentowanej uchwale, pozbawia gminy w wielu wypadkach znaczących dochodów budżetowych. Podatek od budowli w wyniku wykładni Trybunału przestał się liczyć w katalogu dochodów własnych samorządu. Gminy

228 Zob. art. 4 ustawy z 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (Dz.U. Nr 129, poz. 600 z późn. zm.).

w wyniku wykładni utraciły część dochodów własnych, co - a szkoda - nie było przedmiotem rozważań Trybunału. W tym aspekcie wykładnia Trybunału ma charakter jednostronny, uwzględniający jedynie interesy podatnika. Dowodem tego jest chociażby zawarte w uzasadnieniu uchwały twierdzenie, zgodnie z którym „nie można - z wyraźną niekorzyścią dla podatnika - przyjmować, że ustawodawca nakazuje uwzględniać inflację przy określaniu wartości początkowej budowli...” Wydaje się, że uwzględnianie inflacji przy ustalaniu podstawy opodatkowania nie narusza niczyich uprawnień i jest działaniem jak najbardziej racjonalnym. Podatnik w takim wypadku płaci podatek od wielkości zbliżonej do realnej wartości budowli, co jest w zgodzie z istotą opodatkowania majątku. Natomiast nieuwzględnienie inflacji przy ustalaniu podstawy opodatkowania prowadzi do jej wypaczenia i pozbawienia gmin należnych dochodów. Taka interpretacja niewątpliwie narusza konstytucyjnie zagwarantowane uprawnienia gmin do dochodów własnych.

Celem powyższych rozważań jest wykazanie, że podstawa opodatkowania budowli, określona w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powinna być ustalana w oparciu o przepisy regulujące zasady amortyzacji, tzn. ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych i rozporządzenie ministra finansów w sprawie amortyzacji. Podstawą opodatkowania budowli jest aktualizowana wartość początkowa, nie pomniejszana o dokonane odpisy amortyzacyjne. Takie pojmowanie podstawy opodatkowania, zgodne z dotychczasową praktyką i poglądami doktryny, nie narusza uprawnień podatnika i nie pozbawia gmin zagwarantowanych konstytucyjnie dochodów własnych.

Swego rodzaju potwierdzeniem wyżej zaprezentowanego rozumienia podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości są zmiany ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które były „reakcją” ustawodawcy na analizowaną uchwałę Trybunału Konstytucyjnego.<sup>229</sup> Od początku 1997 r. podstawę opodatkowania budowli, uregulowaną w nowym art. 4 ust. 1 pkt 2, stanowi ich wartość ustalana na dzień 1 stycznia roku podatkowego stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Z nowego brzmienia tego przepisu wynika już jednoznacznie, że podstawą opodatkowania budowli jest wartość początkowa budowli, co pewien okres czasu aktualizowana. Użyty przez ustawodawcę zwrot „wartość ustalona na dzień

229 Wprowadzone zostały powoływana ustawą z dnia 4 lipca i 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody.

1 stycznia roku podatkowego” wyraźnie wskazuje, że nie chodzi „o wartość do obliczania amortyzacji dla celów bilansowych” z ustawy o rachunkowości<sup>230</sup>, lecz o „wartość przyjmowaną do dokonywania odpisów amortyzacyjnych” na potrzeby podatkowe, którą aktualnie określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.<sup>231</sup> Za wartość tę należy uważać wartość początkową budowli, stanowiącą podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustaloną na dzień 1 stycznia roku podatkowego. Nie może już budzić wątpliwości, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają także budowle w całości zamortyzowane. Wynika to jednoznacznie z treści art. 4 ust. 1 pkt 2, gdzie znajduje się stwierdzenie, iż w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawą opodatkowania jest ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Wartość początkowa budowli, ze względu na procesy inflacyjne, podlega co pewien okres aktualizacji. Stąd też, podstawą opodatkowania budowli po aktualizacji będzie ich wartość po przeszacowaniu, stanowiąca podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych.<sup>232</sup>

Zmieniony art. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jedynie potwierdza „innymi słowami” to, co wynikało z poprzednio obowiązującego zapisu, a mianowicie, że podstawą opodatkowania budowli jest ich aktualizowana wartość początkowa. Czy była zatem potrzeba zmiany tej regulacji, w sytuacji gdy z nowego brzmienia przepisu wynika dokładnie to samo co z poprzedniego? Wydaje się, że tak i to co najmniej z dwóch powodów. Po pierwsze nowa regulacja w sposób ostateczny rozwiewa wszelkie wątpliwości dotyczące pojmowania podstawy opodatkowania budowli wywołane wspomnianym pismem ministra finansów, spotęgowane uchwałą Trybunału, a po drugie - już niejako „przy okazji” - reguluje bardzo ważną kwestię ustalania podstawy opodatkowania budowli, które nie są amortyzowane. Problematyka ta nie była dotychczas uregulowana w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, co w praktyce uniemożliwiało opodatkowanie budowli nie podlegających amortyzacji, oraz budowli wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej przez podatników, którzy nie mieli obowiązku amortyzowania swojego majątku.<sup>233</sup> Stosownie do art. 4 ust. 5 ustawy podstawą opodatkowania budowli nie podlegających amortyzacji jest ich wartość

230 Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591 z póź. zm.).

231 Dz.U. Nr 14, poz. 78.

232 Zob. L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty lokalne (9), „Wspólnota” 1997, nr 27.

233 Na konieczność uregulowania tego problemu wskazywali L. Etel, S. Presnarowicz, Zmiany przepisów regulujących podatki..., op. cit., s. 383.

rynkowa określona przez podatnika. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie została zdefiniowana „wartość rynkowa budowli”, ale to wyrażenie nie jest obce ustawodawstwu podatkowemu.<sup>234</sup> Wartość rynkową rzeczy i praw majątkowych określa się na podstawie cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju z dnia powstania obowiązku podatkowego.<sup>235</sup> Wydaje się, że ta definicja wartości rynkowej rzeczy znajduje bezpośrednie zastosowanie również do ustalania wartości budowli, stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Podstawą opodatkowania budowli była w latach 1991-96 r., mimo odmiennego stanowiska Trybunału Konstytucyjnego wynikającego z uzasadnienia analizowanej uchwały, ich aktualizowana wartość początkowa.<sup>236</sup> Moc prawnie wiążącą miała w tamtym okresie jedynie sentencja uchwały Trybunału Konstytucyjnego, a nie poglądy wyrażone w jej uzasadnieniu.<sup>237</sup> W sentencji natomiast Trybunał posługuje się pojęciem wartości początkowej brutto, bez jego zdefiniowania, co wskazuje na to, że należy je rozumieć w powszechnie przyjętym znaczeniu, czyli tak jak dotychczas było interpretowane w praktyce i doktrynie.<sup>238</sup> Do momentu podjęcia uchwały za podstawę opodatkowania budowli powszechnie uważano wartość początkową brutto. Wartość ta oraz wartość rynkowa budowli są podstawą opodatkowania budowli po wprowadzeniu od początku 1997 r. zmian w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

234 Zob. art. 20 ust. 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 116 z późn. zm.); art. 10 ust. 2 ustawy z 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 z późn. zm.); art. 8 ust. 3 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 207 z późn. zm.).

235 Zob. art. 8 ust. 3 powołanej ustawy o podatku od spadków i darowizn.

236 „Stanowisko wyrażone przez Trybunał w uzasadnieniu co do podstawy opodatkowania budowli (związane - można sądzić - dosyć luźno - z samą istotą rozpatrywanej sprawy) nie zobowiązuje organów stosujących prawo i podmiotów powołanych do interpretacji przepisów na użytek innych podmiotów, zgodnego z nim stosowania przepisów regulujących podstawę opodatkowania budowli.” - por. R. Mastalski, Podstawa..., op. cit.

237 Zob. B. Banaszak, Powszechnie..., op. cit., R. Mastalski, Podstawa..., op. cit.

238 Gdyby Trybunał chciał nadać moc powszechnie obowiązującą interpretacji pojęcia wartości początkowej z uzasadnienia, musiałby podjąć nową uchwałę i w sentencji zawrzeć definicję tego pojęcia - por. B. Banaszak, Powszechnie..., op. cit.

## 2.4. Zasady ustalania stawek podatku od nieruchomości

Rada gminy jest upoważniona na mocy art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do określania wysokości stawek podatku od nieruchomości. Ta kompetencja rady gminy wywołuje na etapie jej praktycznej realizacji wiele problemów i kontrowersji, co wynika w dużej mierze ze zbyt ogólnikowego sformułowania tego przepisu.<sup>239</sup> Wiele z tych problemów doczekało się rozwiązania poprzez w miarę jednolitą praktykę i orzecznictwo sądowe w tym zakresie. Przykładowo można wskazać na takie dyskusyjne do niedawna zagadnienia z tym związane jak: sposób ich ustalania<sup>240</sup>, stawka „zerowa”<sup>241</sup>, okres na który ustala się stawki<sup>242</sup>. Są jednak i takie problemy, które mimo kilkuletniego obowiązywania powołanego przepisu nie doczekały się rozwiązania w literaturze i orzecznictwie.

Przed przystąpieniem do ich przedstawiania należy odpowiedzieć na zasadnicze, z uwagi na analizowaną tematykę, pytanie: czy rady gmin mogą w ogóle uchwalać stawki podatku w świetle postanowień art. 217 Konstytucji RP? Wyni-

239 Omawia je szerzej M. Mariański, Orzecznictwo SN i NSA w odniesieniu do art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, „Finanse Komunalne” 1997, nr 3.

240 W uchwale rada powinna ustalać stawki właściwe dla wszystkich rodzajów nieruchomości i obiektów wymienionych w art. 5 i nie może być to zastąpione, spotykanymi w praktyce sformułowaniami typu: „na terenie gminy obowiązują stawki ustawowe”, albo „w stosunku do pozostałych nieruchomości obowiązują stawki ustawowe”. Stawki powinny być określone w stosunku do budynków i gruntów - kwotowo, a budowli - procentowo. W uchwale dla każdego rodzaju nieruchomości wymienionego w art. 5 powinna być ustalona konkretna stawka, np. od budynków mieszkalnych lub ich części - 0,28 zł od 1 mkw. powierzchni użytkowej, od budowli - 2% itd. Przy ustalaniu stawek rada gminy nie może zastosować obniżenia o pewien procent stawki wynikającej z ustawy. Nie ma bowiem podstawy prawnej umożliwiającej stosowanie tego typu ulg podatkowych w podatku od nieruchomości zob. L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty lokalne (10) „Wspólnota” 1997, nr 28.

241 Rada gminy nie może wprowadzić stawki „zerowej” jako właściwej dla poszczególnych rodzajów nieruchomości - zob. wyrok NSA z dnia 27 listopada 1992 r. (sygn. akt III SA 1210/92) - opublikowany w „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 4 i wyrok NSA z dnia 22 lipca 1993 r. (sygn. akt SA/Kr 1050/93) opublikowany w „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1996, nr 1. W doktrynie wskazuje się na to, że stawka „zerowa” nie mieści się w ogóle w pojęciu stawki podatkowej w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ nie można ustalić kwoty podatku stosując stawkę „zerową” - por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, op. cit., s. 39. Można się jednak spotkać z poglądem odmiennym od wyżej zaprezentowanego - zob. wyrok NSA z dnia 7 grudnia 1995 r. (sygn. akt SA/Bk 83/95). W wyroku tym Sąd dopuszcza możliwość stosowania stawki „0”, utożsamiając ją ze instytucją zwolnienia od podatku.

242 W zasadzie powszechnie przyjmuje się, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie określa, na jaki okres uchwalane są stawki podatku od nieruchomości. Rada nie musi zatem, na co zwrócił uwagę NSA w wyroku z dnia 20 stycznia 1994 r. (sygn. akt SA/Gd 1263/93), corocznie podwyższać stawki w tym podatku.

ka z niego, że określanie m.in. stawek podatku może nastąpić jedynie w ustawie. Odpowiedź na tak postawione pytanie jest w zasadzie zawarta w art. 168 Konstytucji, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Z zestawienia tych przepisów Konstytucji z art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jednoznacznie wynika, że w nim właśnie określone zostały zasady ustalania stawek oraz „zakres” uprawnień rady gminy.

Przechodząc do omawiania problemów związanych z realizacją tej kompetencji przez organy władzy lokalnej można wyjść od przedstawienia zasad ustalania podatku w sytuacji, gdy rada gminy nie podjęła uchwały określającej stawki przed rozpoczęciem roku podatkowego. Istotę zasygnalizowanego problemu bardzo trafnie oddaje pytanie prawne, skierowane do NSA, a sformułowane przez jeden z pełnych składów samorządowego kolegium odwoławczego, o następującej treści: „W jakiej wysokości i od kiedy ustalić podatnikowi podatek od nieruchomości za 1995 r., jeżeli uchwała rady gminy określająca wysokość podatku od nieruchomości na 1995 r. została podjęta dopiero w dniu 10 lutego 1995 r. i weszła w życie z dniem ogłoszenia? Należy przy tym zaznaczyć, że uchwała Rady Gminy określająca wysokość podatku od nieruchomości na 1994 r. obowiązywała tylko w roku 1994. Czy zatem podatek należy ustalić według stawek określonych na 1995 r. dopiero od dnia wejścia w życie uchwały; czy też może już z dniem 1 stycznia 1995 r.?”<sup>243</sup>

Odpowiedzi na tak postawione pytanie nie znajdzie się bezpośrednio w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W art. 5 ust. 1 znajduje się jedynie bardzo ogólne stwierdzenie, z którego wynika, że rada gminy określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, bez podania jakichkolwiek dodatkowych warunków precyzujących to uprawnienie rady. W doktrynie i orzecznictwie przyjmuje się, że brak uchwały rady określającej stawki podatku uniemożliwia wymiar i pobór podatku od nieruchomości.<sup>244</sup> Nie oznacza to jednak, że brak uchwały jest jednoznaczny ze zniesieniem obowiązku podatkowego obciążającego władających nieruchomościami i obiektami budowlanymi na terenie gminy. Obowiązek podatkowy wynika bezpośrednio z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i nie

243 Zob. uchwała NSA z dnia 12 lutego 1996 r. sygn. akt VI SA 24/95 - nie publikowana. W uchwale tej Sąd postanowił odmówić odpowiedzi na to pytanie wskazując na pewne braki warunków formalnych, jakim powinna odpowiadać uchwała pełnego składu Samorządowego Kolegium Odwoławczego.

244 Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Podatek..., op. cit., s. 32, L. Etel, E. Ruśkowski, Komentarz..., op. cit., s. 90, A. Hanusz, Podatki i opłaty lokalne. Przepisy, orzecznictwo, komentarz, Warszawa 1993, s. 24.

może być - co podkreśla się zgodnie w literaturze przedmiotu i orzecznictwie - znoszony przez radę gminy poprzez podjęcie stosownej uchwały lub - tak jak to jest w analizowanej sytuacji - poprzez jej niepodejmowanie.<sup>245</sup> Tak więc wynikający z ustawy obowiązek płacenia podatku od nieruchomości istnieje bez względu na to czy rada gminy podejmie stosowną uchwałę określającą stawki. Brak tej uchwały na dany rok, a przez to stawek podatku, powoduje, że obowiązek podatkowy nie może się przekształcić w zobowiązanie podatkowe. Dotyczy to zarówno osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, w stosunku do których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, jak również osób fizycznych, dla których zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą doręczenia decyzji organu podatkowego wymierzającego podatek. W jednym i drugim przypadku przekształcenie się ogólnego obowiązku płacenia podatku od nieruchomości w skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe z tego tytułu uniemożliwia brak obowiązujących stawek. W efekcie podmioty te nie są w stanie zapłacić tego podatku, chociaż istnieje obowiązek podatkowy. Problem ten jest łatwiejszy do rozwiązania wówczas, gdy istnieje uchwała rady gminy dotycząca stawek podatku od nieruchomości podjęta w latach poprzednich. Jeżeli w treści takiej uchwały nie ma stwierdzenia, że obowiązuje ona jedynie w danym roku podatkowym, można przyjąć, że znajduje ona zastosowanie aż do momentu podjęcia przez radę nowej uchwały w tej sprawie.<sup>246</sup> Z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wynika, aby rada musiała corocznie uchwalać „nowe” stawki podatku od nieruchomości. W praktyce jednak, z uwagi na roczny charakter podatku od nieruchomości, rady przyjmują najczęściej uchwałę na jeden, określony w tytule uchwały rok podatkowy.<sup>247</sup> Uchwała traci więc moc obowiązującą po jego upływie. W takiej sytuacji, po rozpoczęciu roku nie ma żadnej

245 Zob. wyrok NSA z dnia 21 grudnia 1993 r. (sygn. akt 2394/93) - opublikowany w „Wspólnota” 1994, nr 18, gdzie Sąd rozważając kwestie związane ze stosowaniem przez radę zwolnień podatkowych wyraża pogląd o braku uprawnień rady do generalnego uchylenia obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy. Szerzej zagadnienie to omawiają L. Etel, E. Ruśkowski, Komentarz..., op. cit., s. 108 i n.

246 Zob. A. Mariański, Orzecznictwo SN i NSA..., op. cit., s. 22.

247 Podatek od nieruchomości ma charakter roczny, stąd też stawki tego podatku są z reguły uchwalane na okres roku kalendarzowego. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera, co prawda, nakazu podejmowania co roku przez radę uchwały w sprawie stawek podatku od nieruchomości, ale działanie takie jest wskazane, chociażby ze względu na coroczną indeksację stawek maksymalnych. Teoretycznie rzecz ujmując rada mogłaby uchwalić stawki podatku np. na lata 1997-1998, ale w praktyce naraziłoby to budżet gminy na straty wynikające z zastosowania zbyt niskich stawek podatkowych. Poza tym rada gminy następnej kadencji jest uprawniona do zmiany stawek podatkowych nawet w ciągu roku podatkowego, przez co ustalanie stawek podatku na okres dłuższy niż rok jest bezcelowe.

podstawy do ustalenia stawek, a przez to i kwoty podatku. Do momentu wejścia w życie stosownej uchwały istnieje wynikający z ustawy obowiązek podatkowy, ale podatek od nieruchomości nie może być wymierzany przez organy podatkowe, ani też samodzielnie opłacany przez podatników. Po podjęciu uchwały sytuacja zmienia się zasadniczo, ponieważ jest już podstawa do przekształcenia się generalnego obowiązku podatkowego w indywidualne zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości. Uchwała wchodzi jednak w życie w trakcie roku, czy zatem jej postanowienia mogą obowiązywać od początku roku z mocą wsteczną? Uchwała, zgodnie z art. 42 ust. 2 ustawy o samorządzie terytorialnym, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia lub w terminie późniejszym, o ile to z niej wynika. W razie jej uchwalenia w trakcie roku podatkowego nie można więc przyjąć, że obowiązuje ona od 1 stycznia.<sup>248</sup> Jeżeli jednak uchwała wprowadzająca stawki zacznie obowiązywać z dniem ogłoszenia lub późniejszym, to nie ma podstaw do twierdzenia, że działa ona z mocą wsteczną. Wejście w życie w trakcie roku uchwały w sprawie stawek nie przesądza o okresie, za który powinien być opłacony podatek. Nie jest to zresztą przedmiotem tej uchwały, która dotyczy tylko stawek podatku. Wejście w życie uchwały umożliwia, o czym była mowa, opłacenie podatku przez podmioty, na których ciążył ustawowy obowiązek podatkowy. W tym miejscu nasuwa się pytanie: za jaki okres podatek ten powinien być płacony - za cały rok, czy za okres od wejścia w życie uchwały do końca roku? W takiej sytuacji podatek powinien być zapłacony lub wymierzony za cały okres, w którym spoczywał na podatniku ustawowo określony obowiązek podatkowy. Jeżeli zatem dany podmiot władał nieruchomościami 1 stycznia roku, podatkowego, obowiązek podatkowy spoczywa na nim od tej daty do końca roku, chyba że stan ten uległ zmianie w ciągu roku podatkowego. Za ten właśnie okres powinien też zapłacić podatek od nieruchomości. Nie oznacza to wcale, że uchwała określająca stawki podatku, która została podjęta po rozpoczęciu roku, działa z mocą wsteczną. To nie uchwała bowiem, ale ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nakłada obowiązek płacenia podatku przez władających nieruchomościami.

Czy zatem nieuchwalenie przez radę gminy w terminie stawek podatku od nieruchomości nie wywołuje żadnych skutków? Wywołuje, i to zarówno dla gminy, jak i podatników. Przede wszystkim w okresie tym budżet jest pozbawiony wpływów z tytułu opodatkowania nieruchomości, co może być przyczyną

248 Problematyki tej dotyczył m.in. wyrok NSA z dnia 5 maja 1994 r. (SA/Kr 675/93), którego teza została opublikowana w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Orzecznictwo sądów...*, op. cit., s. 52. Uchwała rady gminy ustalająca stawki podatku od nieruchomości, zgodnie z tym wyrokiem, staje się prawem powszechnie obowiązującym najwcześniej z dniem ogłoszenia, o ile nie przewiduje wyraźnie terminu późniejszego.

załamania się gospodarki finansowej gminy. Organy podatkowe gminy nie mają żadnych możliwości dochodzenia od podatników bliżej nieokreślonych kwot podatku z powodu braku obowiązujących stawek. Z drugiej strony podmioty, na których ciąży obowiązek zapłacenia podatku, nie muszą w tym okresie wpłacać rat czy też zaliczek na podatek od nieruchomości. Jeżeli jednak wpłacą pewne kwoty - np. wyliczone w oparciu o stawki obowiązujące w roku ubiegłym - kwoty te podlegają zarachowaniu na poczet zobowiązania podatkowego ustalonego po uchwaleniu przez radę stawek podatku, na zasadach określonych dla nadpłat podatku. Podatnicy, którzy nie zapłacili zaliczki albo raty w terminach ustawowych, nie ponoszą z tego tytułu konsekwencji w postaci odsetek od zaległości podatkowych. Zaległość podatkowa nie powstała z uwagi na to, że nie mogło powstać w tym okresie samo zobowiązanie podatkowe. Podatnicy będący osobami fizycznymi powinni zapłacić pierwszą ratę podatku w ciągu 14 dni od otrzymania decyzji wymierzającej podatek, natomiast osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej opłacają zaległe zaliczki i zaliczkę za dany miesiąc do 15 dnia tego miesiąca.<sup>249</sup>

Zaprezentowany sposób rozwiązywania tego problemu nie wynika jednak bezpośrednio z ustawy podatkowej. Kwestia ta nie jest w ustawie w ogóle uregulowana, co należy jak najszybciej zmienić poprzez określenie ustawowych zasad postępowania w przypadku nieuchwalenia przez radę gminy stawek podatku od nieruchomości.

Zbytnią ogólnikowość art. 5 ustawy podatkach i opłatach lokalnych jest również bezpośrednią przyczyną spotykanych w literaturze i orzecznictwie sporów dotyczących możliwości różnicowania przez radę gminy stawek podatku od nieruchomości. Można wyróżnić dwa przeciwstawne stanowiska dotyczące tego zagadnienia. Zgodnie z pierwszym z nich, zawartym m.in. w wyroku NSA z dnia 28 czerwca 1994 r.,<sup>250</sup> rada gminy na podstawie art. 5 ust. 1 w związku z art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie może w uchwale ustalającej wysokość stawek podatku od nieruchomości różnicować tych stawek (podwyższać lub obniżać) w stosunku do poszczególnych grup podatników, gdyż ustawa nie przewiduje możliwości modyfikowania obowiązku podatkowego ze względu na osobę podatnika. Zbliżony pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 16 października 1996 r.,<sup>251</sup> stwierdzając m.in., że do kompetencji rady zgodnie z art. 5 ust. 1 „na-

249 Zob. art. 6 ust. 7 i 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

250 Sygn. akt SA/Wr 812/94 - opublikowany w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych*, Toruń 1996, s. 57.

251 Sygn. akt. SA/Lu 2352/95 opublikowany w: „Prawo Gospodarcze” 1997, nr 4, s. 23.



leży wyłącznie określenie wysokości stawek podatku od nieruchomości, a nie od podatników, i tylko w granicach określonych w tym przepisie, co wynika wprost z wykładni gramatycznej tego przepisu oraz przepisu art. 2 tejże ustawy.” Całkowicie odmienne stanowisko zajął NSA w wyroku z 4 października 1995 r.<sup>252</sup>, stwierdzając, że przepis art. 5 ust. 1 nie wyklucza wprowadzenia przez radę gminy w uchwale, ustalającej szczegółowe stawki podatkowe, dalszych podziałów nieruchomości na mniejsze grupy i różnicowanie dla nich stawek podatkowych, jeżeli nie spowoduje to przekroczenia stawki maksymalnej dla poszczególnych rodzajów nieruchomości. Artykuł 5 w związku z art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zdaniem Sądu, stwarzają podstawę do różnicowania stawek podatkowych w podatku od nieruchomości tak pod względem podmiotowym, jak i przedmiotowym. Przychylając się do tego stanowiska należy wskazać, że celem przyznania przez ustawodawcę tego typu uprawnienia radzie jest lepsze „dostosowanie” stawek ustawowych do warunków lokalnych. Temu samemu celowi służy upoważnienie rady do stosowania zwolnień w podatku od nieruchomości. Zwolnienia te mogą mieć różnoraki charakter i nikt nie kwestionuje tych uprawnień władzy lokalnej. Jeżeli zatem rada może całkowicie zwolnić od podatku określone rodzaje nieruchomości, to tym bardziej może wprowadzić niższą od powszechnie obowiązującej stawkę podatku. Twierdzenie powyższe nie oznacza, że rada nie jest niczym ograniczona przy różnicowaniu stawek podatku od nieruchomości. Przede wszystkim rada gminy nie może wprowadzać w uchwale stawek wyższych od ustawowych stawek maksymalnych i niższych od 50% tych stawek.<sup>253</sup> Nie może również uchylać stawek dyskryminujących określone grupy podatników. Wprowadzenie wyższych stawek dla pewnej kategorii osób jest powszechnie traktowane jako złamanie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa.<sup>254</sup> Wypada zgodzić się z podniesionym w powołanych orzeczeniach argumentem, że rada gminy nie jest uprawniona do określania w uchwale stawek dla rodzajów nieruchomości nie wymienionych w art. 5 ustawy. W przepisie tym wymienione są budynki, budowle i grunty, przez co dla tych rzeczy (zanegował to NSA w powołanych wyrokach) rada może ustalić stawki. Nie może tego zrobić np. dla obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem, ponieważ obiekty te nie są wymienione w tym artykule i nie ma ustalonej dla tych obie-

252 SA/Wr 1432/95 opublikowanym w: „Prawie Gospodarczym” 1996, nr 2.

253 Zob. art. 5 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

254 Zob. wyrok NSA z 17 czerwca 1992 r. (SA/Kr 871/92) opublikowany w: G. Nasierowska, D. Trapkowska, Podatki w gminie, Warszawa 1994, s. 38, w którym Sąd zwrócił uwagę, że ustalenie wyższych stawek podatku od nieruchomości dla osób nie zameldowanych na terenie gminy jest złamanie zasady równości opodatkowania.

któw stawki maksymalnej. Byłoby to przekroczenie kompetencji zawartej w powoływany przepis. Może natomiast ustalać niższe stawki, z czym się można zetknąć w praktyce, dla nieruchomości i obiektów wymienionych w tym artykule, np. dla budynków będących w posiadaniu instytucji kultury i sztuki, organizacji charytatywnych, klubów sportowych itp. Ustalenie niższej stawki dla poszczególnych rodzajów nieruchomości i obiektów wymienionych w art. 5 w stosunku np. do podatników inwestujących na terenie gminy nie stanowi naruszenia omawianego warunku, a umożliwi prowadzenie samodzielnej polityki podatkowej przez organy gminy, co merytorycznie uzasadnia różnicowanie stawek przez radę. Takiego uzasadnienia nie ma przy wykładni ograniczającej uprawnienia rady w tym zakresie. Jakież bowiem cel mógłby osiągnąć ustawodawca wprowadzając zakaz różnicowania stawek podatku od nieruchomości tylko do kategorii wymienionych w tym przepisie? Trudno jest wskazać na zagrożenia z tym związane, które uzasadniałyby wprowadzenie takiego zakazu. W artykule tym nie ma, chyba z tych właśnie powodów, zakazu różnicowania stawek podatku ze względu na przedmiot opodatkowania, jest natomiast bardzo ogólnie określona kompetencja do określania stawek przez radę gminy, co pozwala twierdzić, że gdyby ustawodawca chciał ograniczyć omawiane uprawnienie, zamieściłby stosowny zapis w ustawie. Ograniczenie takie nie znajduje więc żadnego uzasadnienia.

Innego rodzaju problemem, związanym ze stawkami w podatku od nieruchomości, jest opodatkowanie tzw. „pozostałych budynków”. Problem ten, chociaż nie znajduje zbyt dużego odzwierciedlenia w piśmiennictwie i orzecznictwie sądowym, bardzo często występuje w praktyce i stąd też zasługuje na zasygnalizowanie. „Pozostałe budynki”, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, to budynki niemieszkalne i nie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Są to przede wszystkim przydomowe komórki, garaże, domy letniskowe. Znaczącą grupę nieruchomości zaliczanych do tych kategorii stanowią budynki należące do partii politycznych, organizacji społecznych, fundacji, stowarzyszeń, związków zawodowych, administracji rządowej (ale nie samorządowej - zob. art. 7 ust. 1 pkt 1 komentowanej ustawy), itp., pod warunkiem, że nie jest w budynkach tych prowadzona działalność gospodarcza. Podatek od różnego rodzaju szopek, chlewików, itp. jest, biorąc pod uwagę aktualnie obowiązujące regulacje, porównywalny, a w niektórych przypadkach wyższy od podatku obciążającego duży budynek mieszkalny. Wynika to stąd, że maksymalna stawka ustawowa od „pozostałych budynków” jest prawie 13 razy wyższa od stawki mającej zastosowanie do budynków mieszkalnych. Z tego powodu stawka podatku od szopki, w której składowany jest opał o pow. 20 mkw. jest dużo wyższa od kwoty podatku obciążającego luksusową willę o pow. 150 mkw. W

praktyce prowadzić to może do powstania niepotrzebnych konfliktów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami, którzy nie chcą płacić podatku od „szopki” w kwocie wyższej niż od domu. Niektóre rady gmin problemy te minimalizują stosując zwolnienie lub ulgi obejmujące tego typu budynki, ale wydaje się, że jest tu potrzebna ustawowa zmiana proporcji w wysokości opodatkowania budynków mieszkalnych i „pozostałych”.

Rozważania zawarte w tej części pracy uzasadniają potrzebę szczegółowego uregulowania w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych zasad uchwalania przez radę gminy stawek podatku od nieruchomości. Artykuł 5 tej ustawy jest w aktualnym kształcie zbyt ogólnikowo sformułowany, co jest przyczyną powstawania niejasności dotyczących zwłaszcza zasad postępowania w przypadku nieuchwalenia stawek przed rozpoczęciem roku podatkowego. Najprostszym rozwiązaniem tego problemu byłoby wprowadzenie do ustawy zapisu, zgodnie z którym w takiej sytuacji znajdują zastosowanie stawki podatkowe obowiązujące na terenie gminy w poprzednim roku podatkowym. Należałoby również w art. 5 ustawy określić, że rada gminy jest uprawniona w uchwale do różnicowania stawek podatku od nieruchomości, nie przekraczając jednak ustawowo określonych stawek maksymalnych. Zwiększyłyby to możliwości prowadzenia przez gminę polityki podatkowej i wyeliminowałyby występujące w orzecznictwie spory dotyczące tej kwestii. Duże różnice w wysokości stawek maksymalnych między budynkami mieszkalnymi i „pozostałymi” prowadzą do powstawania paradoksalnych dysproporcji w wysokości podatku do budynków. To negatywne zjawisko może być ograniczone poprzez ustawowe dostosowanie wysokości stawek podatku od budynków „pozostałych” do innych stawek maksymalnych określonych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

## 2.5. Zwolnienia w podatku od nieruchomości

Zwolnienia od podatku od nieruchomości mogą wynikać z trzech źródeł: ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>255</sup>, odrębnych ustaw<sup>256</sup> i uchwały rady gminy<sup>257</sup>. Już sam fakt, że problematyka ta może być uregulowana w wielu aktach prawnych, prowadzi do powstawania w tym zakresie niejasności i niepewności co do tego, czy dane zwolnienie przysługuje określonego podatnikowi.<sup>258</sup> Z tych też względów zwolnienia od podatku od nieruchomości nie tworzą usystematyzowanego katalogu, w którym można wskazać kryteria decydujące o zali-

255 Zob. art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

256 Zob. art. 7 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

257 Zob. art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

czeniu określonej nieruchomości lub obiektu do kategorii zwolnionych od podatku. Jest to szczególnie widoczne w odniesieniu do zwolnień obowiązujących na podstawie „odrębnych ustaw”. Przede wszystkim są duże trudności z ustaleniem pełnego wykazu ustaw zawierających zwolnienia od tego podatku.<sup>259</sup> Przepisy regulujące zwolnienia, jako że są zawarte z reguły w aktach prawnych, które nie mają nic wspólnego z systemem podatkowym, są dalekie od doskonałości, co prowadzi od dużych trudności na etapie ich praktycznego stosowania.<sup>260</sup> Wśród tych regulacji dominują zwolnienia o charakterze podmiotowym, które w wielu przypadkach prowadzą do uchylania się od płacenia podatku od nieruchomości i pozbawiają gminy znaczących dochodów z tego tytułu.<sup>261</sup> Poza tym zwolnienia od podatku od nieruchomości wprowadzane są w sposób „nie kontrolowany”, bez zachowania stosowanej w prawie podatkowym procedury, co bardzo często zaskakuje organy podatkowe i samych podatników.<sup>262</sup> Ten stan rzeczy przemawia za uporządkowaniem katalogu zwolnień zawartych w „odrębnych ustawach” poprzez ich zamieszczenie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Nie spowoduje to co prawda udoskonalenia ich konstrukcji, ale przynajmniej umożliwi

258 Jako przykład można wskazać masowo występujące w skali kraju problemy związane z opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości instytucji filmowych. Instytucje te skarżyły do NSA decyzje wymierzające im podatek od nieruchomości powołując się na zwolnienie m.in. od tego podatku zawarte w rozporządzeniu rady ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej instytucji filmowych. W rzeczywistości jednak ani to rozporządzenie, ani ustawa o kinematografii, na podstawie której było wydane rozporządzenie, nie zawierały wyraźnego zwolnienia od tego podatku - zob. E. Ruśkowski, Zwolnienie instytucji filmowych z podatku od nieruchomości, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 6.

259 Jest to około kilkunastu ustaw, z których najważniejsze omówione są w: L. Etel, E. Ruśkowski, Komentarz..., op. cit., s. 105 i n.

260 Zob. uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 1995 r. (sygn. akt VI SA 19/95), w której Sąd rozważa wątpliwości wynikające z pytania prawnego dotyczącego zasad stosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości szkół i placówek publicznych. Zwolnienie to zawarte w art. 81 ustawy z dnia 7 września o systemie oświaty (Dz.U. Nr 95, poz. 425 z późn. zm.) stwarza w praktyce bardzo dużo problemów interpretacyjnych - zob. komentarz L. Etela do powołanej uchwały opublikowany w „Przeglądzie Podatkowym” 1996, nr 5, s. 17.

261 Np. zgodnie z art. 81 powołanej ustawy o systemie oświaty szkoły i placówki publiczne oraz organy prowadzące te szkoły i placówki są zwolnione z podatków oraz opłat z tytułu zarządu, użytkowania lub użytkowania wieczystego nieruchomości szkolnych. Zwolnienie dotyczy zatem szkoły jako podmiotu i nie jest uzależnione od rodzaju działalności prowadzonej w budynkach szkoły. Jeżeli zatem jest tam prowadzona działalność gospodarcza przez szkołę (np. warsztaty świadczące usługi na zasadach komercyjnych), albo przez podmiot gospodarczy, któremu szkoła wynajęła część pomieszczeń, nie można nikogo obciążyć podatkiem od nieruchomości. Szkoła jest zwolniona podmiotowo, a podmiot gospodarczy nie jest posiadaczem zależnym nieruchomości, tylko lokali nie stanowiących nieruchomości, co przesądza o tym, że nie płaci podatku od nieruchomości - zob. powołany wyżej komentarz L. Etela do uchwały NSA z dnia 18 grudnia 1995 r.

organom podatkowym i podatnikom poznanie wszystkich obowiązujących zwolnień od podatku od nieruchomości.

Sposób uregulowania zwolnień od podatku w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych również pozostawia wiele do życzenia. Wśród licznych problemów dotyczących tej kategorii zwolnień<sup>263</sup> na plan pierwszy wysuwa się sprawa opodatkowania nieruchomości i obiektów stanowiących własność gminy, które nie zostały przekazane w posiadanie zależne albo zarząd innym podmiotom. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera generalnego zwolnienia nieruchomości i obiektów komunalnych od podatku od nieruchomości. W art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy od podatku zwolnione są jedynie nieruchomości zajmowane na potrzeby organów i administracji samorządu terytorialnego. Chodzi tu zarówno o nieruchomości stanowiące własność komunalną, jak i różne inne, byleby spełniały warunki służenia potrzebom organów gminy i administracji samorządowej. Natomiast pozostałe nieruchomości stanowiące własność gminy, nie przekazane w posiadanie zależne albo zarząd innym osobom, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Prowadzi to do paradoksalnej sytuacji, w której gmina sama sobie musi deklorować i opłacać ze środków budżetowych podatek na rzecz własnego budżetu. Wpływy z opodatkowania nieruchomości komunalnych są pewną fikcją, którą można porównać do przekładania pieniędzy z kieszeni do kieszeni, z uwagi na to, że wpływy te są jednocześnie wydatkami ponoszonymi z tego samego budżetu. Gmina może przy tym (korzystając z uprawnień wójta, burmistrza, prezydenta), wydać decyzję określającą wysokość swojego zobowiązania, zaniechać jego poboru lub umorzyć zaległości podatkowe z tego tytułu, co wskazuje na to, że jest ona jednocześnie organem podatkowym i podatnikiem.

262 Dobrym przykładem może być sposób wprowadzenia zwolnienia od podatku od nieruchomości muzeów. Zostało ono wprowadzone ustawą z dnia 21 listopada 1996r. o muzeach, która została opublikowana dopiero w Dz.U. Nr 5 z 1997 r. Większość gmin i podatników nie była świadoma, że to zwolnienie obowiązuje i znajduje zastosowanie od początku 1997 roku. W swojej praktyce spotkałem się z przypadkiem opłacania przez kilka lat podatku przez zakład doświadczalny produkcji rolnej będący jednostką badawczo - rozwojową, zwolnioną od tego świadczenia na podstawie ustawy z 25 lipca 1995 r. o jednostkach badawczo rozwojowych (Dz.U. z 1991 r. Nr 44, poz. 194 z późn. zm.) Kwota podatku nadpłaconego sięgała miliardów starych złotych, co zachwiało gospodarką finansową małej gminy w woj. suwalskim. Zorientowanie się w katalogu podmiotów zwolnionych na podstawie odrębnych ustaw utrudnia to, że ich przepisy zostały rozciągnięte na inne jednostki. Na przykład placówki Naukowe PAN korzystają ze zwolnienia na takich samych zasadach jak jednostki badawczo-ozwojowe na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 kwietnia 1986 r. w sprawie rozciągnięcia niektórych przepisów ustawy o jednostkach badawczo-ozwojowych na placówki naukowe Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. Nr 17, poz. 91 z późn.zm.).

263 Zob. L. Etel, E. Ruśkowki, Komentarz..., op. cit., s. 101 i n. ; L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty lokalne (16), „Wspólnota” 1997, nr 35.

Problem płacenia podatku przez gminę samej sobie jest w praktyce rozwiązywany w ten sposób, że w uchwale rady tego typu nieruchomości są zwalniane od podatku. Nie jest to jednak rozwiązanie, które powinno być stosowane w celu łagodzenia skutków nieracjonalnych rozwiązań ustawowych. Wydaje się, że nieruchomości komunalne, na wzór gruntów rolnych gminy<sup>264</sup>, nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i decydować o tym powinna ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.

Trzecim rodzajem zwolnień od podatku od nieruchomości są zwolnienia przyznawane przez radę gminy na mocy stosownej uchwały. Zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy może wprowadzać inne zwolnienia niż określone w ust. 1 tego przepisu. W przepisie tym nie ma żadnych kryteriów ani ograniczeń dotyczących wprowadzania przez rady gmin zwolnień od podatku od nieruchomości. Pozostawienie radzie gminy dużej swobody przy określaniu zwolnień jest uzasadnione tym, że wpływy z podatku od nieruchomości w całości stanowią dochód budżetu gminy, a rada gminy - jako organ władzy lokalnej - jest organem najbardziej właściwym do decydowania o potrzebie stosowania i rodzajach zwolnień podatkowych na danym terenie. Narzucanie radom jakichkolwiek ograniczeń w komentowanej ustawie niepotrzebnie „usztynniałoby” system podatków i opłat lokalnych. Twierdzenie powyższe nie oznacza, że rada ma pełną swobodę przy wprowadzaniu zwolnień. Istotne ograniczenie tej kompetencji zawiera art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym do określenia kategorii podatników zwolnionych od podatku zastrzeżona jest forma ustawowa. Tak więc tylko w ustawach, a nie uchwałach rady, mogą być stosowane zwolnienia ustawowe. Na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ograniczenia tej kompetencji rady wynikają nie tyle z brzmienia art. 7 ust. 2, co z jego wykładni systemowej. Rada gminy nie może wprowadzać zwolnień generalnych, tzn. takich, które zwalniają od podatku wszystkich ustawowych podatników. Zwolnienia generalne, jako naruszające zasadę powszechności opodatkowania i prowadzące do zniesienia obowiązku ustawowego w drodze uchwały, nie mogą być przez radę uchwalone. Pogląd ten jest w zasadzie powszechnie akceptowany z tym, że nie ma zgodności co do tego, na czym polega zwolnienie generalne. Najdobitniej stanowisko w tej sprawie wyraził NSA w wyroku z dnia 21 grudnia 1993 r.<sup>265</sup> stwierdzając, że wykluczone jest wykorzystywanie upoważnienia z art. 7 ust. 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych do dokonania zwolnień generalnych od podatku od nieruchomości. Zwolnienie takie oz-

264 Obowiązek płacenia podatku rolnego nie dotyczy, na mocy art. 3a ustawy o podatku rolnym, Skarbu Państwa i gmin.

265 Sygn. akt SA /Kr 2394/93 - opublikowany w: „Wspólnota” 1994 nr 18.

nacząłoby *de facto* generalne uchylenie obowiązku podatkowego. Jednakże, zdaniem Sądu, zwolnienie uchwałą rady gminy budynków mieszkalnych, należących tylko do osób fizycznych, prowadzących gospodarstwa rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, nie stanowi generalnego zwolnienia od tego podatku (powszechnego uchylenia obowiązku podatkowego), chociaż jest ono oczywiście szerokie. Od tego wyroku została wniesiona rewizja nadzwyczajna, w wyniku której Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 21 września 1994 r.<sup>266</sup>, oddalając rewizję stwierdził m.in., że rada gminy jest uprawniona na podstawie upoważnienia, wynikającego z art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do zwolnienia od podatku od nieruchomości określonych grup podatników, kierując się własną oceną potrzeb wspólnoty samorządowej. Zwolnienie rolników od podatku od nieruchomości w uchwale gminy nie narusza zasady powszechności opodatkowania i nie jest zwolnieniem o charakterze generalnym.

Jeszcze dalej idące uprawnienia organów gmin wynikają z interpretacji art. 7 ust. 2 komentowanej ustawy dokonanej przez Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 4 listopada 1994 r.<sup>267</sup> Zdaniem Sądu, na podstawie upoważnienia wynikającego z powołanego wyżej artykułu rada gminy może zwolnić od podatku od nieruchomości budynki mieszkalne położone na terenie gminy. W uzasadnieniu uchwały Sąd wskazał, że z treści norm określających uprawnienia samorządu terytorialnego i jego zadania nie da się wyprowadzić ani żadnych dodatkowych kryteriów ocennych, ani też uprawnienia do jakiejś kategoryzacji zwolnień od podatków lokalnych z jej wewnętrznym podziałem na zwolnienia prawnie dopuszczalne oraz zakazane.

Pogląd powyższy znalazł swoje odzwierciedlenie w literaturze przedmiotu, gdzie jego zwolennicy wskazują, że w art. 7 ust. 1 nie ma żadnych ograniczeń do stosowania zwolnień od podatku od nieruchomości i kwestionują „globalny” charakter zwolnienia budynków mieszkalnych, jak również tezę jakoby zwolnienie tego rodzaju było sprzeczne z konstytucyjnymi zasadami równości i powszechności opodatkowania.<sup>268</sup>

266 Sygn. akt III ARN 44/94 - opublikowany w: OSN IAPUS, nr 11, poz. 168. W wyroku tym, Sąd uzasadnił swoje stanowisko m.in., tym, że „...wbrew twierdzeniom rewizji nadzwyczajnej, ingerencja organów nadzoru w działalność prawotwórczą gminy, kierująca się bliżej nie określonym kryterium tzw. racjonalności tych działań lub domagająca się szczegółowego wyjaśnienia motywów uchwały, zwalniającej z obowiązku podatkowego określoną liczbę podatników, jawi się jako próba poszukiwania elementów celowości lub słuszności w uchwale organów gminy podjętych rozwiązań prawno-organizacyjnych, słusznie odrzuconych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zasadnie zatem zaskarżony wyrok uchylił naruszające te podstawowe zasady rozstrzygnięcie nadzorcze wojewody, a kwestionująca ten wyrok rewizja nadzwyczajna nie ma uzasadnionych podstaw prawnych.”

267 Sygn. akt III AZP 7/94 - opublikowany w: „Wspólnota” 1995, nr 4.

Ustosunkowując się do tego poglądu należy wyjść od nie wzbudzającego kontrowersji stwierdzenia, że art. 7 ust. 2 komentowanej ustawy nie może stanowić podstawy do zwolnienia od podatku wszystkich podatników z terenu gminy. Celem tej regulacji jest umożliwienie radzie gminy wprowadzanie zwolnień „innych niż określone w ust. 1” komentowanego artykułu. Innych, tzn. zbliżonych rodzajowo do dwunastu kategorii zwolnień o charakterze podmiotowo-przedmiotowym wymienionych w tym przepisie. Wprowadzanie „innych” zwolnień nie może więc prowadzić do uchylenia obowiązku płacenia podatku od nieruchomości. Zwolnienie wszystkich posiadaczy budynków mieszkalnych na terenie gminy wydaje się być tego typu zwolnieniem, którego wprowadzenie nie doprowadzi do uchylenia ustawowego obowiązku podatkowego. Jednak po głębszej analizie pojawiają się wątpliwości<sup>269</sup>, które wynikają przede wszystkim stąd, że:

1. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 komentowanej ustawy rada gminy jest zobowiązana do ustalenia stawek od 1 mkw. powierzchni użytkowej budynków mieszkalnych lub ich części. Jest to obowiązek ustawowy, od którego rada nie może odstąpić. Wprowadzenie uchwałą rady zwolnienia wszystkich budynków mieszkalnych powoduje, że uchwalone przez radę stawki podatku od tych budynków nie znajdują zastosowania. Po co je więc uchylać? Przepis określający wysokość stawek od budynków mieszkalnych staje się zbędny, przy założeniu, że zwolnienie wszystkich budynków mieszkalnych jest dopuszczalne. Jest to niezgodne z jedną z podstawowych dyrektyw wykładni językowej, zgodnie z którą znaczenia normy nie powinno się ustalać tak, aby pewne jej części były traktowane jako zbędne.<sup>270</sup>

2. Budynki mieszkalne stanowią jeden z kilku rodzajów nieruchomości określonych w art. 5 komentowanej ustawy. Oprócz nich są to m.in.: budynki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, pozostałe budynki, budowle, grunty związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, pozostałe grunty. Są to ustawowe rodzaje nieruchomości, dla których rada musi ustalić stawki podatkowe. Dopuszczenie zwolnienia jednego z tych rodzajów nieruchomości prowadzi

268 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski - Podatek od nieruchomości... op. cit., s. 43-44.

269 Występują one również u zwolenników poglądu o dopuszczalności zwolnienia. „Otóż trudno przypuszczać, aby w intencjach ustawodawcy leżało stworzenie możliwości zwalniania od opodatkowania podatkiem od nieruchomości wszystkich posiadaczy budynków mieszkalnych. Brak wyobraźni spowodował, że przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wykluczają (...) - takiej możliwości.” - por. komentarz B. Brzezińskiego do wyroku NSA z dnia 6 października 1992 r. (III SA 1471/92) opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 4, str. 243.

270 Zob. J. Wróblewski, Rozumienie prawa..., op. cit., s. 79-80.

w gruncie rzeczy do zniesienia podatku od nieruchomości na terenie gminy. Jeżeli bowiem nie można zakwestionować uchwały rady wprowadzającej zwolnienie jednego z rodzajów nieruchomości, nie można też kwestionować innych zwalnających pozostałe rodzaje nieruchomości. Rada gminy mogłaby więc np. uchwalić kilka uchwał zawierających zwolnienie wszystkich rodzajów nieruchomości i w ten sposób uchylić podatek od nieruchomości w całości. Do żadnej z tych uchwał wojewoda nie mógłby postawić zarzutu niezgodności z prawem i stwierdzić jej nieważności. Każda z nich, przyjmując argumentację zwolenników poglądu o dopuszczalności zwolnienia budynków mieszkalnych, byłaby zgodna z art. 7 ust. 2, ale wszystkie razem powodowałyby uchylenie ustawowego obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości.

Stąd rada gminy na podstawie art. 7 ust. 2 nie jest uprawniona do zwolnienia ustawowego rodzaju nieruchomości. Rada musi szczegółowo określać kategorie nieruchomości zwalnianej od podatku. Zwolnienie przez radę wszystkich budynków mieszkalnych na terenie gminy jest przykładem zwolnienia opartego o ustawowy rodzaj nieruchomości. Zwolnienie tego typu jest przekroczeniem dopuszczalnych granic stosowania zwolnień na podstawie art. 7 ust. 2 komentowanej ustawy. Nie można zgodzić się z twierdzeniem, że artykuł ten nie zawiera żadnych ograniczeń uprawnień rady do stosowania zwolnień od podatku. Wydaje się, że można rozważyć możliwość bliższego określenia wspomnianych ograniczeń poprzez ich zapisanie w analizowanym artykule ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zawarte w tym rozdziale pracy rozważania dotyczące zwolnień od podatku od nieruchomości uzasadniają, jak się wydaje, postulat objęcia ustawą o podatkach i opłatach lokalnych wszystkich zwolnień porzucanych w chwili obecnej po „odrębnych ustawach”. Usystematyzowałyby to katalog zwolnień ustawowych i przyczyniłoby się do lepszego ich poznania zarówno przez organy podatkowe jak i podatników. Wydaje się również konieczne wprowadzenie do katalogu zwolnień ustawowych nieruchomości i obiektów stanowiących własność gminy nie przekazanych w posiadanie lub zarząd innym podmiotom. Opodatkowanie tego rodzaju nieruchomości, które ma miejsce w aktualnym stanie prawnym, jest bezcelowe, ponieważ gmina sama sobie płaci podatki. Znajduje również uzasadnienie postulat bliższego określenia w art. 7 ust. 2 rodzajów zwolnień, które mogą być kreowane przez radę gminy w formie uchwały. Można to osiągnąć wprowadzając do powołanego przepisu zapis, zgodnie z którym rada jest uprawniona do wprowadzania zwolnień rodzajowo zbliżonych do wymienionych w ust. 1 tego artykułu. Zlikwidowałyby to spory dotyczące charakteru zwolnień zawartych w uchwałach gmin i uniemożliwiłoby uchylenie ustawowego obowiązku płacenia podatku od nieruchomości uchwałą rady.

### 3. PODSTAWOWE PROBLEMY ZWIĄZANE Z OPODATKOWANIEM GRUNTÓW PODATKIEM ROLNYM

#### 3.1. Pojęcie gospodarstwa rolnego

W gospodarstwie rolnym, w rozumieniu potocznym, można wyróżnić trzy rodzaje nieruchomości, tj.: grunty, budynki i budowle. Podlegają one specyficznym regułom opodatkowania, odbiegającym od zasad powszechnie obowiązujących.<sup>271</sup> Nieruchomości gospodarstwa rolnego w aktualnym systemie podatkowym są opodatkowane na znacznie korzystniejszych zasadach niż pozostałe rodzaje nieruchomości.<sup>272</sup> Uzasadnia się to koniecznością zagospodarowania gruntów rolnych, inicjowaniem poprawy struktury agrarnej, niską dochodowością produkcji rolnej, której prowadzenie wymaga wykorzystania dużych powierzchni gruntów.<sup>273</sup> Stąd też podatek rolny płacony od gruntów gospodarstwa rolnego jest nieporównywalnie niższy od podatku od nieruchomości obciążającego grunty nie objęte przepisami ustawy o podatku rolnym.<sup>274</sup> Poza tym w konstrukcji podatku rolnego przewidzianych jest szereg zwolnień ustawowych, które obejmują w wielu wypadkach znaczący areal gospodarstwa rolnego.<sup>275</sup> Budynki gospodarcze gospodarstwa rolnego w założeniu podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ale na mocy art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, są zwolnione od tego podatku. Zwolnienie nie dotyczy - co należy podkreślić - budynków mieszkalnych podatników podatku rolnego, ale te z kolei są ma-

- 271 Zagadnienie to szerzej przedstawia L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości gospodarstwa rolnego*, „Finanse Komunalne” 1995, nr 2.
- 272 W literaturze wskazuje się, że podatek rolny jest jednym z elementów ochronnej polityki rolnej, obejmującej też kredytowanie rolnictwa, dotowanie produkcji, czy też stosowanie barier celnych na zagraniczne produkty rolne - por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe II. Część Szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 231.
- 273 Szerzej na ten temat A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce*, Lublin 19916, s. 258 i n.
- 274 Podatek od nieruchomości od 1 ha gruntu w 1997 r. oscyluje w granicach 400 zł, natomiast podatek rolny od hektara użytków rolnych w zależności od rodzaju i klasy gruntów oraz jego położenia oscyluje, biorąc pod uwagę ceny żyta z pierwszych trzech kwartałów 1996 r., w granicach od 48 zł (łąka IV klasy położona w IV okręgu podatkowym) do 170 zł (I kl. gruntu ornego położonego w I okręgu podatkowym).
- 275 Chodzi tu przede wszystkim o zwolnienie użytków rolnych klasy V, VI i VI, które w niektórych regionach Polski stanowią przeważający rodzaj gruntów - zob. art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym. Utrzymywanie tak szerokich zwolnień ustawowych jest krytykowane w piśmiennictwie - zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, op. cit., s. 259; M. Podstawka, *Propozycje zmian systemowych w opodatkowaniu rolnictwa w Polsce*, „Wieś i Rolnictwo” 1994, nr 3-4.

sowo zwalniane przez rady gmin. Opodatkowanie budynków gospodarstwa rolnego następuje w zasadzie w jednym przypadku, a mianowicie wówczas, gdy są one wykorzystywane do prowadzenia innej działalności niż działalność rolnicza. Również budowle gospodarstwa rolnego podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tylko wtedy, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna.<sup>276</sup> W praktyce jednak opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli w gospodarstwach rolnych wykorzystywanych do prowadzenia działalności rolniczej i innej działalności gospodarczej stanowi duży problem, z uwagi na to, że obowiązujące przepisy nie dają podstaw do podziału nieruchomości na część związaną z prowadzeniem działalności rolniczej i część wykorzystywaną do prowadzenia działalności gospodarczej. Z tego powodu budowle w gospodarstwach rolnych nie są obciążane podatkiem od nieruchomości.<sup>277</sup>

Obciążenie podatkowe nieruchomości właściciela gospodarstwa rolnego, ze względu na specyfikę prowadzonej przez niego działalności rolniczej, jest znacznie łagodniejsze niż pozostałych kategorii władających nieruchomościami. Stanowi to jedną z głównych przyczyn dużego zainteresowania zwłaszcza właścicieli gruntów „prowadzeniem” gospodarstwa rolnego, a w efekcie opłacaniem od tych gruntów podatku rolnego, a nie podatku od nieruchomości. Prowadzi to do rozwoju negatywnego zjawiska polegającego na płaceniu podatku rolnego przez osoby, które nie prowadzą działalności rolniczej. W chwili obecnej jest to jeden z najczęściej spotykanych sposobów ucieczki przed wysokim podatkiem od nieruchomości, stosowany zwłaszcza przez osoby nabywające duże arealy gruntów, bardzo często pod przyszłe inwestycje.<sup>278</sup> Ten sposób uchylania się od podatków umożliwia aktualnie obowiązująca definicja gospodarstwa rolnego zawarta w art. 2 ustawy o podatku rolnym.

Za gospodarstwo rolne dla celów podatku rolnego uważa się obszar użytków rolnych, gruntów pod stawami oraz sklasyfikowanych w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne, gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadze-

276 Zob. art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

277 Wymierzenie podatku np. od drogi dojazdowej do budynków gospodarstwa rolnego, w których prowadzona jest działalność gospodarcza i typowa działalność rolnicza w aktualnym stanie prawnym jest niemożliwe, ponieważ nie wiadomo jak ustalić wartość części drogi wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej - zob. rozdz. II, pkt 2.2.5. pracy, gdzie omówione są zasady opodatkowania części nieruchomości.

278 Zob. L. Etel Unikanie płacenia podatków od nieruchomości, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 12.

niem tego gospodarstwa o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczających 1 ha przeliczeniowy. Podstawowym kryterium uznania gruntów za gospodarstwo rolne jest ich powierzchnia określana mianem normy obszarowej. Jeżeli łączna powierzchnia gruntów stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu jednej osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nie posiadającej osobowości prawnej przekracza 1 ha lub 1 ha użytków rolnych, jest to gospodarstwo rolne w rozumieniu ustawy o podatku rolnym. W przypadku, gdy grunt nie spełnia normy obszarowej, nie może być uznany za gospodarstwo rolne i w konsekwencji nie jest opodatkowany podatkiem rolnym nawet wówczas, gdy jest wykorzystywany do prowadzenia typowej działalności rolniczej. W przytoczonej definicji nie ma bowiem wymogu wykorzystywania gruntu gospodarstwa rolnego do prowadzenia działalności rolniczej, czy też produkcji rolnej. W całej ustawie o podatku rolnym nie ma w ogóle definicji działalności rolniczej, chociaż ustawodawca posługuje się tym pojęciem, np. przy określaniu gruntów nie podlegających opodatkowaniu podatkiem rolnym oraz zasad opodatkowania podatkiem rolnym gruntów wyłączonych na cele nierolnicze.<sup>279</sup> W związku z tym można sądzić, że ustawodawca świadomie dopuszcza zaliczanie do normy obszarowej gospodarstwa rolnego gruntów, które są wykorzystywane na inne cele niż związane z prowadzeniem działalności rolniczej. Nie zapobiega temu art. 2 ust. 4 ustawy, zgodnie z którym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna. Grunty wykorzystywane na cele gospodarcze nie podlegają co prawda opodatkowaniu podatkiem rolnym, ale wchodzą w skład gruntów gospodarstwa rolnego. Potwierdza to również brzmienie art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym grunty objęte przepisami o podatku rolnym (a więc przede wszystkim grunty gospodarstwa rolnego) podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w przypadku ich wykorzystywania na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza i leśna. Świadczy to o tym, że:

- na użytkach rolnych może być, w świetle postanowień powołanych ustaw, prowadzona inna działalność niż rolnicza, co jest rozwiązaniem sprzecznym z postanowieniami ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych prze-

279 Jedynie w przypadku gruntów wyłączonych na cele nierolnicze, które są jednakże w dalszym ciągu wykorzystywane do prowadzenia działalności rolniczej, przewidziana jest w art. 2 ust. 2 ustawy o podatku rolnym możliwość opodatkowania podatkiem rolnym. Podstawowym warunkiem opodatkowania tego typu gruntów jest ich wykorzystywanie do prowadzenia działalności rolniczej.

widującymi w zasadzie zakaz wykorzystywania tego typu gruntów na inne cele,<sup>280</sup>

- grunty nie wykorzystywane rolniczo wchodzą w skład gruntów gospodarstwa rolnego, co jest podstawą do ulgowego opodatkowania pozostałych nieruchomości będących we władaniu podmiotu prowadzącego takie „gospodarstwo rolne”,<sup>281</sup>
- jedynie w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej grunty gospodarstwa podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości; jeżeli zatem grunty te są wykorzystywane na inne cele - np. rekreacyjne albo odłogują, to podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, chociaż nie ma to nic wspólnego z prowadzeniem działalności rolniczej.

Brak w ustawowej definicji gospodarstwa rolnego wymogu prowadzenia na gruntach gospodarstwa działalności rolniczej prowadzi do tego, że z preferencyjnego opodatkowania podatkiem rolnym, które w założeniu miało dotyczyć tylko rolników, korzystać mogą osoby, które wykorzystują użytki rolne do prowadzenia działalności nierolniczej lub nie wykorzystują ich w ogóle. Podlegają oni opodatkowaniu podatkiem rolnym jedynie z tego powodu, że powierzchnia gruntów będących w ich posiadaniu przekracza łącznie 1 ha fizyczny lub przeliczeniowy. Na tym tle rodzą się częste spory pomiędzy osobami prowadzącymi działalność rolniczą na gruntach nie spełniających normy obszarowej a organami podatkowymi, które obciążają te osoby podatkiem od nieruchomości, uzasadniając to tym, że płacenie podatku rolnego nie jest zależne od prowadzenia działalności rolniczej, a jedynie od powierzchni gruntów. Nie przekonuje to podatników, którzy masowo skarżą decyzje wymiarowe do NSA, argumentując, że są rolnikami i powinni opłacać podatek rolny, a nie kilkakrotnie wyższy podatek od nieruchomości.<sup>282</sup> Sąd prezentuje w tym zakresie jednolite stanowisko, zgodnie z którym „grunt o mniejszej powierzchni niż określona w art. 1 ust. 2 podlega podatkowi od nieruchomości, niezależnie od tego, czy jest wykorzystywany rolniczo czy nie.”<sup>283</sup> Stanowisko to znajduje uzasadnienie w literalnym brzmieniu art. 2 ustawy o podatku rolnym, w którym nie ma, o czym była mowa, wymogu prowadzenia działalności rolniczej na gruntach gospodarstwa rolnego.<sup>284</sup>

280 Zob. ustawa z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz. U. Nr 16, poz. 78).

281 Np. osoba, która jest właścicielem gruntów stanowiących użytki rolne o łącznej powierzchni 2 ha, z czego 1,5 ha wykorzystuje na prowadzenie działalności gospodarczej, jest właścicielem gospodarstwa rolnego w świetle postanowień ustawy o podatku rolnym. W związku z tym pozostałe 0,5 ha jest opodatkowane podatkiem rolnym, a budynki i budowle - o ile wykaże się ich związek z prowadzeniem gospodarstwa rolnego - korzystają ze zwolnienia od podatku od nieruchomości.

Grunty gospodarstwa rolnego, zgodnie z definicją gospodarstwa zawartą w ustawie o podatku rolnym, nie muszą również stanowić „zorganizowanej całości gospodarczej”. Jest to jeden z podstawowych składników definicji gospodarstwa rolnego zawartej w kodeksie cywilnym. Zgodnie z art. 55 k.c., gospodarstwo rolne to grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą oraz prawami i obowiązkami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.<sup>285</sup> W doktrynie podkreśla się, że wszystkie składniki gospodarstwa rolnego wymienione w tej definicji tworzą jedno gospodarstwo, jeżeli realnie lub przynajmniej potencjalnie stanowią zorganizowaną całość gospodarczą.<sup>286</sup> W definicji gospodarstwa zawartej w ustawie o podatku rolnym nie ma

282 Wskazują przy tym, że na przykład rolnik uprawiający grunt o powierzchni 0,95 ha musi płacić podatek od nieruchomości, a osoba mieszkająca w dużym mieście, która nie wykorzystuje kilku hektarów nabytych od gminy, traktowanych jako lokata kapitału - płaci podatek rolny. Zjawisko to zostało zauważone przez ustawodawcę, o czym świadczy wprowadzony z początkiem 1997 r. nowy pkt 7 w art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 91, poz. 409). Zgodnie z nim użytki rolne nie wchodzące w skład gospodarstw rolnych a wykorzystywane na cele rolnicze są opodatkowane bardzo niską stawką, która maksymalnie w 1997 roku nie mogła przekroczyć 0,01 zł od mkw. powierzchni.

283 Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 27 marca 1992 r. (sygn. akt III SA 1217/91) - opublikowany w: W. Abramowicz, Podatki, finanse i budżet gminy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 1994, s. 45 i wyrok NSA z dnia 16 stycznia 1992 r. (sygn. akt 1054/92), którego teza została opublikowana w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Orzecznictwo sądów..., op. cit., s. 33.

284 Takie ukształtowanie przedmiotu podatku rolnego wywołuje również inne skutki od wyżej przedstawionych. Jednym z nich jest opodatkowanie podatkiem rolnym właściciela łąki o powierzchni 1,01 ha, na której nie jest prowadzona działalność rolnicza. Działki tego typu bardzo często są wykorzystywane w celach rekreacyjnych, a mimo to są opodatkowane podatkiem rolnym, zdecydowanie niższym od podatku od nieruchomości. Ten stan rzeczy powoduje, że stosunkowo często mieszkańcy miast są właścicielami „gospodarstw rolnych” i podatnikami podatku rolnego z tytułu posiadania działki o powierzchni przekraczającej 1 ha, położonej nad jeziorem lub w innym atrakcyjnym turystycznie miejscu.

285 Pojęcie gospodarstwa rolnego zawarte w ustawie o podatku rolnym różni się zasadniczo od definicji gospodarstwa zawartej w kodeksie cywilnym. Przytoczona definicja nie może być stosowana dla potrzeb podatku rolnego. W uzasadnieniu do wyroku NSA z 18 maja 1994 r. (sygn. akt 1438/93) Sąd stwierdził m.in., że „...kiedy przepisy podatkowe zawierają własną, normatywną definicję gospodarstwa rolnego nie ma podstaw do rozważania - dla celów podatkowych - czy konkretna nieruchomość może być uznana za gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów art. 55 k.c. W żadnym bowiem razie wnioski wyprowadzone z takich rozważań nie mogłyby wpłynąć na uchylenie stosowania konkretnego przepisu zamieszczonego w prawie podatkowym; byłoby to łamanie prawa.” - opublikowany w: „Wspólnota” 1994, nr 32, s. 14.

286 Por. P. Czechowski, M. Korzycka-Iwanow, S. Prutis, A. Stelmachowski, Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej, Warszawa 1997, s. 77.

wymogu, aby grunty stanowiły tego typu całość. Takie rozumienie gospodarstwa rolnego powoduje m.in., że za gospodarstwo należy uznać grunty o powierzchni przekraczającej 1 ha nawet wówczas, gdy nie istnieje pomiędzy nimi żadna więź ekonomiczna. Na przykład, gospodarstwem rolnym jest 0,5 ha łąki w woj. kieleckim, 0,5 ha lasu w białostockim i 0,5 ha gruntu ornego w woj. szczecińskim, jeśli stanowią własność lub znajdują się w posiadaniu jednej osoby. Działki te z uwagi na ich położenia nie mogą stanowić zorganizowanej całości w rozumieniu k.c., a mimo to na potrzeby opodatkowania podatkiem rolnym są traktowane jako gospodarstwo rolne. Jedynym elementem łączącym ww. grunty jest osoba podatnika, który w wielu wypadkach nawet nie wie, że jest właścicielem gospodarstwa rolnego.<sup>287</sup> Częściej jednak podatnicy wykorzystują ten mankament definicji gospodarstwa rolnego do uniknięcia opodatkowania ich gruntów podatkiem od nieruchomości. Wnioskują bowiem o objęcie podatkiem rolnym gruntów stanowiących ich własność, położonych niekiedy w różnych częściach gminy, a nawet kraju, uzasadniając to tym, że stanowią one użytki rolne i że łączna ich powierzchnia przekracza 1 ha. Działanie to jest ułatwione, ponieważ dane wynikające z ewidencji gruntów nie są aktualizowane na bieżąco, przez co bardzo dużo gruntów położonych nawet na terenie miast stanowi użytki rolne, chociaż w rzeczywistości dawno przestały służyć prowadzeniu jakiegokolwiek działalności rolniczej. Osoby władające takimi gruntami są, w świetle ustawy o podatku rolnym, właścicielami gospodarstwa rolnego, chociaż nie prowadzą działalności rolniczej, a ich grunty ze względu na położenie nie mogą być racjonalnie wykorzystywane do prowadzenia gospodarstwa rolnego.

Wyżej wymienionych mankamentów ustawowej definicji gospodarstwa rolnego nie uwzględniono przy ostatniej nowelizacji ustawy o podatku rolnym, mimo że dotyczyła ona również art. 2 ustawy.<sup>288</sup> Wprowadzono wówczas inne zmiany w tej definicji, w tym takie, które nie zasługują na aprobatę. O ile zupełnie zrozumiałe i zasadne jest wykreślenie z tejże definicji „lasów i gruntów leśnych” z uwagi na istniejącą odrębną regulację dotyczącą opodatkowania lasów podatkiem leśnym, o tyle dziwi wprowadzenie do niej zapisu, zgodnie z którym

287 Osoba będąca właścicielem gruntu położonego w granicach administracyjnych miasta jest bardzo często zdziwiona, że stanowi on, zgodnie z ewidencją gruntów, użytek rolny. Jeżeli przy tym jego powierzchnia przekracza 1 ha fizyczny lub przeliczeniowy, grunt ten stanowi gospodarstwo rolne w rozumieniu ustawy o podatku rolnym i podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym. W praktyce jednak grunty tego typu powszechnie opodatkowywane są podatkiem od nieruchomości. Jest to jednakże postępowanie niezgodne z postanowieniami ustawy o podatku rolnym.

288 Zob. ustawa z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody (Dz.U. Nr 91, poz. 409).

do gospodarstwa rolnego zaliczane są nie wszystkie grunty pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego - tak jak to było dotychczas, ale tylko te, które są sklasyfikowane w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne. Zdziwienie bierze się stąd, że zmiany zostały wprowadzone, chociaż w praktyce ani w orzecznictwie sądowym nie było żadnych problemów związanych z tym elementem definicji gospodarstwa rolnego. Problemy te pojawiły się dopiero po wprowadzeniu „udoskonalonej” definicji w życie. Przede wszystkim wynikają one stąd, że w obowiązującej ewidencji gruntów nie wyróżnia się takiego rodzaju gruntów, o którym mowa w definicji, tj. użytków rolnych zabudowanych.<sup>289</sup> Grunty, na których znajdują się budynki, w tym również związane z prowadzeniem gospodarstwa rolnego, nie są klasyfikowane jako „użytki rolne”, ale jako „grunty zabudowane i zurbanizowane” i oznaczane są w wypisach z rejestru gruntów symbolem B/R (tereny zabudowane/ grunty orne) z podaniem klasy gruntów. W przypadku, gdy grunty zabudowane są objęte klasyfikacją gleboznawczą, wówczas w ewidencji oznacza się je symbolem złożonym z dwóch członów, z których pierwszy określa funkcję terenu, a drugi rodzaj użytku. W definicji gospodarstwa rolnego - jak należy sądzić - mowa jest o tego typu terenach, tzn. terenach zabudowanych objętych klasyfikacją gleboznawczą. Ustawodawca posługuje się w ustawie o podatku rolnym terminologią nie dostosowaną do występującej przy klasyfikowaniu gruntów, chociaż dane zawarte w ewidencji gruntów stanowią podstawę do określania wysokości tego podatku.<sup>290</sup>

Zaliczanie do gruntów gospodarstwa rolnego gruntów pod zabudowaniami związanymi z jego prowadzeniem tylko wówczas, gdy są one sklasyfikowane jako użytki rolne, prowadzi do tego, że położone obok siebie grunty pod zabudowaniami u jednego rolnika będą opodatkowane podatkiem rolnym, a u sąsiada grunty te będą opodatkowane znacznie wyższym podatkiem od nieruchomości. Na pewno będzie to wywoływało konflikty pomiędzy organami podatkowymi a podatnikiem, który nie będzie rozumiał, dlaczego akurat jego grunty są opodatkowane podatkiem od nieruchomości, a sąsiada podatkiem rolnym. Wydaje się, że wprowadzenie tej zmiany do ustawowej definicji gospodarstwa rolnego jest rozwiązaniem, które spowoduje więcej kłopotów niż ewentualne korzyści, które

289 Zgodnie z par. 27 ust. 2 rozporządzenia Ministrów Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 158, poz. 813) użytki rolne dzielą się na grunty orne oznaczone symbolem - R, sady oznaczone symbolem - S, łąki trwałe oznaczone symbolem - Ł i pastwiska trwałe oznaczone symbolem - Ps. Nie ma więc wśród użytków rolnych gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa.

290 Zob. par 27 ust. 6 powołanego wyżej rozporządzenia.



mogą być z tego tytułu uzyskane przez budżet gminy. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości gruntów funkcjonalnie związanych z prowadzeniem gospodarstwa rolnego - jakimi są niewątpliwie grunty pod zabudowaniami - niepotrzebnie gmatwa i tak niezbyt jasne zasady opodatkowania nieruchomości tychże gospodarstw.

W definicji gospodarstwa rolnego zawartej w ustawie o podatku rolnym zasadniczym kryterium decydującym o opodatkowaniu podatkiem rolnym nie jest wykorzystywanie gruntu do prowadzenia działalności rolniczej, ale powierzchnia użytków rolnych. Klasyfikowanie gruntów jako tworzących gospodarstwo rolne jedynie na podstawie tego kryterium prowadzi do obciążania podatkiem rolnym gruntów, które ze względu na swoje położenie nie są i nie mogą być wykorzystywane do produkcji rolnej. Takie pojmowanie gospodarstwa rolnego umożliwia coraz powszechniejsze uchylanie się od podatku od nieruchomości właścicieli gruntów, którzy opierając się o literalne brzmienie art. 2 ustawy o podatku rolnym tworzą fikcyjne gospodarstwa rolne. To negatywne zjawisko, narażające gminy na duże straty we wpływach z opodatkowania gruntów, uległoby ograniczeniu poprzez umieszczenie w definicji ustawowej dodatkowych kryteriów decydujących o zaliczeniu danego gruntu do gospodarstwa rolnego. W art. 2 ustawy o podatku rolnym należałoby zapisać po pierwsze, że grunty gospodarstwa rolnego powinny być tak położone, aby mogły tworzyć zorganizowaną całość gospodarczą i po drugie, że na gruntach gospodarstwa rolnego może być, przynajmniej potencjalnie, prowadzona działalność rolnicza. Wprowadzenie tych zapisów do ustawowej definicji gospodarstwa jest konieczne z uwagi na pogłębiające się różnice w wysokości obciążenia gruntów podatkiem rolnym i podatkiem od nieruchomości. Powoduje to, że coraz więcej podatników podatku od nieruchomości stara się „pozyskać” (kupując, wydzierżawiając) brakujące do normy obszarowej gospodarstwa działki gruntu, po to żeby płacić podatek rolny, a nie podatek od nieruchomości.<sup>291</sup>

Nie zasługuje na aprobatę wprowadzony do definicji gospodarstwa rolnego z początkiem 1997 r. zapis, zgodnie z którym grunty pod zabudowaniami gospodarstwa rolnego są opodatkowane podatkiem rolnym jedynie wówczas, gdy są sklasyfikowane w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne. Prowadzi to do opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów tradycyjnie opodatkowywa-

291 Np. osoba, która jest właścicielem 0,9 ha łąki kl. V, płaci w 1997 r. podatek od nieruchomości w wysokości ok. 360 zł, a w przypadku, gdy dokupiłaby 0,2 ha gruntu tego samego rodzaju, stałaby się, zgodnie z art. 2 ustawy o podatku rolnym, właścicielem gospodarstwa rolnego i byłaby zwolniona od podatku rolnego na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 tej ustawy.

nych podatkiem rolnym i funkcjonalnie związanych z prowadzeniem gospodarstwa rolnego, tylko dlatego, że nie są sklasyfikowane jako użytki rolne. Nie mogą być tak zresztą sklasyfikowane, jako że, zgodnie z przepisami regulującymi prowadzenie ewidencji gruntów, grunty pod zabudowaniami nie stanowią użytków rolnych. Z tych też względów należy postulować powrót do obowiązującego wcześniej zapisu, który umożliwiał zaliczanie do gruntów gospodarstwa rolnego wszystkich rodzajów gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.

### 3.2. Grunty nie podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym

W bardzo niejasny sposób określone zostały w art. 2 ustawy o podatku rolnym grunty nie podlegające opodatkowaniu. Nie podlegają opodatkowaniu, zgodnie z tym przepisem, grunty:

- pod jeziorami i wodami płynącymi, grunty na których mieszczą się zbiorniki wody służące do zaopatrzenia ludności w wodę oraz grunty pod wałami przeciwpowodziowymi;
- stanowiące nieużytki;
- wpisane do rejestru zabytków, pod warunkiem ich zagospodarowania i utrzymania zgodnie z przepisami o ochronie zabytków;
- zajęte na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza;
- stanowiące działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych, którzy osiągnęli wiek emerytalny bądź są inwalidami I lub II grupy;
- wyłączone na cele nierolnicze.

W przepisie tym wymienione są, obok gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego te, które - zgodnie z definicją gospodarstwa z art. 1 ust. 2 ustawy o podatku rolnym - nie mogą być traktowane jako grunty gospodarstwa rolnego.<sup>292</sup> Jaki jest zatem sens wyliczania tego rodzaju gruntów jako nie podlegających opodatkowaniu, skoro i tak nie są one obciążone podatkiem rolnym. Dodać przy tym należy, że w przytoczonym przepisie wymienione są tylko niektóre rodzaje gruntów nie wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Można

292 Są to grunty pod jeziorami i wodami płynącymi, grunty, na których mieszczą się zbiorniki wodne służące do zaopatrzenia ludności w wodę, grunty pod wałami przeciwpowodziowymi, stanowiące nieużytki, wyłączone na cele nierolnicze na podstawie ostatecznych decyzji administracyjnych.

bowiem wskazać na takie grunty jak np. grunty leśne, zurbanizowane grunty zabudowane itp., które również nie wchodzą w skład gospodarstwa rolnego, ale nie są wymienione w art. 2 ustawy o podatku rolnym i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym. Czemu zatem służy analizowana regulacja? Bezpośrednim celem tego przepisu jest wyłączenie tych gruntów z opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Grunty nie podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym na mocy tego przepisu zaliczane są do szerszej kategorii gruntów „objętych przepisami o podatku rolnym”, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W powołanym przepisie zawarta jest podstawowa zasada rozgraniczająca zakres przedmiotowy podatków obciążających grunty. Zgodnie z nią, podatki od nieruchomości podlegają jedynie grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym. Aby ustalić, iż grunt podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, należy uprzednio stwierdzić, czy nie jest on objęty przepisami o podatku rolnym i leśnym. „Objęcie przepisami”, zawiązując rozważania tylko do podatku rolnego oznacza, że w ustawie o podatku rolnym znajdują się przepisy regulujące zasady opodatkowania danego rodzaju gruntu. Są to wszystkie rodzaje gruntów, których dotyczy ta ustawa. Objęte przepisami są zatem nie tylko grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym, ale również i pozostałe rodzaje gruntów, o których mowa w ustawie o podatku rolnym. Zgodnie z tym za grunty objęte przepisami o podatku rolnym należy uznać grunty:

- wchodzące w skład gospodarstwa rolnego i podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym na mocy art. 1 ust. 1 ustawy o podatku rolnym;
- wchodzące w skład gospodarstwa rolnego i zwolnione od podatku rolnego na mocy art. 12 ust. 1 tej ustawy;
- nie wchodzące w skład gospodarstwa rolnego, ale wymienione w art. 2 jako nie podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym.

W analizowanym art. 2 ustawodawca spośród wielu rodzajów gruntów nie podlegających - *de facto* - podatki rolnemu wymienia tylko te, które z różnych powodów powinny być objęte ustawą o podatku rolnym, a przez to wyłączone z opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W efekcie te rodzaje gruntów w zasadzie nie są opodatkowane żadnym podatkiem, chyba że przepisy szczególne tak stanowią. Są one zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie przewidziane jest np. opodatkowanie gruntów pod jeziorami, gruntów gospodarstwa rolnego wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej.<sup>293</sup> Na

<sup>293</sup> Zob. art. 3 ust. 1 pkt 3, 4 i 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

mocy tych przepisów następuje więc opodatkowanie podatkiem od nieruchomości gruntów objętych przepisami o podatku rolnym.

Jak widać, jest to bardzo skomplikowana konstrukcja prawna, która w gruncie rzeczy służy jednemu celowi, czyli zwolnieniu od podatku od nieruchomości określonych rodzajów gruntu. Ustawodawca nie robi tego jednak, nie wiadomo dlaczego, w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowana jest konstrukcja podatku od nieruchomości, tylko ucieka się do wyliczenia w ustawie o podatku rolnym gruntów nie podlegających opodatkowaniu. Ten sam cel można osiągnąć znacznie prościej, a mianowicie poprzez wprowadzenie do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienia od tego podatku nieużytków, gruntów na których mieszczą się zbiorniki służące do zaopatrzenia ludności w wodę oraz gruntów pod wałami przeciwpowodziowymi. W ustawie o podatku rolnym należałoby natomiast zamieścić zwolnienie, na wzór regulacji zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych,<sup>294</sup> gruntów wpisanych do rejestru zabytków. W ten sposób art. 2 ustawy o podatku rolnym, zawierający wyliczenie gruntów nie podlegających opodatkowaniu podatkiem, mógłby być wyeliminowany z ustawy o podatku rolnym z jednoczesnym zachowaniem wyłączenia z opodatkowania prawie wszystkich gruntów tam aktualnie wymienionych. Nie byłyby tylko wyłączone z opodatkowania grunty stanowiące działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych, którzy osiągnęli wiek emerytalny bądź są inwalidami I lub II grupy.<sup>295</sup> Wyłączenie to, wywodzące się z czasów, kiedy jedynie rolnictwo uspołecznione korzystało z tego typu preferencji podatkowych, nie znajduje w aktualnym systemie dostatecznego uzasadnienia. Dlaczego bowiem jedynie rolnicy - członkowie spółdzielni produkcyjnych korzystają z wyłączenia z opodatkowania ich działek przyzagrodowych, w sytuacji gdy pozostali rolnicy są opodatkowani podatkiem od nieruchomości? Chcąc ujednoczyć zasady opodatkowania nieruchomości tej grupy podatników należałoby zwolnić od tego podatku działki przyzagrodowe wszystkich rolników - emerytów i renci-

<sup>294</sup> Na mocy art. 7 ust. 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych grunty i budynki wpisane do rejestru zabytków są zwolnione od podatku. Tak samo kwestia ta jest uregulowana w ustawie o lasach, gdzie w art. 62 przewidziane jest zwolnienie od podatku leśnego lasów wpisanych do rejestru zabytków. Jedynie na podstawie aktualnie obowiązującej ustawy o podatku rolnym grunty tego typu nie korzystają ze zwolnienia, tylko są traktowane jako nie podlegające opodatkowaniu.

<sup>295</sup> Aktualnie obowiązujący zapis wymaga zmiany w związku z wejściem w życie nowej ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 123, poz. 776). W ustawie tej ustawodawca nie posługuje się już pojęciem grup inwalidzkich, o których jest mowa w analizowanym zapisie - zob. art. 3 i 62 powołanej ustawy.

stów.<sup>296</sup> Przemawia za tym fakt, że po przekazaniu gospodarstwa rolnego w zamian za rentę lub emeryturę rolnicy są zobligowani uiszczać od pozostawionych działek i budynków podatek od nieruchomości, który w wielu wypadkach znacznie przekracza płacony przez nich wcześniej podatek rolno od wielohektarowych gospodarstw. W efekcie prowadzi to do zwiększenia obciążenia podatkowego rolników - emerytów i rencistów w momencie zmniejszenia uzyskiwanych przez nich dochodów. Rolnik po przekazaniu gospodarstwa płaci większy podatek od nieruchomości niż wówczas, gdy był czynny zawodowo i prowadził gospodarstwo rolne. Objęcie zwolnieniem wszystkich nieruchomości rolników będących emerytami i rencistami rozwiązałoby ten problem.<sup>297</sup>

Z wyżej wymienionych powodów należy postulować wykreślenie z ustawy o podatku rolnym art. 2, w którym wymienione są grunty nie podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym. Przepis ten, chociaż znajduje się w ustawie o podatku rolnym, w gruncie rzeczy reguluje wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości określonych gruntów. Dotyczy to zwłaszcza nieużytków i gruntów pod jeziorami i wodami płynącymi, które nie wchodzi w skład gruntów gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy o podatku rolnym, a mimo to są wymienione w tej ustawie jako grunty nie podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym. Prowadzi to do niepotrzebnego gmatwania zasad opodatkowania tego rodzaju gruntów, czego najlepszym dowodem są spotykane w doktrynie i orzecznictwie spory dotyczące opodatkowania nieużytków.<sup>298</sup>

Wyłączenia z opodatkowania gruntów wymienionych w art. 2 ustawy o podatku rolnym powinny przybrać, z pewnymi wyjątkami, postać zwolnień zawartych albo w ustawie o podatku rolnym (grunty wpisane do rejestru zabytków),

296 Z taką propozycją wystąpiła grupa posłów w kwietniu 1997 r., ale Sejm nie wprowadził inicjowanych przez nich zmian do art. 2 ustawy o podatku rolnym, na mocy których działki przyzagrodowe wszystkich rolników - emerytów i rencistów nie podlegałyby opodatkowaniu podatkiem rolnym. Ten poselski projekt zmiany ustawy omawia L. Etel, S. Presnarowicz, Znowu zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Ciągłe ulepszanie, „Wspólnota” 1997, nr 2.

297 Należałoby też rozważyć wariant polegający na tym, że nikt nie korzysta ze zwolnienia od podatku od nieruchomości od działek przyzagrodowych. Emeryci i renciści nie będący rolnikami płacą podatek od nieruchomości na ogólnych zasadach, chociaż ich dochody - podobnie jak byłych rolników - nie są zbyt wysokie. Przyznanie jedynie określonej grupie emerytów i rencistów tak daleko idących przywilejów podatkowych, kłóci się z zasadą równości i sprawiedliwości opodatkowania. Rolnicy - emeryci i renciści, ze względu na to, że przekazując gospodarstwo pozostawiają na działce siedliskowej dużo budynków, powinni korzystać jedynie ze zwolnienia od podatku od budynków gospodarczych, natomiast pozostałe nieruchomości powinny być opodatkowane na ogólnych zasadach.

298 Zob. rozdz. II pkt 2.2.6. pracy.

albo w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (nieużytki). Działki przyzagrodowe wszystkich rolników i emerytów, a nie tylko będących członkami rolniczych spółdzielni produkcyjnych, powinny być zwolnione od podatku od nieruchomości na mocy stosownego zapisu zawartego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Pozostałe rodzaje gruntów wymienionych w art. 2 ustawy o podatku rolnym nie wymagają dodatkowych regulacji, odbiegających od ogólnych zasad opodatkowania podatkiem rolnym i podatkiem od nieruchomości.

### 3.3. Hektar przeliczeniowy jako podstawa opodatkowania podatkiem rolnym

Podstawą opodatkowania podatkiem rolnym jest liczba hektarów przeliczeniowych, stanowiących specyficzną jednostkę powierzchni gospodarstwa rolnego.<sup>299</sup> W literaturze przedmiotu wskazuje się, że hektar przeliczeniowy został wprowadzony do konstrukcji podatku rolnego m.in. w celu uwzględnienia różnic w dochodowości rolnej poszczególnych gospodarstw<sup>300</sup> i służy odzwierciedleniu potencjalnych możliwości osiągnięcia dochodów z gruntów rolnych.<sup>301</sup> Takie pojmowanie instytucji hektara przeliczeniowego znajduje uzasadnienie w jego konstrukcji. Liczba hektarów przeliczeniowych jest zależna od powierzchni gospodarstwa, rodzaju oraz klasy użytków rolnych oraz okręgu podatkowego, do którego zaliczone zostały grunty gospodarstwa.<sup>302</sup> Są to więc czynniki, które niewątpliwie wskazują na potencjalnie istniejące możliwości produkcyjne gospodarstw, a przez to na dochody uzyskiwane przez prowadzących te gospodarstwa. Nie jest to co prawda precyzyjna miara dochodowych możliwości gospodarstw,<sup>303</sup> ale powszechnie przyjmuje się, że hektar przeliczeniowy służy ustaleniu przeciętnej dochodowości gospodarstw położonych na danym terenie.<sup>304</sup> A zatem hektar przeliczeniowy (choć jest to instytucja stworzona na potrzeby podatku majątkowe-

299 Zob. A. Hanusz, Polityka podatkowa..., op. cit., s. 220 i n.

300 Ibidem, s. 221.

301 Hektar przeliczeniowy służy stworzeniu domniemania prawnego co do wysokości przychodów uzyskiwanych z gospodarstwa rolnego - por. R. Mastalski, Prawo podatkowe II. Część szczegółowa, Warszawa 1996, s. 236; podobnie - B. Brzeziński, Podatek rolno, Warszawa, Poznań, Toruń 1988, s. 18.

302 Zob. art. 4 ust. 2 ustawy o podatku rolnym.

303 Zob. M. Podstawka, Podatek jako instrument interwencjonizmu rolniczego, „Wieś i Rolnictwo” 1994, nr 1.

304 Zob. D. Jasińska, Zasady nowego podatku, „Finanse” 1985, nr 1; A. Konopka, Nowe zasady opodatkowania rolnictwa „Rada Narodowa Gospodarka Administracja” 1985, nr 5.

go) jest tak skonstruowany, że odzwierciedla możliwości dochodowe gospodarstwa rolnego, a nie wartość majątku w postaci gruntów gospodarstwa rolnego. W tym miejscu nasuwa się, analizowane już wcześniej pytanie o charakter podatku rolnego - czy jest to świadczenie typu majątkowego, dochodowego, czy też przychodowego.<sup>305</sup> Duże trudności z jednoznacznym zakwalifikowaniem podatku rolnego wynikają z powodu wyżej zasygnalizowanej sprzeczności występującej w konstrukcji podatku rolnego. Przedmiotem podatku rolnego są grunty gospodarstwa, a więc określony majątek, a podstawą opodatkowania liczba hektarów przeliczeniowych, będąca swoistą miarą dochodowości gospodarstwa. Takie ukształtowanie tych dwóch podstawowych elementów podatku świadczy o ich wzajemnym niedostosowaniu. Jednoznaczne wskazanie w art. 2 ustawy o podatku rolnym gruntów gospodarstwa rolnego jako przedmiotu tego świadczenia powinno być skorelowane z podstawą opodatkowania, którą w żadnym wypadku nie powinna być dochodowość gospodarstwa, ale wartość gruntów. W aktualnie obowiązującym stanie nie bardzo wiadomo czemu służy instytucja hektara przeliczeniowego - ustaleniu podstawy opodatkowania gruntów gospodarstwa, czy też ustaleniu przeciętnej dochodowości gospodarstwa rolnego? Łączy ona w sobie bowiem elementy charakterystyczne dla opodatkowania dochodów z rolnictwa z opodatkowaniem majątku rolniczego. Jest to niezbyt fortunne połączenie z uwagi na to, że dochód i majątek tradycyjnie stanowią całkowicie odrębne przedmioty opodatkowania, nie bardzo dające się połączyć w ramach jednej konstrukcji podatkowej.<sup>306</sup> W piśmiennictwie wskazuje się, co w pewnym stopniu wyjaśnia analizowany problem, że hektar przeliczeniowy jest instrumentem umożliwiającym ustalenie swoistej „wartości użytkowo - rolniczej gleby”.<sup>307</sup> Wartość ta jest ustalana poprzez przewaloryzowanie za pomocą współczynników przeliczeniowych określonych w ustawie o podatku rolnym hektarów fizycznych użytków rolnych na hektary podatkowe.<sup>308</sup> Współczynniki te nie zapewniają jednak uwz-

305 Zagadnienie to przedstawione jest szerzej w rozdziale I pkt 2.1. pracy.

306 W krajach Unii Europejskiej przy opodatkowaniu działalności rolniczej stosowane są dwa rodzaje podatków - dochodowy obciążający przychody z tej działalności i podatek gruntowy obciążający majątek rolny, tj. ziemię i budynki - zob. A. Komar, Systemy podatkowe Krajów Unii Europejskiej, Warszawa 1996, s. 38 i 93. W aktualnie obowiązującym systemie opodatkowania rolnictwa, dochody z działalności rolniczej, poza dochodami z tzw. działów specjalnych produkcji rolnej, nie są opodatkowane żadnym podatkiem. Jest to jedna z przyczyn przypisywania podatkowi rolnemu podwójnego charakteru - świadczenia dochodowego i majątkowego.

307 Zob. M. Podstawka, Ocena ekonomicznych zasad wymiaru podatku rolnego w Polsce, „Więść i Rolnictwo” 1994, nr 2.

308 Zob. M. Podstawka, Podatek jako instrument..., op. cit., s. 36.

ględnienia, co podnoszą ci sami autorzy, wszystkich istotnych czynników wpływających na wartość użytkową gruntów gospodarstwa rolnego. Przyjęcie tak ustalonej wartości jako podstawy opodatkowania podatkiem rolnym powoduje, że na wielkość obciążenia podatkiem w największym stopniu wpływają występujące w gospodarstwach warunki glebowe, natomiast inne czynniki mają tylko znaczenie symboliczne.<sup>309</sup> Wartość użytkowa ziemi uzależniona przede wszystkim od rodzaju i klasy gruntu ma ten mankament, że ustalana jest bardzo często na podstawie niedokładnej klasyfikacji gruntów.<sup>310</sup>

Aktualna konstrukcja podstawy opodatkowania w podatku rolnym wymaga zmian idących w kierunku jej dostosowania do przedmiotu tego podatku. Hektar przeliczeniowy, oparty o powierzchnię i rodzaj użytków rolnych, nie jest instrumentem służącym najlepiej ustalaniu wartości gruntów gospodarstwa rolnego. Ustalona na jego podstawie wartość użytkowa gruntu gospodarstwa rolnego jest oderwana od rzeczywistej wartości rynkowej gruntu gospodarstwa rolnego, wyrażonej w pieniądzu. Podstawą opodatkowania majątku w postaci gruntów gospodarstwa rolnego, w aktualnym systemie podatkowym, jest liczba hektarów, co prowadzi do tego, że majątek jest wyceniany na potrzeby opodatkowania nie w pieniądzu, tylko w jednostkach miary używanych do określania powierzchni. Nie jest to tylko jedynie mankament podstawy opodatkowania w podatku rolnym. Również powierzchnia jest elementem decydującym o wysokości opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości i podatkiem leśnym. Definitywne rozwiązanie problemów dotyczących ustalania podstawy opodatkowania przy opodatkowaniu nieruchomości, w tym i gruntów gospodarstwa rolnego, nastąpi dopiero po wprowadzeniu katastru nieruchomości, w którym określona zostanie wartość nieruchomości na potrzeby opodatkowania.

#### 3.4. Zasady ustalania stawek w podatku rolnym

Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o podatku rolnym stawka podatku od 1 ha przeliczeniowego stanowi równowartość pieniężną 2,5 q obliczoną według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podat-

309 Szerzej na ten temat: M. Podstawka, Ocena ekonomicznych zasad..., op. cit., s. 48; A. Hanusz uważa, że wysokość podstawy opodatkowania uzależniona jest głównie od rodzaju i klasy użytków rolnych gospodarstwa oraz w pewnym stopniu od miejsca jego położenia. Podstawa opodatkowania nie uwzględnia natomiast indywidualnej sytuacji podatnika, uwarunkowanej rodzajem produkcji rolnej, wielkości i struktury zaangażowanych tam czynników produkcji, stopnia ich wykorzystania itp. - zob. A. Hanusz, Polityka podatkowa..., op. cit., s. 224.

310 Zob. M. Podstawka, Ocena ekonomicznych zasad..., op. cit., s. 43.

kowy. Powiązanie wysokości podatku rolnego z ceną żyta miało na celu przede wszystkim uniezależnienie stawki od procesów inflacyjnych oraz powiązanie obciążenia podatkiem rolnym z sytuacją ekonomiczną podatników. Jak pokazuje praktyka, funkcjonowanie tego typu stawki nie zabezpiecza realizacji żadnego z zakładanych celów. W wyniku coraz większej specjalizacji produkcji rolnej udział żyta w ogólnej sumie produkcji staje się coraz mniejszy.<sup>311</sup> Spowodowało to, że o wysokości opodatkowania decyduje wyłącznie cena jednego z wielu rodzajów produktów rolnych - żyta, które to w wielu gospodarstwach nie stanowi głównego produktu.<sup>312</sup> Zastosowanie stawki powiązanej z ceną żyta nie zapobiegło również zjawisku zmniejszania się obciążenia podatkiem rolnym w wyniku wzrostu cen. Cena żyta rośnie bowiem w stopniu mniejszym niż inflacja, co prowadzi do systematycznego obniżania obciążenia podatkiem rolnym.<sup>313</sup> To negatywne zjawisko ulega pogłębieniu w wyniku stosowania przez rady gmin obniżenia ceny skupu żyta na swoim terenie na podstawie uprawnienia zawartego w art. 6 ust. 3 ustawy o podatku rolnym. Obniżanie tych cen w uchwałach rady prowadzi do tego, że podatek rolny staje się świadczaniem o niewielkiej wadze fiskalnej, w praktyce nieodczuwalnym przez podmioty zobowiązane do jego opłacania. W literaturze wskazuje się, że podatek rolny powinien oscylować w granicach 6-10 procent przeciętnego dochodu z hektara, a aktualnie jest on blisko dziesięciokrotnie mniejszy.<sup>314</sup>

Jedynym sposobem zahamowania dalszego spadku obciążenia podatkowego gruntów gospodarstwa, zachowując aktualną konstrukcję podstawy opodatkowania, jest podniesienie stawki podatku z jednego hektara użytków, przy jednoczesnym ograniczeniu licznych zwolnień i ulg podatkowych. Koniecznym wydaje się również, chcąc zachować realność obciążenia podatkiem rolnym i jego powiąza-

311 A. Hanusz podaje, że w ostatnich latach przeciętnie wartość żyta w ogólnej produkcji typowych gospodarstw rolnych kształtowała się w granicach 3 proc. - zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, op. cit., s. 261.

312 Ibidem, s. 262.

313 Np. cena żyta w II kwartale 1993 r. wynosiła 217,90 zł za 1 q (zob. Dz.Urz. GUS z 1993 r., nr 8, poz. 65), a w II kwartale 1995 r. 23,79 zł (zob. Dz.Urz. GUS z 1995 r. Nr 13, poz. 78). Innego rodzaju mankamentem uzależnienia wysokości obciążenia podatkiem rolnym od ceny żyta były duże wahania tej ceny (a w konsekwencji i podatku) pomiędzy II i IV kwartałem roku poprzedzającego rok podatkowy oraz pomiędzy poszczególnymi latami, co było związane z wysokością plonów uzyskanych w danym roku. Mankament ten po części został wyeliminowany poprzez wprowadzenie od początku 1997 r. zasady wymierzania podatku na podstawie średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy.

314 Zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, op. cit., s. 262.

nie ze zdolnością płatniczą rolników, określenie stawki nie na podstawie tylko ceny żyta, ale w oparciu o średnie ceny skupu kilku podstawowych produktów rolnych.<sup>315</sup> Są to jednak propozycje, które nie rozwiązują definitywnie problemu wysokości obciążenia podatkiem gruntów gospodarstwa rolnego, co może nastąpić dopiero po wprowadzeniu całościowej reformy opodatkowania nieruchomości w Polsce.

### 3.5. Wyłączenia, zwolnienia i ulgi w podatku rolnym

Ogólnie charakteryzując system wyłączeń ulg i zwolnień w podatku rolnym należy stwierdzić, że większość z nich ma bardzo przestarzałą konstrukcję, niedostosowaną do aktualnych warunków prowadzenia działalności rolniczej. Zostały one wprowadzone wraz z ustawą o podatku rolnym w 1984 r., a niektóre z nich zostały przejęte z poprzednio obowiązujących aktów.<sup>316</sup> Większość tych zwolnień i ulg podatkowych utrzymała się do chwili obecnej w stanie prawie nie zmienionym, mimo że po 1990 r. zasadniczo zmieniły się cele polityki rolnej państwa i warunki ekonomiczne prowadzenia gospodarstw rolnych. Niektóre z nich, mimo krytycznych ocen wyrażanych w piśmiennictwie, nie tylko nie zostały uchylone, ale rozszerzono ich zakres przedmiotowy.<sup>317</sup> Chodzi tu np. o bezterminowe zwolnienie gruntów kl. V, VI i VI z, które jest stosowane z mocy ustawy, bez konieczności spełnienia żadnych dodatkowych warunków. Jest to istotny problem zwłaszcza w gminach, gdzie grunty tego typu stanowią przeważającą część użytków rolnych. Zwolnienie ustawowe tych gruntów pozbawia dużej części wpływów z tytułu podatku rolnego, stanowiących główne źródło dochodów podatkowych tych gmin. Zachęca również do nabywania użytków rolnych przez osoby, które nie mają zamiaru prowadzenia na nich żadnej racjonalnej działalności rolniczej, traktując je jako inwestycję kapitałową. Osoby te, które zostają nie-

315 Ibidem, s. 261.

316 W art. 7 ustawy z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym (Dz.U. Nr 27, poz. 254 z późn. zm.) przewidziane były m.in. ulgi w podatku dla członków rodziny żołnierza odbywającego zasadniczą służbę wojskową, dla podatników dotkniętych skutkami klęsk żywiołowych i innych nadzwyczajnych okoliczności, które to ulgi utrzymane zostały i w aktualnie obowiązującej ustawie. Stosowane też były wcześniej całkowite zwolnienia od podatku gruntów kl. VI i VI z, które w ustawie o podatku rolnym zostały rozszerzone o grunty kl. V - zob. ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania. (Dz.U. Nr 74, poz. 443).

317 Zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, op. cit., s. 259. Stosowane wcześniej całkowite zwolnienia od podatku gruntów kl. VI i VI z, zostały w ustawie o podatku rolnym rozszerzone o grunty kl. V - zob. ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania. (Dz.U. Nr 74, poz. 443).

kiedy właścicielami setek hektarów gruntów kl. V-VI nabytych po stosunkowo niskich cenach, nie płacą żadnego podatku na rzecz budżetu gminy, na terenie której położone są te grunty. Ten stan rzeczy przemawia za wykreśleniem z art. 12 ustawy o podatku rolnym omawianego zwolnienia, a o potrzebie jego stosowania na terenie gminy powinna decydować rada gminy, która ma takie kompetencje.<sup>318</sup> Cechą charakterystyczną katalogu zwolnień i ulg w podatku rolnym jest ich duża liczba, zwłaszcza ulg, które w zasadzie nie występują w konstrukcji podatku od nieruchomości i podatku leśnego. Specyficzną cechą podatku rolnego jest również możliwość wprowadzania ulg przez rady gmin. Uprawnienie to nie przysługuje radom w stosunku do innych podatków obciążających nieruchomości. Ulgi w podatku rolnym przybierają z reguły postać odliczeń i obniżek kwoty podatku. Inaczej jest jednak w przypadku ulg z tytułu wystąpienia klęski żywiołowej, która spowodowała istotne szkody w gospodarstwie rolnym. Ulga polega, zgodnie z art. 13c ustawy, na zaniechaniu ustalania podatku rolnego lub zaniechaniu jego poboru w całości lub części w zależności od rozmiarów strat. Obie te instytucje, tj. zaniechanie ustalania i poboru uregulowane są w ordynacji podatkowej, gdzie też określone są kryteria i tryb ich stosowania przez wójta, burmistrza i prezydenta.<sup>319</sup> Jaka jest zatem różnica pomiędzy zaniechaniami ustalania i poboru uregulowanymi w ustawie o podatku rolnym i ordynacji podatkowej? Sprowadza się do tego, że zaniechania uregulowane w ordynacji mają charakter uznaniowy, tzn. ich zastosowanie jest zależne od decyzji organu podatkowego, który może, ale nie musi ich zastosować nawet w przypadku wystąpienia kryteriów uzasadniających ich przyznawanie. W ustawie o podatku rolnym zaniechania przyznaje się w razie wystąpienia klęski żywiołowej, bez pozostawienia możliwości decydowania o tym organom podatkowym. W razie wystąpienia szkód powstałych w wyniku klęski żywiołowej organ podatkowy zobligowany jest, na wniosek podatnika, do wydania decyzji, w której zaniecha ustalania lub poboru podatku rolnego. W analizowanym artykule ustawy o podatku rolnym przewidziane są te dwa sposoby zastosowania ulgi, co wymaga wyjaśnienia z uwagi na postanowienia art. 22 par. 3 ordynacji podatkowej. W artykule tym zawarty jest zakaz stosowania zaniechania ustalania zobowiązań podatkowych stanowiących dochody gmin. Przepis ten znajduje zastosowanie również do postanowień ustawy o podatku rolnym, co powoduje, że organ podatkowy stosując ulgę z tytułu szkód powstałych w wyniku klęski żywiołowej nie może zaniechać

318 Zob. art. 12 ust. 8 ustawy o podatku rolnym.

319 Zob. art. 22 par. 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926).

ustalania należności z tytułu podatku rolnego. W związku z tym zapis art. 13c ustawy o podatku rolnym powinien być zmodyfikowany poprzez wykreślenie zaniechania ustalania podatku jako formy stosowania tej ulgi.

W ustawie o podatku rolnym w specyficzny sposób uregulowane są ulgi inwestycyjne. Przysługują one podatnikom, którzy ponieśli wydatki na budowę lub modernizację budynków inwentarskich i obiektów służących ochronie środowiska oraz zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i zaopatrzenia gospodarstw w wodę, a także urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii. Ulga polega na odliczeniu od podatku rolnego 25% udokumentowanych rachunkami wydatków inwestycyjnych. Są one przyznawane po zakończeniu inwestycji i nie mogą być stosowane dłużej niż piętnaście lat. Trudno jest wskazać na kryteria, które zadecydowały o tym, że tylko akurat tego rodzaju inwestycje w gospodarstwie rolnym skutkują zastosowaniem ulgi inwestycyjnej. Wprowadzone na początku lat osiemdziesiątych ulgi dotyczą rodzajów inwestycji, które w chwili obecnej niekoniecznie powinny być nadal preferowane i bardzo często nie są akceptowane przez podatników. Dlaczego np. jedynie wydatki poniesione na budowę budynków inwentarskich objęte są ulgą, natomiast nie jest ona stosowana w przypadku budowy innego rodzaju budynków wykorzystywanych do produkcji rolnej?<sup>320</sup> Rozwiązanie to odbiega, na co często wskazują podatnicy podatku rolnego, od zasad stosowania ulg inwestycyjnych w innych podatkach. W obu podatkach dochodowych podatnicy mają możliwość odliczenia wydatków na budowę w zasadzie wszystkich budynków wykorzystywanych do prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, bez dodatkowych ograniczeń dotyczących rodzaju budynku, tak jak ma to miejsce w ustawie o podatku rolnym.<sup>321</sup> Wydatki inwestycyjne odliczane od podatków dochodowych mają znacznie szerszy zakres przedmiotowy niż w podatku rolnym. Oprócz budynków i budowli obejmują bowiem różnego rodzaju maszyny, urządzenia, środ-

320 W praktyce duże trudności napotyka klasyfikowanie budynków gospodarstwa jako budynków inwentarskich. Organy podatkowe stoją na stanowisku, że ulga może być stosowana jedynie w stosunku do budynków służących produkcji inwentarza żywego, np. chlewnie, obory. Podatnicy natomiast wskazują, że w analizowanym przepisie mowa jest jedynie o budynku inwentarskim, za który należy uznać każdy budynek w gospodarstwie związany z inwentarzem żywym, ale również i martwym. Naczelny Sąd Administracyjny kilkakrotnie podkreślał w swych wyrokach, że budynki typu magazynowo-gospodarczego, choćby były związane z prowadzonym gospodarstwem rolnym, nie są budynkami inwentarskimi w rozumieniu art. 13 ustawy o podatku rolnym - zob. np. wyrok NSA z dnia 21 maja 1993 r. (sygn. akt. SA 1988/92) - nie publikowany. Jest jednakże takim budynkiem, zgodnie z poglądem wyrażonym przez NSA w jednym z wyroków, obiekt, który jedynie w części jest wykorzystywany do hodowli inwentarza, a w pozostałej służy innym celom związanym z prowadzeniem gospodarstwa rolnego - zob. wyrok NSA z dnia 24 marca 1995 r. (sygn. akt SA/Wr 1978/94) - nie publikowany.

ki transportu, prawa majątkowe, a nawet przedsiębiorstwa lub zorganizowane części mienia przedsiębiorstwa.<sup>322</sup> Wydaje się, że na podobnych zasadach powinny być uregulowane ulgi inwestycyjne w podatku rolnym. Ograniczanie ich do „budynków inwentarskich i deszczowni” nie znajduje dostatecznego uzasadnienia i wydaje się być przejawem nierównorzędnego traktowania działalności inwestycyjnej w ramach systemu podatkowego. Utrzymywanie w konstrukcji podatku rolnego przestarzałych ulg inwestycyjnych, unormowanych w sposób odbiegający od aktualnych rozwiązań, świadczy również o braku synchronizacji przepisów regulujących tę materię w poszczególnych ustawach podatkowych. Ten brak synchronizacji widoczny jest nie tylko przy zestawieniu regulacji dotyczących ulg inwestycyjnych w podatku rolnym i podatkach dochodowych. Z podobnym zjawiskiem spotykamy się również na gruncie przepisów regulujących podatek od nieruchomości, w których nie są uwzględnione preferencje podatkowe wynikające z ustawy o podatku rolnym. I tak np. wydatki na budowę elektrowni wodnych podlegają odliczeniu od podatku rolnego, ale grunty zajęte w gospodarstwie rolnym pod objekty tej elektrowni podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.<sup>323</sup> Podobnie jest z obiektami służącymi ochronie środowiska, których zainstalowanie skutkuje zastosowaniem ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym, co jednak nie znajduje odzwierciedlenia w podatku od nieruchomości, gdzie objekty te, z wyjątkiem oczyszczalni ścieków, podlegają opodatkowaniu na ogólnych zasadach przewidzianych dla budynków i budowli.

Istotnym ograniczeniem w stosowaniu ulg inwestycyjnych jest możliwość odliczania wydatków inwestycyjnych od podatku tylko przez piętnaście lat. Kwoty wydatków związanych z realizacją inwestycji w wielu wypadkach są nieporównywalne z wysokością podatku rolnego obciążającego przeciętne gospodarstwo rolne. Prowadzi to w niektórych wypadkach do braku możliwości wykorzystania ulgi inwestycyjnej w ustawowo określonym okresie jej stosowania. Kwota podatku rolnego jest bowiem na tyle niska, że uniemożliwia odliczenie (nawet przez piętnaście lat) 25% wydatków inwestycyjnych. Niskie kwoty podatku rol-

321 Zob. art. 18a ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 z późn. zm.) i art. 26a ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 z późn. zm.). W obu tych przepisach podatnicy są uprawnieni do odliczania od podstawy opodatkowania wydatków na zakup, budowę oraz rozbudowę będących własnością podatnika budynków i lokali stanowiących odrębną nieruchomość w tych budynkach oraz określonych budowli.

322 Ibidem.

323 Zob. art. 7 ust. 1 pkt 6, z którego wynika, że grunty pod elektrowniami wodnymi nie korzystają ze zwolnienia od podatku rolnego.

nego, od których odliczane są wydatki inwestycyjne, powodują zmniejszenie motywacyjnego oddziaływania ulg inwestycyjnych. Jest to, jak się wydaje, jeden z powodów spadku nakładów inwestycyjnych w gospodarstwach rolnych.<sup>324</sup>

Z powodów wyżej zasygnalizowanych uzasadnione są postulaty zmiany konstrukcji ulg inwestycyjnych w podatku rolnym idące w kierunku rozszerzenia zakresu przedmiotowego inwestycji nimi objętych, ich synchronizacji z rozwiązaniami występującymi w innych ustawach podatkowych oraz wydłużenia okresu ich stosowania. Jednak zasadniczym powodem nieskuteczności stosowanych ulg inwestycyjnych jest niewielki ciężar ekonomiczny podatku rolnego, ograniczający ich motywacyjne oddziaływanie. Zwiększenie obciążenia podatkiem rolnym gospodarstw rolnych wymaga gruntownej reformy konstrukcji podstawy opodatkowania (odejście od hektarów przeliczeniowych) i stawki podatkowej. Może to nastąpić dopiero w ramach całościowej reformy opodatkowania nieruchomości, w wyniku której zostanie wprowadzony podatek katastralny, obejmujący swym zakresem również grunty gospodarstwa rolnego.

Rozwiązaniem o charakterze proinwestycyjnym jest w ustawie o podatku rolnym, obok omówionej wyżej ulgi, zwolnienie zawarte w art. 12 ust. 4. Zgodnie z tym artykułem, zwalnia się od podatku rolnego „grunty albo prawo wieczyste go użytkowania gruntów nabytych w drodze kupna na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa do powierzchni nie przekraczającej 100 ha oraz grunty Państwowego Funduszu Ziemi i Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa objęte w trwałe zagospodarowanie w celu utworzenia nowego gospodarstwa lub powiększenie gospodarstwa już istniejącego do powierzchni nie przekraczającej 100 ha - na okres 5 lat.” Stosowanie tego przepisu w praktyce wywoływało i wywołuje dużą ilość sporów interpretacyjnych, czego dowodem jest podjęcie przez NSA kilku uchwał zawierających odpowiedzi na pytania dotyczące warunków stosowania tego zwolnienia.<sup>325</sup> Jeszcze w 1996 r. nie było zgodności co do pojmowania „gruntów Państwowego Funduszu Ziemi oraz grun-

324 A. Hanusz podaje, że liczba oddanych do użytku budynków gospodarczych zmniejszyła się w okresie obowiązywania ulg inwestycyjnych trzyipółkrotnie - zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, op. cit., s. 261.

325 Zob. uchwałę NSA z dnia 18 września 1995 r. (sygn. akt VI SA 5/95) - opublikowana w „Orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1995, nr 4 poz. 151; uchwałę z dnia 20 października 1997 r. (sygn. akt FPK 11/97), uchwałę z dnia 19 listopada 1997 r. (sygn. akt FPK 25/97) - nie publikowane. Uchwały te omawia L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty komunalne* (6), „Wspólnota” 1998, nr 4.

tów przejętych z tego funduszu do Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa.<sup>326</sup> Na pełną aprobatę zasługuje stanowisko NSA zaprezentowane w wyroku z 31 maja 1995 r., w którym Sąd wyjaśnił pojęcie „grunty PFZ.”<sup>327</sup> Zgodnie z tezą powołanego wyroku, Państwowy Fundusz Ziemi obejmował tylko te rolnicze zasoby gruntowe państwa, które nie były trwale rozdysponowane na rzecz jednostek gospodarki uspołecznionej, głównie państwowych gospodarstw rolnych. Grunty trwale zagospodarowane przez państwowe gospodarstwa rolne zmniejszyły zasób PFZ. Stąd też grunty dzierżawione przez podatnika podatku rolnego najpierw od państwowego przedsiębiorstwa gospodarki rolnej, następnie zaś - po likwidacji przedsiębiorstwa - od Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa nie są gruntami Państwowego Funduszu Ziemi, ani też gruntami przejętymi z tego Funduszu do Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. W związku z tym dzierżawcy takich gruntów nie przysługuje zwolnienie od podatku rolnego.

Wyżej zasygnalizowane problemy były między innymi powodem zmiany pkt 4 analizowanego artykułu.<sup>328</sup> Wskazywano również, że przepis ten odnosząc się jedynie do gruntów PFZ-u, przestał pełnić funkcję rozwiązania stymulującego do zagospodarowania gruntów odłogujących, nie wykorzystanych rolniczo.<sup>329</sup> W wyniku wprowadzonych zmian zwolnieniem zostały objęte nie tylko grunty PFZ, ale również grunty Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa objęte w trwale zagospodarowanie w celu utworzenia nowego gospodarstwa lub powiększenia gospodarstwa już istniejącego. Dalsze ograniczanie zwolnienia tylko do gruntów PFZ, w związku z tym, że fundusz ten przestał praktycznie istnieć, było bezcelowe. W tym aspekcie wprowadzoną zmianę należy ocenić pozytywnie, ponieważ - przynajmniej w założeniu - miała zachęcać do zagospodarowania często odłogowanych gruntów rolnych, będących w dyspozycji Agencji Rolnej Skarbu Państwa. Jest to chyba jedyny pozytywny aspekt tej zmiany. Zwolnienie to dotyczy w dalszym ciągu jedynie gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa, z

326 Do końca 1996 r. zwolnione były od podatku rolnego grunty nabyte w drodze kupna na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa oraz grunty Państwowego Funduszu Ziemi i grunty przejęte z tego Funduszu do Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa objęte w trwale zagospodarowanie. Problemy związane z zaliczaniem gruntów do PFZ i ZWRSP omawia m.in. L. Eteł w głosie do wyroku NSA z 31 maja 1995 r. „Finanse Komunalne” 1995, nr 4, s. 68.

327 Sygn. akt SA/Bk 352/94 - nie publikowany. Stanowisko wynikające z tego wyroku zostało następnie potwierdzone w uchwale NSA z dnia 18 września 1995 r. (sygn. akt VI SA 5/95) - opublikowanej w: „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1995, nr 4, poz. 151.

328 Zob. ustawa z 4 lipca 1994 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody (Dz.U. Nr 91, poz. 409).

329 Por. L. Eteł, glosa do wyroku NSA z dnia 31 maja 1995 r., op. cit., s. 70.

wyłączeniem gruntów rolnych stanowiących własność innych osób, które bardzo często są również nie wykorzystywane rolniczo. Jeżeli zatem zwolnienie to ma służyć zapobieganiu degradacji użytków rolnych, zmiany powinny pójść w kierunku przyznawania tego zwolnienia podmiotom, które zdecydują się na zagospodarowanie każdego rodzaju gruntu nie wykorzystywanego rolniczo. Bez znaczenia jest przy tym, czy jest to grunt PFZ-u, AWRSP, czy też grunt wydzierżawiony np. od osoby fizycznej, nie będącej w stanie należycie tego gruntu uprawiać.<sup>330</sup> Preferowanie jedynie gruntów państwowych, co ma miejsce w analizowanym przepisie, nie znajduje dostatecznego uzasadnienia. Sprecyzowane powinno być też pojęcie trwałego zagospodarowania gruntów, które warunkuje możliwość skorzystania ze zwolnienia. Zawarta w art. 12 ust. 6 definicja tego pojęcia jest zbyt ogólnikowa, nie precyzuje na czym powinno polegać trwale zagospodarowanie gruntów rolnych.<sup>331</sup> Samo objęcie gruntów rolnych w dzierżawę na dziesięć lat wcale nie gwarantuje, że grunty te będą należycie wykorzystywane zgodnie z ich przeznaczeniem, co powinno - moim zdaniem - być warunkiem przyznania zwolnienia. Ograniczenie trwałego zagospodarowania do dziesięcioletniej dzierżawy umożliwia korzystanie ze zwolnienia od podatku rolnego osobom, które nie prowadzą na gruntach żadnej racjonalnej gospodarki rolnej, albo nie wykorzystują ich w ogóle. Nie można ich pozbawić nabytych uprawnień, ponieważ formalnie spełniają oni warunki uprawniające do korzystania ze zwolnienia. Problemy tego typu rozwiązałoby sprecyzowanie „trwałego zagospodarowania” w ustawie o podatku rolnym, poprzez dodanie do obowiązującej definicji wymogu prowadzenia na tych gruntach racjonalnej gospodarki rolnej.

Nie można, niestety, pozytywnie ocenić ustawowego ograniczenia stosowania tego zwolnienia jedynie do gruntów o powierzchni nie przekraczającej 100 ha. Redakcja tego przepisu jest bardzo niejasna, co stwarza duże możliwości interpretacyjne. Biorą się one również (a może przede wszystkim) stąd, że nie bardzo wiadomo w jakim celu ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie takiego ograniczenia, nie występującego wcześniej w konstrukcji podatku rolnego.

330 Warto zauważyć, że przez wiele lat funkcjonowało w konstrukcji podatku gruntowego zwolnienie gruntów „zaniedbanych ekonomicznie” w przypadku ich nabywania przez dalszych krewnych właściciela lub obce mu osoby. Okres zwolnienia tego typu gruntów wynosił trzy lata, podobnie jak gruntów państwowych. Zwolnienie zostało wprowadzone zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 24 listopada 1964 r. w sprawie zwolnienia od podatku gruntowego niektórych gruntów oraz obniżenia podstawy opodatkowania w podatku gruntowym z użytków rolnych VI klasy (MP Nr 83, poz. 391) i z pewnymi zmianami obowiązywało do momentu wprowadzenia ustawy o podatku rolnym.

331 Zgodnie z tym artykułem, za trwale zagospodarowanie uważa się objęcie gruntów w dzierżawę lub użytkowanie na okres nie krótszy niż dziesięć lat.



Przyjmując, że omawiane zwolnienie ma zachęcać do zagospodarowania gruntów odłogowanych, które pozostały po upadłych PGR-ach, ograniczanie do 100 ha nie jest zasadne, a w wielu wypadkach z uwagi na położenie gruntów - niemożliwe. W dyspozycji Agencji Rolnej Skarbu Państwa znajduje się jeszcze dosyć dużo gruntów nie rozdysponowanych na rzecz innych podmiotów, co nie uzasadnia potrzeby ich „limitowania” obszarowego. Dlatego zatem, w sytuacji gdy duży areal gruntów Skarbu Państwa jest odłogowany, akurat 100 ha jest obszarem gruntu, który ma decydujące znaczenie przy korzystaniu ze zwolnienia od podatku? Odpowiedź na to pytanie jest bardzo trudna z uwagi na to, że kwestia ta nie była w ogóle dyskutowana na posiedzeniu Sejmu, podczas którego zdecydowano się na wprowadzenie tej zmiany.<sup>332</sup> Brak jasnych przesłanek wprowadzenia omawianego ograniczenia na pewno utrudnia prawidłowe zrozumienie zapisu art. 12 ust. 4 ustawy o podatku rolnym. A można go rozumieć, co potwierdziła praktyka, bardzo różnie.<sup>333</sup>

1. Można bowiem odnosić owe 100 ha do powierzchni gruntów nabywanych lub wydzierżawianych od Agencji, czego konsekwencją jest zwolnienie od podatku gruntów o tym areale, nawet gdy kupowana lub wydzierżawiana działka przekracza 100 ha. I tak np. jeżeli dana osoba wydzierżawia grunty wchodzące w skład ZWRSP o powierzchni 300 ha, ze zwolnienia korzysta jedynie 100 ha, pozostała część podlega opodatkowaniu. Zwolnienie tak rozumiane przysługuje bez względu na powierzchnię gospodarstwa będącego własnością podatnika. Takie rozumienie znajduje uzasadnienie przy założeniu, że celem zwolnienia jest zachęcenie do zagospodarowywania gruntów nie wykorzystywanych rolniczo i wsparcie rolników, którzy ponoszą duże nakłady związane z ich zagospodarowaniem. Osoba nabywająca lub wydzierżawiająca grunt rolny korzysta ze zwolnienia do 100 ha bez konieczności spełnienia innych warunków.

2. Można też te 100 ha traktować jako pewien określony ustawowo limit, przekroczenie którego pozbawia podatnika uprawnień do korzystania ze zwolnienia. Zgodnie z takim rozumieniem w przypadku nabycia lub wydzierżawienia gruntów o powierzchni do 100 ha zwolnione są wszystkie grunty, a jeżeli nabyto

332 Zob. stenogramy z 79 posiedzenia Sejmu w dniu 8 maja 1996 r., podczas którego dyskutowany był projekt ustawy o zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach oraz o podatkach i opłatach lokalnych, zawierający omawianą zmianę brzmienia art. 12 ust. 4 ustawy o podatku rolnym.

333 Zob. L. Etel, Komentarz do ustawy o podatku rolnym, (w:) Biblioteka Podatkowa PWN, pod red. W. Goronowskiego, Warszawa 1996, s. 26 i n.; L. Etel, S. Presnarowicz, Zmiany przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne, (w:) Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r. pod red. W. Miemiec, B. Cybulskiego, Warszawa 1997, s. 389.

lub wydzierżawiono np. 200 ha zwolnienie nie przysługuje w ogóle, nawet do 100 ha. W tym przypadku również powierzchnia posiadanego gospodarstwa nie odgrywa żadnej roli przy stosowaniu zwolnienia. Takie pojmowanie zwolnienia jest nie do przyjęcia, ponieważ może prowadzić do powstania paradoksalnych skutków. Na przykład nabywca pięciu działek o powierzchni do 100 ha każda, korzystałby ze zwolnienia, natomiast osoba nabywająca „od razu” 500 ha musiałaby płacić od całości podatek rolny. Rozwiązanie to zachęcałoby do fikcyjnych podziałów geodezyjnych gruntu i zawierania odrębnych umów dotyczących ich nabycia.<sup>334</sup>

3. Można w końcu 100 ha odnosić do powierzchni gospodarstwa, które powstanie po nabyciu lub wydzierżawieniu gruntów. Jeżeli całkowita powierzchnia gospodarstwa nie przekroczy 100 ha, łącznie z wcześniej posiadanymi gruntami, zwolnienie znajduje zastosowanie; jeżeli jest większe, podatek rolny obciąża całe gospodarstwo. Ze zwolnienia tak rozumianego mogą korzystać jedynie ci podatnicy, których gospodarstwo utworzone lub powiększone w wyniku nabycia lub wydzierżawienia gruntów Skarbu Państwa nie przekracza 100 ha. Za takim pojmowaniem analizowanego zwolnienia opowiedział się NSA w uchwale z 20 listopada 1997 r., odpowiadając na pytanie prawne dotyczące tego, czy ograniczenie zwolnienia do 100 ha odnosi się tylko do powierzchni gruntów nabytych, czy też do gruntów nabytych i już posiadanych łącznie?<sup>335</sup> NSA kierując się przede wszystkim wykładnią językową art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym stwierdził, że o zwolnieniu decyduje powierzchnia całego gospodarstwa (do 100 ha). Jeżeli powierzchnia gospodarstwa jest większa podatek rolny obciąża całe gospodarstwo, łącznie z nabytymi gruntami.

Pogląd NSA zawarty w wyżej powołanych uchwałach oparty jest, na co zwrócił uwagę sam Sąd w uzasadnieniu wyroku, jedynie na literalnym brzmieniu przepisu regulującego omawiane zwolnienie. Interpretacja ta więc nie uwzględnia celu wprowadzenia tego zwolnienia do ustawy o podatku rolnym. Nie chodzi przy tym o cel ograniczenia zwolnienia do 100 ha, tylko o sens zwalniania gruntów nabywanych i wydzierżawianych na tworzenie nowych i powiększania istniejących gospodarstw rolnych. Tego typu preferencyjne opodatkowania gruntów

334 Osoba zainteresowana nabyciem lub wydzierżawieniem działki o powierzchni 120 ha mogłaby skorzystać ze zwolnienia tylko w przypadku jej podziału na dwie - 100 i 20 ha. W wyniku podziału obie działki spełniają bowiem warunki zwolnienia w takim rozumieniu.

335 Sygn. akt FPK 11/97 - nie publikowana. Uchwała jest omówiona przez I. Lewandowską, Zwolnienie dla gospodarstw do 100 ha, „Rzeczpospolita” z 21 listopada 1997 r.

traktowane było zawsze jako jeden z instrumentów motywujących do zagospodarowania gruntów rolnych nie wykorzystywanych rolniczo.<sup>336</sup> Od momentu pojawienia się tego zwolnienia w przepisach regulujących podatek gruntowy wskazywano, że ma ono doprowadzić do objęcia w trwałe zagospodarowanie gruntów rolnych, które ze względu na ich słabą jakość i położenie nie były w żaden sposób wykorzystywane.<sup>337</sup> Pierwowzorem rozwiązania zawartego aktualnie w art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym było zwolnienie zawarte w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 24 listopada 1964 r. dotyczące m.in. gruntów państwowych nabywanych na utworzenie lub powiększenie gospodarstwa rolnego<sup>338</sup>. Na mocy tego aktu grunty tego typu korzystały z trzyletniego okresu zwolnienia od podatku gruntowego. Zostało ono wzbogacone w 1967 r. w ten sposób, że po upływie trzyletniego okresu zwolnienia podatek był w kolejnych latach opłacany w kwocie obniżonej (w pierwszym roku o 75%, w drugim o 50% i w trzecim roku po upływie zwolnienia o 25%).<sup>339</sup> W ten sposób ukształtowało się zwolnienie w brzmieniu bardzo zbliżonym do obowiązującego dzisiaj<sup>340</sup>, którego głównym celem było przez cały ten okres zwiększenie zainteresowania zagospodarowaniem wszystkich użytków rolnych stanowiących własność państwową. Mimo pewnych zmian w konstrukcji tego zwolnienia, nie ma podstaw do twierdzenia, że zmieniły się zasadniczo cele utrzymywania tego zwolnienia w ustawie o podatku rolnym. W dalszym ciągu ma ono zachęcać do podejmowania działalności rolniczej na gruntach będących w Zasobie Własności Rolnej Skarbu Państwa, które w związku z likwidacją PGR-ów, bardzo często nie są wykorzystywane zgodnie z ich przeznaczeniem.<sup>341</sup> Ustalenie celu analizowanej

336 Zob. N. Gajl, Modele podatkowe. Podatki i opłaty lokalne, Warszawa 1996, s. 56.

337 Szerzej na ten temat A. Hanusz, Polityka podatkowa..., op. cit., s. 122 i n.

338 Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 24 listopada 1964 r. w sprawie zwolnienia od podatku gruntowego niektórych gruntów oraz obniżenia od podstawy opodatkowania w podatku gruntowym z użytków VI klasy (MP Nr 83, poz. 391).

339 Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 16 marca 1967 r. zmieniające zarządzenie w sprawach zwolnień i obniżek w podatku gruntowym (MP Nr 24, poz. 112).

340 Zwolnienie to ulegało pewnym modyfikacjom m.in. w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 1981 r. w sprawie ulg i zwolnień w podatku gruntowym (MP Nr 3, poz. 296), gdzie wprowadzono warunek zawarcia umowy na okres co najmniej dziesięciu lat; ustawie z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. Nr 74, poz. 443), na mocy której zwolnienie gruntów PFZ zostało zapisane w ustawie o podatku rolnym i ustawie z dnia 29 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr z 1994 r., Nr 1, poz. 3), gdzie zwolnione zostały grunty wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa.

regulacji ma fundamentalne znaczenie dla jej prawidłowej wykładni, zwłaszcza że oparcie się jedynie na literalnym brzmieniu tego przepisu prowadzi do trzech odmiennych interpretacji.<sup>342</sup> Tak więc, art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym powinien być odczytywany z uwzględnieniem celu, któremu ma służyć ta regulacja. W tym kontekście co najmniej dyskusyjne jest przyjęcie założenia, że zwolnienie gruntów nowo nabytych lub wydzierżawionych przysługuje jedynie wówczas, gdy łączna powierzchnia gospodarstwa nie przekracza 100 ha. Takie pojmowanie zwolnienia bardzo ogranicza jego motywacyjne oddziaływanie, a w niektórych wypadkach je przekreśla. Dzieje się tak dlatego, że:

1. Ze zwolnienia, w ujęciu zaprezentowanym przez Sąd, mogą korzystać jedynie podatnicy, którzy mają gospodarstwa nie przekraczające 100 ha i to na takiej zasadzie, że im większe jest gospodarstwo - tym mniejszy areał gruntów może być objęty zwolnieniem. Nie znajduje ono w ogóle zastosowania do rolników mających już dosyć duże powierzchniowo gospodarstwa. Natomiast w pełni może mieć zastosowanie jedynie do osób, które nie posiadają gruntów. Tak interpretując art. 12 ust. 1 pkt 4 doprowadza się do preferowania jednej tylko grupy podatników, a mianowicie tych, którzy mają stosunkowo niewielkie gospodarstwa lub nie mają ich w ogóle, z jednoczesnym pozbawieniem możliwości skorzystania z preferencyjnego opodatkowania tych, których gospodarstwa przekraczają 100 ha. Rozwiązanie to wzorowane jest chyba na założeniach reformy rolnej z 1946 r., podczas której stosowano bardzo zbliżony podział gospodarstw. Jest to przejaw złamania zasady równości opodatkowania, nie znajdujący żadne-

341 Na takie właśnie cele tego zwolnienia wskazuje m.in. poseł sprawozdawca projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, o lasach oraz o podatkach i opłatach lokalnych w swoim wystąpieniu w dniu 8 maja 1996 r. - zob. stenogram z 79 posiedzenia Sejmu w dniu 8 maja 1996 r., s. 35.

342 W orzeczeniu z dnia 8 stycznia 1993 r. (III ARN 84/92) Sąd Najwyższy stwierdził m.in.: „Wykładnia gramatyczno - słownikowa jest tylko jednym z przyjmowanych powszechnie w rozumowaniu prawniczym sposobów wykładni, a wnioski z niej płynące mogą być również często mylące i prowadzić do merytorycznie błędnych, niezgodnych z rzeczywistymi intencjami ustawodawcy, a w końcu również do niesprawiedliwych i krzywdzących stronę procesu rezultatów. Dlatego też musi być ona uzupełniana wnioskami płynącymi z zastosowania innych rodzajów wykładni: historycznej, systemowej, funkcjonalnej, logicznej, a wreszcie - jeśli nie przede wszystkim - celowościowej...” Podobny pogląd wyraził Sąd Najwyższy w orzeczeniu z 20 czerwca 1995 r. (III ARN 22/95) stwierdzając m.in.: „Wykładnia gramatyczna (językowa) jest możliwa tylko przy założeniu, że ustawodawca jest racjonalny, że zna język prawny i w nienaganny sposób posługuje się technikami legislacyjnymi. Priorytet wykładni gramatycznej mógłby być aprobowany tylko w warunkach dużej spójności systemu prawa i dyscypliny legislacyjnej samego ustawodawcy. Gdy warunki te spełnione nie są, wykładnia językowa daje wyniki niepewne, a więc musi być wspierana przez wykładnię systemową i funkcjonalną.”

go uzasadnienia prawnego. Czy znajduje to uzasadnienie ekonomiczne? Jeżeli przyjmiemy, że zwolnienie ma zachęcać do zagospodarowania gruntów nie wykorzystywanych rolniczo, ograniczenie jego stosowania tylko do rolników „małorolnych” jest nieuzasadnione. Cele te można skuteczniej realizować zachęcając wszystkich, a nie tylko określoną grupę rolników, do obejmowania odłogów w trwałe zagospodarowanie.

2. Ze zwolnienia, zgodnie z poglądami Sądu, skorzysta osoba, która nabywa 100 ha w celu założenia gospodarstwa, natomiast nie obejmie ono w ogóle gruntów osoby, która nabywa 100,01 ha. Taka sama sytuacja wystąpi wówczas, gdy właściciel 1,01 ha gruntu rolnego dokupi 100 ha. Nie będzie on mógł skorzystać ze zwolnienia i w konsekwencji od momentu nabycia gruntów będzie na nim ciążył podatek rolny. Natomiast jeżeli osoba, która nie posiadała wcześniej gruntów, nabywa 100 ha - skorzysta ze zwolnienia. Trudno jest wskazać na argumenty uzasadniające tego typu następstwa wykładni analizowanego artykułu ustawy o podatku rolnym.

3. Zwolnienie, w wersji wynikającej z uchwały NSA, odbiega od konstrukcji tego typu wyłączeń i ulg przedmiotowych występującej w innych podatkach.<sup>343</sup> Regułą jest, że przekroczenie ustawowo określonego limitu nie powoduje utraty prawa do wyłączenia bądź ulgi, ale skutkuje jedynie opodatkowaniem nadwyżki ponad ten limit na ogólnych zasadach. W analizowanym przypadku jest inaczej, a mianowicie przekroczenie 100 ha całkowicie pozbawia prawa do zwolnienia, nawet tej części gruntów, która nie przekracza tego limitu.<sup>344</sup>

Stąd też, biorąc pod uwagę cel jaki ma być realizowany za pomocą analizowanego zwolnienia, bardziej zasadne wydaje się przyjęcie pierwszej z wyżej przedstawionych interpretacji, zgodnie z którą jedynie nadwyżka ponad 100 ha podlega opodatkowaniu, a grunt do powierzchni nie przekraczającej 100 ha jest

343 Zob. konstrukcja ulgi w podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia budynku mieszkalnego o powierzchni do 110 mkw. - art. 16 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 207 z późn. zm.) i odliczenie od podstawy opodatkowania wydatków „mieszkaniowych”, których kwota nie może przekroczyć iloczynu 70 mkw. powierzchni użytkowej i specjalnego wskaźnika przeliczeniowego - art. 26 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 z późn. zm.). W przypadku przekroczenia ww. norm powierzchni opodatkowaniu podlega jedynie nadwyżka ponad te normy.

344 Spowoduje to duże zainteresowanie nabywaniem stosunkowo małych działek gruntu, dostosowanych do powierzchni gospodarstw tak, aby powierzchnia łączna nie przekraczała 100 ha. W praktyce AWRSP ma największe trudności z zagospodarowaniem dużych arealów gruntów, pozostałych po upadłych PGR-ach.

zwolniony od podatku, bez względu na powierzchnię nabywanej działki i powierzchnię łączną gospodarstwa rolnego. Takie pojmowanie konstrukcji tego zwolnienia zapewnia, że będzie ono oddziaływało na najszerszy krąg osób zainteresowanych objęciem gruntów w trwałe zagospodarowanie, w tym również rolników, którzy posiadają już duże obszary gospodarstwa. Wszyscy zainteresowani, przyjmując tę interpretację, mogliby korzystać ze zwolnienia na takich samych zasadach, bez różnicowania uprawnień poszczególnych podatników w zależności od wielkości posiadanego gospodarstwa. Plusem tej interpretacji jest również to, że konstrukcja tego zwolnienia jest zbliżona do występujących w innych podatkach, a przez to łatwiejsza do zrozumienia i zaakceptowania przez podatników.

Interpretacja ta ma jednak - zdaniem jej przeciwników - pewne wady. Podnoszą oni, że nabywane grunty są z reguły zakwalifikowane do różnych klas, co powoduje, że nie wiadomo, jakie grunty (której klasy) objąć zwolnieniem w przypadku nabycia gruntów przekraczających 100 ha. Przykładowo podatek obejmuje w trwałe zagospodarowanie 200 ha gruntów ornych, w tym 70 ha klasy III, 70 ha klasy IV i 60 ha klasy V; jakie grunty należy objąć zwolnieniem? Rozwiązanie tego problemu jest zawarte w art. 13d ust. 1 ustawy o podatku rolnym, z którego wynika, że zwolnienie to przyznawane jest na wniosek podatnika. We wniosku więc podatnik powinien wskazać, które 100 ha nabytych gruntów ma być objęte zwolnieniem.

Jako mankament takiego rozumienia omawianego zwolnienia wskazuje się to, że każde nabywane lub wydzierżawiane 100 ha może korzystać ze zwolnienia, wówczas gdy odpowiednio zostanie sporządzona umowa. Przykładowo osoba nabywająca 200 ha, chcąc skorzystać ze zwolnienia zawrze w różnym czasie dwie odrębne umowy, każda dotycząca nabycia 100 ha i w ten sposób cały nabywany przez nią grunt będzie zwolniony od podatku. Jest to oczywiście mankament, pod warunkiem, że uznamy za racjonalne ograniczenie zwolnienia tylko do 100 ha. Ograniczenie to nie powinno być wprowadzane do art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym. Nie służy ono bowiem motywacyjnemu oddziaływaniu zwolnienia, a w niektórych przypadkach całkowicie niweluje to oddziaływanie.

Wprowadzona z początkiem 1997 r. zmiana warunków przyznawania zwolnienia gruntów nabywanych i wydzierżawianych na utworzenie nowego i powiększenie istniejącego gospodarstwa rolnego, polegająca na ograniczeniu zwolnienia tylko do 100 ha, jest rozwiązaniem sprzecznym z istotą tego typu zwolnień. Nie zachęca ono (wręcz przeciwnie) do zagospodarowywania nie wykorzystywanych rolniczo gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa. Redakcja art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym, po wprowadzeniu zmian, jest na tyle niejasna i skomplikowana, że konieczne wydają się jej szybkie zmiany. Powinny

one pójść w kierunku wyeliminowania z tego artykułu ograniczenia zwolnienia do 100 ha nabywanych gruntów i jego rozciągnięcia na wszystkie grunty nabyte lub wydzierżawione w celu utworzenia nowego lub powiększenia istniejącego gospodarstwa, bez względu na to czyją stanowią własność. Stosowanie zwolnienia tylko w stosunku do odłogowanych gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa jest niezgodne z realizowanymi obecnie celami polityki rolnej.<sup>345</sup> Należy również sprecyzować pojęcie „trwałego zagospodarowania” gruntów, poprzez danie do obowiązującej definicji warunku prowadzenia na tych gruntach racjonalnej gospodarki rolnej. Utożsamianie trwałego zagospodarowania gruntów z dziesięcioletnią dzierżawą nie daje dostatecznych gwarancji, że ze zwolnienia będą korzystały grunty wykorzystywane rolniczo.

Sprecyzowania wymaga również art. 12 ust. 2 ustawy o podatku rolnym, w którym uregulowane są zasady określania okresu stosowania omawianego zwolnienia. Okres ten liczy się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawarto umowę sprzedaży gruntów, bądź prawa użytkowania gruntów lub objęto grunty w trwale zagospodarowanie. Jest on dostosowany do momentu powstania obowiązku podatkowego po stronie nabywcy gruntu. Podatnik chcąc skorzystać ze zwolnienia składa, zgodnie z art. 13d ustawy o podatku rolnym, wniosek do organu podatkowego, na podstawie którego wydawana jest decyzja przyznająca zwolnienie. W tym miejscu nasuwa się wątpliwość dotycząca okresu stosowania zwolnienia w przypadku niezłożenia wniosku przez podatnika, albo złożenia go po upływie kilku miesięcy albo nawet lat od dnia nabycia gruntów. Czy w takim wypadku podatnikowi przysługuje zwolnienie i jeżeli tak - to od kiedy powinno ono być stosowane? Odpowiadając na tak postawione pytanie należy wyjść od stwierdzenia, że zwolnienie przysługuje podatnikom spełniającym warunki określone w art. 12 ust. 1 pkt 4, bez względu na inne okoliczności nie wymienione w ustawie. Organ podatkowy, w przypadku spełnienia przez podatnika ustawowych warunków zwolnienia, nie może odmówić jego przyznania. Opóźnienie w złożeniu wniosku, a przez to brak decyzji organu podatkowego, nie jest podstawą do pozbawienia podatnika prawa do zwolnienia wynikającego z ustawy. Zwolnienie to przysługuje, ale nie może być stosowane do momentu wydania decyzji poprzedzonej złożeniem wniosku przez podatnika. Jest ono jakby „zawieszane” z tego powodu, że podatnik nie złożył wniosku o

345 W tym miejscu warto zaznaczyć, że ograniczanie zwolnienia do 100 ha nie uzyskało akceptacji Rady Ministrów, której przedstawiciel opowiedział się za utrzymaniem konstrukcji tego zwolnienia w dotychczasowym kształcie - zob. stenogram z 79 posiedzenia Sejmu w dniu 8 maja 1996 r., gdzie zawarte jest wystąpienie Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów W. Manugiewiczza dotyczącej m.in. projektowanych zmian w ustawie o podatku rolnym.

jego przyznanie. Po złożeniu wniosku organ podatkowy bada czy są spełnione warunki przyznania zwolnienia i jeżeli tak - wydaje decyzję przyznającą zwolnienie. W decyzji tej nie może określić innego okresu stosowania zwolnienia niż ten, który pozostał do końca 5 lat, co wynika bezpośrednio z art. 12 ust. 2 ustawy o podatku rolnym. Okres ten jest jednoznacznie określony w ustawie, bez przyznania organowi podatkowemu kompetencji do jego modyfikowania (skracać bądź przedłużać). W przypadku, gdy podatnik nabył grunty w kwietniu 1997 r., a wniosek o zastosowanie zwolnienia złożył w grudniu tego samego roku, okres zwolnienia liczy się, zgodnie z art. 12 ust. 2, od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w której zawarto umowę sprzedaży, czyli od maja 1997 roku. Zwolnienie może być natomiast stosowane od miesiąca, w którym złożono wniosek, tj. grudnia. Problem ten jednak wymaga bezpośredniego uregulowania w ustawie o podatku rolnym.

Powoływaną już ustawą z 4 lipca 1996 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym ograniczono stosowanie zwolnienia od podatku tych użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej. Od 1997 r. zwolnienie może dotyczyć nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa, lecz nie więcej niż 10 ha. Ograniczenie obszarowe tego zwolnienia, podobnie jak w art. 12 ust. 1 pkt 4, będzie nastęczało dużo trudności na etapie jego praktycznego stosowania. Można to zilustrować następującym przykładem. Podatnik jest właścicielem gospodarstwa o powierzchni 200 ha, z czego grunty nie użytkowane to 30 ha, a w tym 10 ha klasy I, 10 ha klasy II i 10 ha klasy III. Na mocy zmodyfikowanego powołaną ustawą artykułu można zwolnić jedynie 10 ha. Przepis ten jednak nie precyzuje, jaki grunt można w tym wypadku zwolnić. Wydaje się, że w takiej sytuacji to podatnik we wniosku skierowanym do organu podatkowego określić powinien, jakie grunty chce objąć zwolnieniem. W praktyce może to być jednak utrudnione, ze względu na zróżnicowanie klas gruntów na określonych działkach, rozłóg gospodarstwa i częściowe jedynie odłogowanie gruntów na danych działkach. Sprecyzowania w art. 12 ust. 1 pkt 7 wymaga również to, ile razy podatnik może korzystać ze zwolnienia z tego tytułu. W przepisie mowa jest tylko o tym, że zwolnienie przysługuje przez trzy lata. Czy zatem po upływie tego okresu zwolnienie może znowu być stosowane, jeżeli grunty nie są dalej wykorzystywane rolniczo? Wydaje się, że nie, ponieważ, przyjmując takie rozumienie, zwolnienie to przysługiwałoby przez cały czas odłogowania gruntów, co na pewno nie jest zgodne z istotą tego zwolnienia. To w takim razie czy w przypadku, gdy po upływie trzyletniego okresu zwolnienia podatnik przez rok będzie prowadził na takim gruncie działalność i następnie wystąpi o przyznanie zwolnienia w związku z ponownym odłogowaniem gruntu, to je otrzyma? Trzymając się jedynie literalnego brzmienia tego przepisu należałoby odpowiedzieć, że podatnik jest

uprawniony do korzystania ze zwolnienia, ponieważ spełnia wszystkie ustawowe warunki jego przyznawania. Biorąc jednak pod uwagę cel tej regulacji, taka interpretacja nie znajduje uzasadnienia, ponieważ prowadzi do preferencyjnego opodatkowania osób, które nie wykorzystują gruntów rolnych zgodnie z ich przeznaczeniem. Rozwiązanie tego problemu wymaga wprowadzenia do analizowanego przepisu zastrzeżenia, że z tego tytułu grunty są zwolnione od podatku raz na pewien okres, np. obowiązywania ustawy o podatku rolnym.<sup>346</sup> Do momentu zmiany przepisu problemy te mogą być uregulowane w uchwałach rad, które na podstawie art. 12 ust. 7 są uprawnione do określania trybu i szczegółowych warunków tego zwolnienia.<sup>347</sup>

346 Tak właśnie określony został okres korzystania z odliczeń od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym wydatków związanych z budową domu wielorodzinnego z lokalami na wynajem - zob. art. 26 ust. 2 powoływanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

347 Z określeniem przez rady gmin trybu i szczegółowych warunków stosowania zwolnienia od podatku użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, wiąże się szereg spotykanych w praktyce nieprawidłowości. Np. jeżeli rada gminy nie podejmie stosownej uchwały, to nie ma podstaw do odmowy stosowania zwolnienia. Zwolnienie to przysługuje z mocy ustawy i nie jest uzależnione od podjęcia uchwały przez radę. Uchwalone przez radę szczegółowe warunki stosowania zwolnienia nie mogą ograniczać postanowień ustawowych. Przykładem tego rodzaju warunku może być spotykane w praktyce ograniczenie zwolnienia tylko do podatników posiadających gospodarstwo od 5 lat, albo stosowanie zwolnienia tylko do gruntów ornych, z wyłączeniem łąk i pastwisk. Niedopuszczalne jest również ustanawianie w uchwale rady kar za naruszenie warunków zwolnienia. Problematyki tej dotyczy wyrok NSA z dnia 4 marca 1993 r. (sygn. akt SA/Wr 1449/92) - nie publikowany.

#### 4. PODSTAWOWE PROBLEMY ZWIĄZANE Z OPODATKOWANIEM LASÓW I GRUNTÓW LEŚNYCH PODATKIEM LEŚNYM

##### 4.1. Podatnicy podatku leśnego

Podmioty zobowiązane do płacenia podatku leśnego zostały określone w ustawie o lasach na zasadach bardzo zbliżonych do występujących w podatku rolnym i w podatku od nieruchomości. Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy o lasach obowiązek podatkowy ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, które są właścicielami albo samoistnymi posiadaczami lasów, posiadają lasy stanowiące własność Skarbu Państwa lub gminy na podstawie zawartej umowy lub innego tytułu prawnego, a także bezumownie. Podatnikiem podatku leśnego jest więc, podobnie jak w podatku od nieruchomości i rolnym, właściciel lub posiadacz lasów stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy. Do niedawna istniały pewne problemy z pojmowaniem „właściciela lasu” z uwagi na to, że w art. 6 pkt 3 ustawy o lasach zawarta jest odrębna definicja tegoż „właściciela”, zgodnie z którą jest nim osoba fizyczna lub prawna będąca właścicielem lub posiadaczem lasu nie stanowiącego własności Skarbu Państwa. Innymi słowy, **właścicielem** lasu, zgodnie z tą definicją, jest **właściciel** lub **posiadacz** lasu nie stanowiącego własności Skarbu Państwa. Definicja ta w odniesieniu do podmiotu podatku leśnego niczego nie wyjaśniała, a wręcz przeciwnie - powodowała powstawanie wątpliwości, czy na gruncie ustawy o lasach może być stosowane pojęcie właściciela i posiadacza występujące w prawie cywilnym. W praktyce jednak określenie to, chociaż zawarte w ustawie o lasach regulującej m.in. podatek leśny, nie było stosowane. Problem ten został definitywnie rozwiązany poprzez zmianę przepisów, w wyniku której wyraźnie zapisano, że definicja ta nie ma zastosowania do przepisów regulujących konstrukcję podatku leśnego, zawartych w rozdziale 9 ustawy o lasach.<sup>348</sup> Wskazuje to jednak, że ustawa o lasach jest aktem prawnym nastawionym głównie na regulację gospodarki leśnej, a zamieszczenie w jej ramach przepisów podatkowych prowadzi do powstawania tego typu problemów. W każdym razie obecnie nie ma już wątpliwości, że definicja właściciela z ustawy o lasach nie może być stosowana na potrzeby opodatkowania podatkiem leśnym, a przez właściciela i posiadacza należy rozumieć osoby, którym przysługuje odpowiednio: prawo własności w rozumieniu art. 140 i n. k.c. lub które faktycznie władają rzeczą, na warunkach określonych w art. 336 i n. k.c.

348 Zob. ustawa z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody (Dz.U. Nr 91, poz. 409).

Takie rozumienie właściciela i posiadacza, a przez to i podatników podatku leśnego, odbiega od określenia zastosowanego w konstrukcji podatku od nieruchomości. Podatnikiem podatku od nieruchomości, poza właścicielem i posiadaczem, jest również zarządca nieruchomości, co ma bardzo ważne następstwa przy określeniu osób zobowiązanych do opłacania podatku, zwłaszcza w odniesieniu do gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa i gminy.<sup>349</sup> Podatnikami tego podatku są bowiem jednostki organizacyjne Skarbu Państwa i gminy, które mają w zarządzie nieruchomości państwowe i komunalne.<sup>350</sup> Są one podatnikami, co należy podkreślić, nie jako posiadacze,<sup>351</sup> ale jako zarządcy nieruchomości tego typu. Zarządca nie został wymieniony jako podatnik w ustawie o lasach, przez co obowiązek podatkowy w przypadku ustanowienia zarządu na rzecz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej spoczywa na Skarbie Państwa lub gminie. Wydaje się, że jest to pewna niekonsekwencja, niepotrzebnie gmatwająca dosyć wyraźną zasadę opodatkowania gruntów państwowych i komunalnych, wynikającą z art. 61 ust. 1 pkt 2 ustawy o lasach, zgodnie z którą każdy posiadacz, nawet bez tytułu prawnego, oraz zarządca nieruchomości tego typu, jest zobligowany do płacenia podatku. Celem tego przepisu jest, jak się wydaje, rozciągnięcie obowiązku podatkowego na wszystkie podmioty, które władają nieruchomościami Skarbu Państwa i gminy, bez względu na jakiej podstawie to robią. Chodzi o to, żeby każdy podmiot wykorzystujący te nieruchomości był obciążony podatkiem leśnym. Przy założeniu, że taki jest cel tej regulacji, wyłączenie zarządcy z kręgu podatników podatku leśnego nie służy jego realizacji. Wskazanie jedynie właściciela i posiadacza jako podatników podatku leśnego, przy jednoczesnym obciążeniu tym podatkiem jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych, doprowadziło do zróżnicowania zasad opodatkowania lasów państwowych i komunalnych. Gmina, w przypadku przekazania w zarząd lasów stanowiących jej własność, nie może obciążyć podatkiem leśnym zarządcy - nie jest to bowiem podmiot wskazany jako podatnik w art. 61 ust. 1 ustawy o lasach, natomiast zarządca lasów Skarbu Państwa - Lasy Państwowe (a w zasadzie jego jednostki organizacyjne) jest podatnikiem tego podatku. Jeżeli podatnikami podatku leśnego są nadleśnictwa jako jednostki organizacyjne Lasów Państwowych, to dlaczego inni zarządcy (ich jednostki organizacyjne) nie są podatnikami podat-

349 Opodatkowanie gruntów będących w zarządzie przedstawiono w rozdziale II pkt 2.1.4. pracy.

350 Zob. art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

351 Zarządca nie jest posiadaczem nieruchomości, ponieważ nie włada on nieruchomością we własnym imieniu - co jest charakterystyczne dla posiadaczy - ale w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa lub gminy.

ku leśnego? Obciążenie podatkiem tylko zarządcy gruntów państwowych, z pominięciem zarządców gruntów komunalnych, jest przejawem nierównorzędnego traktowania podatników podatku leśnego.

Wykluczenie z kręgu podatników podatku leśnego zarządcy ma i ten skutek, że częściowo traci sens zapis art. 61 ust. 1 ustawy o lasach, zgodnie z którym podatnikami tego podatku mogą być również jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, w przypadku gdy przysługuje im prawo własności lub posiadają nieruchomości państwowe i komunalne. Jednostki tego typu, co jest podane głębszej analizie w rozdziale II pracy, nie mogą być właścicielami ani też posiadaczami nieruchomości, a przez to wskazywanie ich jako podatników w tych przypadkach jest bezcelowe. Jedynie w przypadku wyraźnego określenia w ustawie zarządcy jako podatnika - co ma miejsce w konstrukcji podatku od nieruchomości - jednostki organizacyjne Skarbu Państwa i gminy nie mające osobowości prawnej, na rzecz których ustanowiony został zarząd, stają się, obok osób fizycznych i prawnych, podatnikami tego podatku. W konstrukcji podatku leśnego zarządca nie jest podatnikiem, a więc traci sens ustawowe wskazanie tych jednostek jako obciążonych podatkiem. W związku z tym należy stwierdzić, że w aktualnym stanie prawnym, podatnikami podatku leśnego nie mogą być jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, z wyjątkiem nadleśnictw i jednostek organizacyjnych Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, które zostały imiennie wskazane jako podatnicy. Należy przy tym podkreślić, że nadleśnictwa i jednostki AWRSP nie są właścicielami ani posiadaczami lasów państwowych, ale jednostkami organizacyjnymi zarządcy - Lasów Państwowych i powiernika - AWRSP.<sup>352</sup> Podstawą ich opodatkowania nie jest zatem art. 61 ust. 1 ustawy o lasach, tylko ust. 2 tego przepisu. Gdyby nie ten zapis, żadna jednostka organizacyjna tego typu nie mogłaby być obciążona podatkiem leśnym.

Na odmiennych zasadach, niż występujące w konstrukcji podatku rolnego i podatku od nieruchomości, uregulowana została w ustawie o lasach problematyka opodatkowania lasów stanowiących współwłasność albo będących we współposiadaniu. Z art. 60 ust. 2 wynika, że jeżeli las jest współwłasnością albo jest we współposiadaniu dwóch lub więcej osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej albo osób fizycznych, to stanowi odrębny

352 Uprawnienia AWRSP w zakresie gospodarowania mieniem Skarbu Państwa opierają się na konstrukcji prawnej powiernictwa. Powiernikiem jest osoba prowadząca cudze sprawy, lecz we własnym imieniu. W przypadku Agencji - nie staje się ona właścicielem przejętego mienia, a wyłącznie podmiotem wykonującym w imieniu własnym powierzone jej uprawnienia właścicielskie państwa - por. S. Prutis, *Gospodarowanie nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa. Komentarz i orzecznictwo SN i NSA, Białystok 1997*, s. 27.

przedmiot opodatkowania. Wspomniana wyżej odmienność regulacji sprowadza się do tego, że w przepisach tym jednostki organizacyjne zostały wskazane jako współwłaściciele i współposiadacze nieruchomości leśnych. W ustawie o podatku rolnym i ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie jest uregulowany podatek od nieruchomości, w analogicznych przepisach mowa jest tylko o osobach fizycznych i prawnych jako współwłaścicielach i współposiadaczach, z pominięciem jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej.<sup>353</sup> Pozwala to twierdzić, że na gruncie tych ustaw przyjmuje się cywilistyczne pojęcie własności i posiadania, co wyklucza jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej z kręgu właścicieli (współwłaścicieli) i posiadaczy (współposiadaczy) nieruchomości.<sup>354</sup> W części podatkowej ustawy o lasach nie ma jakichś szczególnych regulacji dotyczących rozumienia prawa własności i posiadania nieruchomości, odbiegających od postanowień kodeksu cywilnego w tym zakresie. W związku z tym należy przyjąć, bazując na kodeksie cywilnym, że współwłaścicielem albo współposiadaczem może być tylko osoba fizyczna lub osoba prawna, a nie tzw. ułomne osoby prawne.<sup>355</sup> Przyjęcie takiego rozumienia pociąga za sobą konieczność wykreślenia z art. 60 ust. 2 ustawy o lasach jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej jako współwłaścicieli i współposiadaczy lasów i gruntów leśnych. Przy okazji należałoby rozważyć przeniesienie tego przepisu do art. 61 gdzie, biorąc pod uwagę racjonalną systematykę tego aktu, byłby on we właściwym miejscu.

Uzasadniony jest postulat wyraźnego zapisania w ustawie o lasach, np. w formie oddzielnego punktu w art. 61, że obowiązek podatkowy obciąża, poza właścicielami i posiadaczami, również zarządców lasów i gruntów leśnych stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy. Umożliwiłoby to opodatkowanie na takich samych zasadach jednostek organizacyjnych Skarbu Państwa i gmin, na rzecz których został ustanowiony zarząd nieruchomościami leśnymi. Z uwagi na to, że jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej nie mogą być właścicielami lub posiadaczami lasów, z art. 60 ust. 2 ustawy o lasach, w którym

353 Zob. art. 2 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z którego wynika, że jeżeli nieruchomość jest współwłasnością albo jest we współposiadaniu dwóch lub więcej **osób prawnych albo osób fizycznych**, z wyjątkiem nieruchomości małżonków, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania. Przepis o identycznej treści znajduje się w ustawie o podatku rolnym - zob. art. 1 ust. 3.

354 Zagadnienie to jest przedstawione szerzej w rozdziale II pkt 2.1.5. pracy poświęconym zasadom opodatkowania współwłaścicieli i współposiadaczy nieruchomości obciążonych podatkiem od nieruchomości.

355 Chociaż można tu wskazać na pewne problemy (np. dotyczące majątku spółki cywilnej), które przedstawione są szerzej w rozdziale II pkt 2.1.5. pracy, dotyczącym podatku od nieruchomości.

mowa jest o lasach stanowiących współwłasność lub znajdujących się we współposiadaniu, powinny być one wykreślone.

#### 4.2. „Lasy” jako przedmiot opodatkowania podatkiem leśnym

Pojęcie „lasu”, które znajduje zastosowanie również na potrzeby opodatkowania podatkiem leśnym, jest zdefiniowane w ustawie o lasach.<sup>356</sup> W ustawie tej, odnoszącej się zasadniczo do problematyki zachowania, ochrony i powiększania zasobów leśnych oraz prowadzenia gospodarki leśnej, uregulowano „przy okazji” także podatek leśny. Jest to jedyny podatek w obowiązującym systemie podatkowym, którego konstrukcja zawarta jest w akcie z zupełnie innej dziedziny prawa. Umieszczenie podatku leśnego w ustawie, która służy regulacji stosunków społecznych innych niż prawnopodatkowe, jest niezgodne z podstawowymi zasadami tworzenia prawa podatkowego. System prawa podatkowego charakteryzuje się bowiem „swoistą techniką prawną”<sup>357</sup>, dość daleko odbiegającą od techniki stosowanej przy tworzeniu innych norm prawa. Z tego powodu normy prawne regulujące właściwe prawu podatkowemu stosunki społeczne (zwłaszcza z zakresu prawa materialnego) powinny być zawarte w aktach prawnych z tej dziedziny prawa, a nie porozrzucane po wielu aktach o różnorodnym przedmiocie regulacji. Właściwe określenie wszystkich elementów prawnopodatkowego stanu faktycznego w ustawie „niepodatkowej” jest bardzo trudne, czego przykładem może być ustawa o lasach. W art. 60 tego aktu w zasadzie nie ma określonego przedmiotu podatku leśnego. Znajduje się tam bowiem stwierdzenie, że opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają „wszystkie lasy”, z pewnymi wyjątkami niżej wyliczonymi. Przepisy tego rozdziału ustawy o lasach, chociaż regulują konstrukcję prawną podatku leśnego, nie określają zatem w sposób precyzyjny bardzo istotnego elementu tego podatku, a mianowicie jego przedmiotu, poprzestając na stwierdzeniu, że jest nim „las”. Bliższe określenie tego pojęcia zawarte jest w części „niepodatkowej” ustawy, a konkretnie w art. 3 ustawy o lasach. Jest to zatem definicja stworzona przede wszystkim na potrzeby regulacji dotyczących prowadzenia gospodarki leśnej, a nie opodatkowania lasów. Zgodnie z powołanym przepisem lasem jest grunt:

„1) o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha, pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) - drzewami i krzewami oraz runem leśnym - lub przejściowo jej pozbawiony:

356 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. Nr 101, poz. 444, z 1992 r. Nr 21, poz. 85, z 1994 r. Nr 1, poz. 3, z 1996 r. Nr 91, poz. 409).

357 Zob. R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995, s. 36 i n.

- a) przeznaczony do produkcji leśnej lub
- b) stanowiący rezerwat przyrody lub wchodzący w skład parku narodowego albo
- c) wpisany do rejestru zabytków,

2) związany z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej: budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, linie podziału przestrzennego lasu, drogi leśne, tereny pod liniami energetycznymi, szkółki leśne, miejsca składowania drewna, a także wykorzystywany na parkingi leśne i urządzenia turystyczne.”

Przedstawiona ustawowa definicja lasu, z której wynika, że lasem jest określony grunt, odbiega zasadniczo od jego rozumienia potocznego<sup>358</sup> i przyjętego w naukach leśnych.<sup>359</sup> Nie jest to również definicja, która odpowiada wymogom opodatkowania podatkiem majątkowym, jakim jest podatek leśny. Brak jest bowiem w niej, mimo że jest bardzo rozbudowana, precyzyjnie określonych kryteriów pozwalających jednoznacznie zakwalifikować dany obszar gruntu jako podlegający opodatkowaniu podatkiem leśnym. Na tym tle rodzą się na etapie realizacji podatku leśnego przez organy podatkowe liczne wątpliwości i problemy interpretacyjne.

Jednym z najczęściej pojawiających się problemów jest opodatkowanie właścicieli lasów (w rozumieniu potocznym), których powierzchnia nie przekracza 0,10 ha. Nie są oni, zgodnie z przytoczoną wyżej definicją, właścicielami lasu w rozumieniu ustawy o lasach, ponieważ powierzchnia będąca w ich posiadaniu jest mniejsza niż 0,10 ha. Podatnikiem podatku leśnego może być natomiast, na podstawie art. 61 ust 1 tej ustawy, jedynie właściciel lub posiadacz lasu. Przyjęcie poglądu, że posiadany przez nich grunt nie jest lasem, pociąga za sobą konieczność opłacania znacznie wyższego niż podatek leśny podatku od nieruchomości. Zwolennicy tego poglądu wskazują, że konstrukcja podatku leśnego jest wzorowana na konstrukcji podatku rolnego, gdzie podstawowym czyn-

358 Lasem jest zwarte zbiorowisko drzew rosnących na pewnym obszarze w określonych warunkach glebowych i klimatycznych - zob. Mały Słownik Języka Polskiego, pod red. S. Skorupki, H. Auderskiej, Z. Łepickiej, Warszawa 1969, s. 336.

359 W. Radecki wskazuje, że „las to jeden z odnawialnych zasobów przyrody, powstających w wyniku procesu lasotwórczego jako kompleks, w którym roślinność swoista dla danego regionu biogeograficznego i wyróżniająca się wybitnym ilościowym udziałem drzew rosnących zwarcie, świat zwierzęcy, klimat lokalny, stosunki wodne i gleba związane są ze sobą wzajemnymi wpływami i współzależnościami” - zob. W. Radecki, Prawo o lasach, Komentarz, Wrocław 1993, s. 28.

nikiem uznania gruntów za gospodarstwo rolne jest norma obszarowa wynosząca 1ha przeliczeniowy. Jeżeli grunty spełniają tę normę, to podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, jeżeli nie - to podatkiem od nieruchomości. Nie ma przy tym znaczenia co na tym gruncie rośnie albo czy jest tam prowadzona działalność rolnicza. Ich zdaniem, taką normą obszarową w podatku leśnym, decydującą o uznaniu danego gruntu za las, jest wspomniane wyżej 0,10 ha. Jeżeli zatem powierzchnia lasu, będącego własnością lub znajdująca się w posiadaniu jednej osoby, nie spełnia tej normy, to nie może być opodatkowana podatkiem leśnym. Przeciwnicy tego poglądu wskazują z kolei, że to nie organy podatkowe mają rozstrzygać, czy dany grunt pokryty drzewami jest lasem. Organ podatkowy dokonują wymiaru podatku na podstawie informacji o terenie zawartych w ewidencji gruntów<sup>360</sup> i planach urządzenia lasów. Zgodnie z art. 21 ustawy - Prawo geodezyjne i kartograficzne, dane zawarte w ewidencji są podstawą do określenia zobowiązań podatkowych, w tym również z tytułu podatku leśnego.<sup>361</sup> Tak więc w przypadku oznaczenia w ewidencji gruntów danej działki jako lasu lub gruntu leśnego (Ls)<sup>362</sup>, organy podatkowe opodatkowują dany grunt podatkiem leśnym, bez względu na jego powierzchnię. Organ podatkowy nie są uprawnione do zmiany zapisów zawartych w ewidencji gruntów i, co za tym idzie, wymierzania podatków na podstawie własnych ustaleń.<sup>363</sup> W związku z tym nie mogą samodzielnie - na podstawie definicji z ustawy o lasach - klasyfikować danego gruntu jako lasu, pomijając zapis z ewidencji. A zatem, zdaniem zwolenników tego poglądu, podstawowe znaczenie przy opodatkowaniu podatkiem leśnym mają zapisy zawarte w ewidencji gruntów,<sup>364</sup> a nie określenie lasu zawarte w ustawie o lasach.

Rozumowanie takie, pomijające definicję lasu, wydaje się być słuszne do momentu, gdy odniesiemy je do gruntów, które są związane z gospodarką leśną.

360 Zgodnie z par. 3 rozporządzenia Ministrów Rolnictwa Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 158, poz. 813) ewidencja obejmuje całe terytorium RP i stanowi podstawę krajowego systemu informacji o terenie.

361 Dz.U. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.

362 Jak to wynika z par. 27 ust. 3, użytki leśne dzielą się na: lasy i grunty leśne oznaczone symbolem - Ls i na grunty zadrzewione i zakrzewione oznaczone symbolem - Lz.

363 Problematyka ewidencji gruntów jako podstawy wymierzania podatków omówiona jest szerzej w glosie L. Etela do uchwały Trybunału Konstytucyjnego z 6 września 1995 r. (sygn. akt W. 20/94) - opublikowanej w: „Finansach Komunalnych” 1997, nr 5.

364 Świadomie pominięte są w tym miejscu plany urządzenia lasów, ponieważ jeżeli są one sporządzone dla danego obszaru, to analizowane problemy w zasadzie nie występują.



Lasem - w rozumieniu ustawy o lasach - oprócz gruntów pokrytych roślinnością leśną o powierzchni min. 0,10 ha, są również grunty związane z gospodarką leśną. Są to np. grunty zajęte pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, drogi, miejsca składowania drewna, szkółki leśne. Nie muszą one być w zasadzie pokryte roślinnością leśną, co w niektórych wypadkach jest nawet niemożliwe (np. grunty pod budowlami i budynkami).<sup>365</sup> Grunty te są lasem w rozumieniu ustawy o lasach i, jeżeli w ewidencji gruntów oznaczone są jako lasy, to nie ma problemów z ich opodatkowaniem. Pojawiają się one wówczas, gdy dany grunt jest związany z gospodarką leśną, ale w ewidencji gruntów jest zakwalifikowany jako np. użytek rolny. Czy w takiej sytuacji organy podatkowe mogą opodatkować ten grunt podatkiem leśnym, jako że jest on związany z gospodarką leśną, czy też muszą bazować na zapisie ewidencji i opodatkować podatkiem rolnym lub podatkiem od nieruchomości (gdy grunt ten nie wchodzi w skład gospodarstwa rolnego)? Ścisłe trzymanie się danych wynikających z ewidencji gruntów, co wydaje się być zasadne przy opodatkowaniu gruntów o powierzchni mniejszej niż 0,10 ha, prowadziłoby w tym wypadku do opodatkowania gruntów wykorzystywanych do prowadzenia gospodarki leśnej, a więc „lasów” w rozumieniu ustawy o lasach, innymi podatkami niż podatek leśny. Wydaje się, że taka interpretacja - bazująca jedynie na zapisach zawartych w ewidencji gruntów - jest niezgodna z art. 60 ust. 1 ustawy o lasach, z którego wynika, że „wszystkie lasy” - a więc nie tylko tak oznaczone w ewidencji gruntów - podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym. Na podstawie jakiego zatem kryterium zaliczać dany grunt nie pokryty roślinnością leśną i nie oznaczony jako las w ewidencji do kategorii gruntów opodatkowanych podatkiem leśnym? Przy odpowiedzi na to pytanie pomocna będzie analiza orzeczenia Sądu Najwyższego dotyczącego bardzo zbliżonej problematyki. W uchwale z 14 kwietnia 1994 r.<sup>366</sup> Sąd stwierdził, że plantacja choinek świerkowych prowadzona na gruncie rolnym jest uprawą rolną. W uzasadnieniu wyroku Sąd zauważył, że plantacja choinek nie podpada pod definicję lasu zawartą w ustawie o lasach, ponieważ nie jest to prowadzenie gospodarki leśnej. Nie są to w szczególności,

365 Tej problematyki dotyczył wyrok NSA z dnia 15 października 1992 r. w którym Sąd stwierdził, że z ustawy o lasach nie wynika, że budynki i budowle, a także miejsca składowania drewna wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej muszą się znajdować na gruntach pokrytych roślinnością leśną lub przejściowo jej pozbawionych. Mogą więc znajdować się, co podkreślił Sąd w uzasadnieniu wyroku, na gruntach nie będących lasami w potocznym rozumieniu (sygn. akt III SA 1599/92) - opublikowany w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Orzecznictwo sądów..., op. cit., s. 254.

366 Sygn. akt III CZP 46/94 - nie publikowany.

zdaniem Sądu, szkółki leśne, które są prowadzone w innym celu niż plantacja choinek. Przychyłając się do stanowiska Sądu należy podkreślić, że zgodnie z nim kryterium decydującym w tym wypadku o zaliczeniu danego gruntu do „lasu” jest jego związek z gospodarką leśną, a nie sam zapis w ewidencji gruntów. Zbliżony pogląd wyraził NSA w wyroku z 17 kwietnia 1996 r. stwierdzając, że z wyliczenia zawartego w art. 3 pkt 2 ustawy o lasach wynika, iż teren związany z gospodarką leśną, a zajęty pod wykorzystywane na potrzeby gospodarki leśnej budynki i budowle, odpowiada ustawowemu pojęciu lasu.<sup>367</sup> Tak więc, jeżeli na danym gruncie prowadzona jest gospodarka leśna - grunt ten jest lasem w rozumieniu ustawy o lasach i podlega opodatkowaniu podatkiem leśnym, bez względu na klasyfikację tego gruntu zawartą w ewidencji gruntów. Fundamentalne znaczenie przy opodatkowaniu podatkiem leśnym ma zatem pojęcie „gospodarka leśna”; jej prowadzenie decyduje bowiem o tym, czy grunt pozbawiony drzew i sklasyfikowany np. jako użytek rolny może być opodatkowany podatkiem leśnym. Pojęcie to zostało określone w art. 6 pkt 1 ustawy o lasach, zgodnie z którym gospodarką leśną jest działalność leśna w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania - z wyjątkiem skupu - drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaży tych produktów w stanie nie przerobionym. W takim ujęciu „gospodarka leśna” w zasadzie niczym się nie różni od „działalności leśnej” zdefiniowanej w art. 3 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.<sup>368</sup> Pozwala to twierdzić, że prowadzenie „gospodarki leśnej” lub „działalności leśnej” na danych gruntach powoduje zaliczenie ich do kategorii lasów i opodatkowanie podatkiem leśnym. Wtórne znaczenie ma przy tym klasyfikacja gruntu związanego z gospodarką leśną w ewidencji gruntów.

Powyższe rozważania mają na celu wykazanie, że pojęcie „lasu” w ustawie o lasach nie uwzględnia specyfiki opodatkowania tego typu gruntów podatkiem leśnym, a zwłaszcza faktu, że wymiar tego podatku ma się odbywać na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów. Za „las” - zgodnie z tą definicją - może być uznany bowiem również grunt związany z gospodarką leśną, który nie jest sklasyfikowany w ewidencji gruntów jako „las”. Wydaje się, że rozwiązaniem, które przyczyniłoby się do wyeliminowania tej sprzeczności jest bliż-

367 Sygn. akt SA/Wr 1118/95 - opublikowany w: „Wspólnota” 1996, nr 47.

368 Zgodnie z tym przepisem, nieprowadzenie działalności leśnej na gruncie objętym przepisami ustawy o podatku leśnym (a więc m.in. na gruncie wykorzystywanym do prowadzenia gospodarki leśnej) powoduje opodatkowanie tego gruntu podatkiem od nieruchomości.

sze określenie przedmiotu podatku leśnego w rozdziale 9 ustawy o lasach, gdzie jest on uregulowany. Opodatkowaniu podatkiem leśnym powinny podlegać grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako lasy oraz grunty, które są związane z prowadzeniem działalności leśnej. Nie trzeba przy tym definiować „działalności leśnej” z uwagi na to, że definicja taka jest zawarta w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Za wprowadzeniem do ustawy definicji „lasu” na potrzeby opodatkowania podatkiem leśnym przemawia również to, że wszystkie istotne elementy konstrukcji podatkowej powinny być w sposób precyzyjny uregulowane w ustawie podatkowej.<sup>369</sup>

#### 4.3. Zakres przedmiotowy podatku leśnego i podatku od nieruchomości

Reguła rozgraniczająca zakres przedmiotowy podatku leśnego i podatku od nieruchomości została określona w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych na zasadach identycznych jak w przypadku podatku rolnego. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty objęte przepisami o podatku leśnym związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż leśna. W teorii i praktyce nie ma zgodności co do tego jakie rodzaje gruntów należy uznać za objęte przepisami ustawy o lasach. Zagadnienie to zostało szerzej omówione w rozdziale dotyczącym problematyki opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości.<sup>370</sup> W tym miejscu można dodatkowo przytoczyć wyrok NSA z 15 października 1992 r., z tezy którego wynika, że nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości grunty opodatkowane podatkiem leśnym.<sup>371</sup> Czy rzeczywiście tylko ten rodzaj gruntów nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości? Nie można twierdząco odpowiedzieć na takie pytania, ponieważ nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości:

- a) lasy w rozumieniu art. 3 ustawy o lasach, które podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym;
- b) lasy nie podlegające opodatkowaniu na mocy art. 60 ustawy o lasach, tj. nie związane z gospodarką leśną, zajęte na ośrodki wypoczynkowe itd.;

369 „Przepisy ustaw podatkowych powinny w sposób wyraźny ustalać, kto płaci podatek, jakie zjawiska życia społecznego podlegają opodatkowaniu, w jakiej wysokości płacony ma być podatek oraz kiedy i w jaki sposób powinno nastąpić przesunięcie środków pieniężnych od podatnika na rzecz państwa.” - R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa..., op. cit., s. 52.

370 Zob. rozdział II pkt 2.2.6. pracy.

371 Sygn. akt III SA 1599/92 - opublikowany w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Orzecznictwo sądów..., op. cit., s. 254.

- c) lasy zwolnione od podatku na mocy art. 62 ustawy o lasach, w tym również zwolnione od podatku na mocy uchwały rady gminy.

Zasady opodatkowania wszystkich tych gruntów są, w pewnym zakresie, uregulowane w ustawie o lasach, co przemawia za tym, że są one „objęte” ustawą o lasach. To na mocy postanowień tej właśnie ustawy podlegają one opodatkowaniu, są zwolnione lub wyłączone z opodatkowania podatkiem leśnym. Podobnie jak w podatku rolnym najwięcej wątpliwości budzi kwalifikowanie gruntów nie podlegających opodatkowaniu podatkiem leśnym jako „objętych” tymi przepisami. Są to lasy nie związane z gospodarką leśną, zajęte na ośrodki wypoczynkowe, działki budowlane i rekreacyjne, wyłączone decyzjami administracyjnymi z gospodarki leśnej na cele inne niż leśne.<sup>372</sup> Podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jedynie w przypadku, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż leśna. A co wówczas, gdy nie są one wykorzystywane na prowadzenie innej działalności? Nie podlegają one podatki leśnemu, co wynika z art. 60 ust. 1 ustawy o lasach, i nie ma także podstaw do opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości, ponieważ nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej lub leśna. Do momentu ich związania z działalnością gospodarczą nie są więc w ogóle opodatkowane. Wydaje się, że nie ten efekt chciał osiągnąć ustawodawca wprowadzając do art. 60 wyjątki od zasady, że wszystkie lasy podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym. Chodziło o to, jak można sądzić, aby od tych lasów, przeznaczonych na inne cele niż prowadzenie gospodarki leśnej, był opłacany podatek od nieruchomości, a nie zdecydowanie niższy podatek leśny. W rezultacie jednak zamieszczenie tych trzech punktów w art. 60 przyniosło efekt całkowicie odmienny od zakładanego - lasy tam wymienione nie podlegają opodatkowaniu żadnym podatkiem. Problem ten nie powstałby, gdyby w analizowanym przepisie nie było wliczonych lasów nie podlegających opodatkowaniu podatkiem leśnym. Wymienione w pkt 1 tego artykułu lasy nie związane z gospodarką leśną, nie służą również produkcji leśnej, co jest jednym z warunków uznania za las w rozumieniu ustawy o lasach.<sup>373</sup> Nie są to zatem lasy ani w rozumieniu pkt 1, ani tym bardziej pkt 2 ustawowej definicji lasu. Stąd też lasy nie związane z gospodarką leśną, bez konieczności ich wymieniania w art. 60, nie podlegałyby opodatkowaniu po-

372 Zob. art. 60 ust. 1 ustawy o lasach.

373 Lasem jest - w rozumieniu ustawy o lasach - m.in. grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) lub przejściowo jej pozbawiony przeznaczony **do produkcji leśnej** - zob. art. 3 ust. 1 lit. a ustawy o lasach. Jednym z celów gospodarki leśnej jest prowadzenie produkcji leśnej, co wynika z art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy o lasach.

datkiem leśnym, co prowadziłoby do ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości.<sup>374</sup> Jednak w sytuacji, gdy zostały one wymienione jako nie podlegające opodatkowaniu w ustawie o lasach, uzyskały przez to status „objętych przepisami o podatku leśnym”, a w związku z tym mogą być opodatkowane podatkiem od nieruchomości jedynie wówczas, gdy są wykorzystywane na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż leśna. Podobnie rzecz ma się z lasami zajętymi na ośrodki wypoczynkowe, działki budowlane i rekreacyjne. Nie są to grunty związane z gospodarką leśną ani też produkcją leśną, co wyklucza je z katalogu lasów podlegających opodatkowaniu podatkiem leśnym, bez względu na to czy zostaną one określone jako nie podlegające opodatkowaniu w ustawie o lasach. Działka budowlana lub rekreacyjna, bez względu na jej położenie czy też pokrywającą ją roślinność, nie może być uznana za las w rozumieniu ustawy o lasach, a przez to nie podlega opodatkowaniu podatkiem leśnym.

Nieco inaczej przedstawia się sprawa z lasem zajętym na ośrodki wypoczynkowe. Prowadzenie tego typu ośrodków jest działalnością gospodarczą, co pozwala na obciążenie gruntów zajętych na ich potrzeby, na mocy art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podatkiem od nieruchomości. Lasy zajęte na prowadzenie ośrodków wypoczynkowych stanowią typowy przypadek „gruntów objętych przepisami o podatku leśnym”, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż leśna, co prowadzi do ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Mozna się zastanawiać, dlaczego akurat ośrodki wypoczynkowe zostały wymienione w tym przepisie. W praktyce występuje wiele obiektów usytuowanych w lesie, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a nie zostały wymienione w tym przepisie, tak jak np. hotele, zajazdy, sanatoria itp. W gruncie rzeczy nie ma to żadnego znaczenia, ponieważ grunty zajęte pod obiekty tego typu są opodatkowane identycznie jak grunty pod ośrodkami wypoczynkowymi - podatkiem od nieruchomości. W tej sytuacji trudno jest wskazać motywów zamieszczenia w art. 60 ust. 1 ustawy o lasach wyłączenia z opodatkowania podatkiem leśnym lasów zajętych na ośrodki wypoczynkowe. Motywów tych również nie można się doszukać w przypadku wyłączenia z opodatkowania podatkiem leśnym na mocy zapisu ustawowego lasów wyłączonych decyzjami administracyjnymi z gospodarki leśnej na cele inne niż leśne. Lasy tego typu, również

374 Nie byłyby to lasy „objęte” przepisami o podatku leśnym, a w związku z tym na mocy art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podlegałyby opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

bez tego zapisu, i tak nie podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym, ponieważ nie spełniają warunków wynikających z ustawowej definicji lasu.<sup>375</sup>

Z wyżej zasygnalizowanych powodów należy postulować wykreślenie z art. 60 ust. 1 ustawy o lasach punktów 1-3, gdzie określone zostały lasy, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym. Ustawowe ich określenie jako nie podlegających opodatkowaniu podatkiem leśnym powoduje, że są to grunty „objęte przepisami o podatku leśnym”, a w związku z tym mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jedynie wówczas, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż leśna. Jeżeli taka działalność nie jest prowadzona, nie podlegają one opodatkowaniu żadnym podatkiem (z wyjątkiem lasów zajętych na ośrodki wypoczynkowe). Wykreślenie tych punktów z powołanego artykułu spowodowałoby, że grunty obecnie tam wymienione podlegałyby opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, bez względu na to czy są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

#### 4.4. Hektar przeliczeniowy jako podstawa opodatkowania podatkiem leśnym

Instytucja hektara przeliczeniowego występująca w konstrukcji podatku leśnego jest wzorowana na uregulowanej w podatku rolnym. W związku z tym, że jej stosowanie wywołuje zbliżone problemy do omówionych w części pracy poświęconej podatkowi rolnemu, w tym miejscu główny nacisk jest położony na przedstawienie jedynie tych, które są charakterystyczne dla podatku leśnego.

Liczbę hektarów przeliczeniowych, stanowiących podstawę opodatkowania podatkiem leśnym, ustala się mnożąc liczbę hektarów fizycznych przez przeliczniki wynikające z tabeli zamieszczonej w art. 62 ust. 2 ustawy o lasach. Wielkość przeliczników jest uzależniona od gatunków drzew w drzewostanie i klas bonitacji głównych gatunków drzew. Wysokość podatku leśnego, co wynika ze sposobu ustalania podstawy opodatkowania, jest w dużej mierze zależna od tego, co na danym gruncie rośnie. Problem z ustaleniem podstawy opodatkowania pojawia się wówczas, gdy na danym gruncie - uznanym za las w rozumieniu ustawy o lasach - nie ma drzew. Jak w takiej sytuacji ustalić podstawę opodatkowania? Konstrukcja hektara przeliczeniowego uniemożliwia wyliczenie podatku od gruntów leśnych, na których nie ma drzew, a przecież tego typu grunty są też lasem w rozumieniu ustawy o lasach. Przykładem tego typu gruntów mogą być,

375 Nie służą one produkcji leśnej - zob. art. 3, pkt 3 lit. a ustawy o lasach, ani też nie są związane z gospodarką leśną - zob. pkt 2 powołanego wyżej przepisu.

wymienione w ustawowej definicji lasu, grunty leśne przejściowo pozbawione roślinności leśnej, np. przewidziane do zalesienia. Grunty te podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym. Nie ma podstaw do traktowania tych gruntów jako zwolnionych do momentu ich zalesienia<sup>376</sup>, a mimo to nie można ich opodatkować, ponieważ nie można ustalić podstawy opodatkowania. Podobnie jest z gruntami zajętymi pod wykorzystywane na potrzeby gospodarki leśnej budynki i budowle oraz miejsca składowania drewna. Grunty te są lasem w rozumieniu ustawy o lasach, podlegają opodatkowaniu, ale nie można ich faktycznie opodatkować. Wagę poruszonego problemu można dostrzec przy kwalifikowaniu do opodatkowania działki gruntu o powierzchni kilku hektarów, położonej w granicach administracyjnych dużego miasta, wykorzystywanej przez podatnika podatku leśnego do składowania drewna i jego spedycji. Grunt ten jest lasem w rozumieniu komentowanej ustawy - jest bowiem wykorzystywany do prowadzenia gospodarki leśnej - nie podlega więc podatkowi od nieruchomości. Nie można jednakże ustalić od tej działki podatku leśnego z uwagi na brak drzewostanu na danym terenie. W praktyce problem ten jest rozwiązywany w ten sposób, że ustala się podatek leśny na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów. Przy założeniu, że plany urządzenia lasów mają docelowo objąć swym zasięgiem wszystkie lasy w rozumieniu ustawy o lasach, ten sposób nie będzie mógł być stosowany. Z tych też powodów należy postulować wprowadzenie do konstrukcji podstawy opodatkowania w podatku leśnym mechanizmu umożliwiającego opodatkowanie gruntów pozbawionych stale, bądź czasowo, drzewostanu. Podstawą opodatkowania tego typu gruntów powinny być hektary fizyczne ustalane na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów, ale na innych zasadach niż obecnie.<sup>377</sup> Przede wszystkim należałoby w ten sposób ustalać podstawę opodatkowania dla wszystkich lasów, bez względu na to czy jest dla nich sporządzony plan urządzenia lasów, czy też go nie ma. Zgodnie z aktualnie obowiązującymi regulacjami jedynie w przypadku braku planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu podstawę opodatkowania podatkiem leśnym stanowi liczba hektarów fizycznych lasu wynikająca z ewidencji gruntów.<sup>378</sup> Należałoby również

376 Na mocy art. 62 ust. 1 pkt 1 ustawy o lasach zwolnione od podatku leśnego są lasy z drzewostanem do 40 lat. Zwolnienie zatem znajduje zastosowanie dopiero po zasadzeniu drzew na danym obszarze.

377 Liczba hektarów fizycznych jest podstawą opodatkowania lasów w przypadkach przewidzianych w art. 65a ustawy o lasach. Zgodnie z tym artykułem dla lasów ochronnych, lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych oraz lasów dla których nie ma sporządzonego planu urządzenia lasu, podatek leśny za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 0,3 q żyta od powierzchni 1 ha fizycznego lasów i gruntów leśnych, ustalonej na podstawie ewidencji gruntów.

urealn timer wysokość podatku leśnego opłacanego od gruntów leśnych, które są wykorzystywane do prowadzenia działalności związanej z gospodarką leśną. Chodzi tu przede wszystkim o grunty zajęte na typową działalność gospodarczą właścicieli i posiadaczy lasów związaną np. ze sprzedażą pozyskiwanego drewna. Nieruchomości tego typu powinny być opodatkowane na zasadach zbliżonych do obowiązujących podatników podatku od nieruchomości prowadzących działalność gospodarczą tego samego rodzaju.

Zawarte w obowiązującej konstrukcji podatku leśnego dwa sposoby ustalania podstawy opodatkowania, tj. na podstawie danych wynikających z planu urządzenia lasu i na podstawie ewidencji gruntów powodują powstawanie dużych różnic w wysokości podatku. Podatek leśny ustalany na podstawie hektarów przeliczeniowych z planów urządzenia lasu jest znacznie wyższy od podatku płaconego na podstawie hektarów fizycznych z ewidencji gruntów. Jest to spowodowane tym, że stawka odnoszona do jednego hektara przeliczeniowego stanowi równowartość pieniężną 0,200 msześć drewna,<sup>379</sup> a w przypadku hektara fizycznego stanowi ona równowartość 0,3 q żyta.<sup>380</sup> W efekcie podatek od jednego hektara przeliczeniowego wynosi ok. 32, 50 zł, a od hektara fizycznego jest prawie trzykrotnie niższy i wynosi ok. 11, 30 zł.<sup>381</sup> Tak duże zróżnicowanie wysokości podatku leśnego nie jest ekonomicznie uzasadnione i prowadzi w praktyce do powstawania problemów na etapie realizacji tego świadczenia. Występują one zwłaszcza w przypadku, gdy podatek dla tego samego podatnika jest wymierzany na podsta-

378 Zgodnie z art. 79 ustawy o lasach, wszystkie plany urządzenia lasów powinny być sporządzone do końca 1996 r. W praktyce jednak nadal nie wszędzie są one sporządzone, albo - na skutek upływu okresu na który zostały sporządzone - uległy dezaktualizacji. W obu wypadkach podstawę opodatkowania podatkiem leśnym powinny stanowić dane wynikające z ewidencji gruntów. Odmienne stanowisko zaprezentował NSA w wyroku z dnia 27 kwietnia 1995 r. (sygn. akt SA/Kr 656/95) stwierdzając, że podstawą wymiaru podatku leśnego, do czasu sporządzenia nowego planu urządzenia lasu, może być aktualizowany na dzień 1 stycznia roku podatkowego „stary” plan urządzenia lasu. Z przepisów dotyczących podatku leśnego nie wynika, zdaniem Sądu, aby zasada wymiaru podatku określona w art. 64 i 65 ustawy o lasach miała zastosowanie jedynie w okresie, na który opracowany został plan urządzenia lasu oraz, aby po upływie tego okresu, a przed uchwaleniem nowego planu urządzenia lasu, wymiar podatku leśnego dokonywany był na zasadzie określonej w art. 80 ustawy o lasach. (art. 80 ustawy o lasach, począwszy od 1997 r. zastąpiony został przez art. 65a).

379 Zob. art. 65 ust. 1 ustawy o lasach.

380 Zob. art. 65a ustawy o lasach.

381 Cena sprzedaży drewna za pierwsze trzy kwartały 1997 r. wyniosła 162, 41 za 1 msześć. - zob. komunikat Prezesa GUS z dnia 20 października 1997 r. (MP Nr 79, poz. 775). Średnia cena skupu żyta za okres pierwszych trzech kwartałów 1997 r. wyniosła 37, 65 zł za 1 q - zob. komunikat Prezesa GUS z dnia 15 października 1997 r. (MP Nr 79, poz. 774).

wie danych wynikających z planu urządzenia lasu i na podstawie ewidencji gruntów (dla lasu, dla którego nie został sporządzony plan urządzenia lasu). Las o mniejszej powierzchni, położony w obrębie sąsiedniej wsi, może być w takim wypadku obciążony zdecydowanie wyższym podatkiem leśnym, niż las o większej powierzchni, dla którego nie ma sporządzonego planu urządzenia lasu. Podatnicy kwestionują w takim wypadku poprawność wymiaru podatku leśnego na podstawie planu urządzenia lasu, argumentując to tym, że podatek płacony od większej powierzchni lasu o takim samym drzewostanie nie może być niższy od podatku obciążającego las o mniejszej powierzchni. Te absurdalne skutki wynikają przede wszystkim ze stosowania dwóch różnych stawek podatku w zależności od tego, czy podstawą opodatkowania jest liczba hektarów przeliczeniowych, czy też liczba hektarów fizycznych. Zastanawiające jest przy tym, dlaczego ustawodawca posłużył się ceną żyta przy określaniu stawki podatkowej dla lasów nie mających planów urządzenia lasu? Cena tego produktu nie jest, jak się wydaje, w żaden sposób powiązana z przychodem uzyskiwanym przez podatników podatku leśnego z tytułu posiadania lasu, co było uzasadnieniem w przypadku opodatkowania gruntów gospodarstwa rolnego.

Z tych też powodów, przy założeniu, że pozostaną w konstrukcji podatku leśnego dwa sposoby ustalania podstawy opodatkowania, należałoby rozważyć możliwość wyeliminowania z ustawy stawki podatku opartej o cenę żyta. Obowiązywałaby jedna stawka podatkowa, uwzględniająca średnią cenę sprzedaży drewna, która byłaby odnoszona do liczby hektarów przeliczeniowych lub liczby hektarów fizycznych. Docelowo należałoby, z identycznych powodów jak w przypadku podatku rolnego,<sup>382</sup> odejść od powierzchni jako podstawy opodatkowania podatkiem leśnym na rzecz wartości lasów i gruntów leśnych.

#### 4.5. Zwolnienia w podatku leśnym

W konstrukcji podatku leśnego można wyróżnić trzy rodzaje zwolnień: zwolnienia ustawowe zawarte w art. 62 ustawy o lasach, zwolnienia zawarte w innych ustawach oraz zwolnienia wprowadzane mocą uchwały przez rady gmin na podstawie art. 62 ust. 2 tej ustawy. Katalog zwolnień ustawowych w chwili obecnej został ograniczony do dwóch rodzajów lasu, tj. lasów z drzewostanem do lat czterdziestu i lasów wpisanych do rejestru zabytków. Począwszy od 1997 r. nie korzystają ze zwolnienia lasy wchodzące w skład rezerwatów przyrody oraz stanowiące lasy ochronne. Zostały one opodatkowane na zasadach preferencyjnych,

382 Zob. rozdział II pkt 3.3. pracy, dotyczący hektara przeliczeniowego jako podstawy opodatkowania gruntów podatkiem rolnym.

określonych w art. 65 a ustawy o lasach. W dalszym ciągu podlegają opodatkowaniu lasy stanowiące własność gmin, nawet wówczas, gdy nie zostały one rozdysponowane na rzecz innych podmiotów. Prowadzi to do powstania omówionego już problemu polegającego na tym, że gmina sama sobie płaci podatek leśny, będąc jednocześnie podatnikiem i organem podatkowym.<sup>383</sup> W związku z tym w podatku leśnym powinien być wprowadzony zapis, wzorowany na art. 3a ustawy o podatku rolnym, zgodnie z którym obowiązek podatkowy w podatku leśnym nie dotyczyłby Skarbu Państwa i gmin.

W praktyce pewne problemy wywołuje ustawowe zwolnienie lasów do czterdziestu lat. W przypadku, gdy dla danego lasu jest sporządzony plan urządzenia lasu, jego wiek ustala się na podstawie tego dokumentu. Problemy pojawiają się przy opodatkowaniu lasu na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów, gdzie wiek lasu nie jest określony. Organy podatkowe ustalają wiek lasu na podstawie oświadczeń składanych przez podatnika, z tym że nie mają w zasadzie żadnych możliwości potwierdzenia prawidłowości danych w ten sposób uzyskanych. Może to prowadzić do unikania płacenia podatku leśnego przez właścicieli i posiadaczy lasów, dla których nie ma sporządzonego planu urządzenia lasu. Rozwiązaniem tego problemu jest intensyfikacja prac nad planami urządzenia lasów tak, aby objąć nimi wszystkie lasy.

Zwolnieniu od podatku leśnego podlegają jedynie lasy wpisane do rejestru zabytków, a nie np. lasy znajdujące się na terenie obszarów chronionych. Wynika to z pisma Generalnego Konserwatora Zabytków z 19 kwietnia 1995 r., które co prawda dotyczy podatku od nieruchomości, ale - jak się wydaje - może być stosowane odpowiednio w podatku leśnym. Zgodnie z tym pismem „tylko w odniesieniu do pojedynczych zabytków nie pobiera się podatku od nieruchomości. Tym samym inne obiekty znajdujące się na terenie obszarów chronionych i w obrębie stref ochrony konserwatorskiej nie podlegają zwolnieniu od podatku.”<sup>384</sup> W podatku od nieruchomości problem ten został rozwiązany poprzez wprowadzenie do art. 7 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zapisu, że zwolnieniu podlegają tylko budynki i grunty wpisane **indywidualnie** do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Na podobnej zasadzie należałoby zmodyfikować art. 62 ust. 1 pkt 4 ustawy o lasach, gdzie zawarte jest zwolnienie lasów - zabytków.

383 Zagadnienie to jest omówione szerzej w rozdz. II pkt 2.5. pracy.

384 Zob. A. Grysiński, Obiekt zabytkowy a podatek od nieruchomości, „Wspólnota” 1995, nr 2.

Oprócz ustawy o lasach również inne ustawy zawierają zwolnienia od podatku leśnego.<sup>385</sup> Są one uregulowane w aktach prawnych, które z reguły nie dotyczą problematyki podatkowej, przez co konstrukcja tych zwolnień jest daleka od doskonałości.<sup>386</sup> Porozrzucanie tych zwolnień po wielu ustawach sprawia, że bardzo utrudniona jest pełna orientacja organów podatkowych i podatników w tym zakresie. Uzasadnia to zamieszczenie w art. 62 wszystkich obowiązujących zwolnień od podatku leśnego i przyjęcie zasady, że wprowadzanie nowych może odbywać się tylko poprzez zmianę ustawy o lasach.

Rada gminy jest uprawniona do wprowadzania jedynie zwolnień od podatku leśnego. Nie może zatem wprowadzać ulg w tym podatku, co może dziwić z uwagi na to, że w ustawie o podatku rolnym przewidziane jest uprawnienie rady do uchwalania zarówno zwolnień, jak i ulg. Wydaje się, że jeżeli ustawodawca zdecydował się na przyznanie radzie kompetencji do całkowitego zwalniania od podatku leśnego, to nie ma przeciwwskazań do częściowego zwalniania poprzez wprowadzanie ulg podatkowych. Wymaga to jednak zmiany art. 62 ust. 2 ustawy o lasach poprzez dodanie, że rada gminy może wprowadzać oprócz zwolnień również ulgi podatkowe.

385 Zwolnienia m.in. od podatku leśnego zawarte są w:

- a) art. 13 ust. 14 ustawy z dnia 16 października 1991 r. o ochronie przyrody, na mocy którego w parkach narodowych i rezerwach przyrody grunty objęte ochroną, budynki oraz grunty pod budynkami służące wykonywaniu zadań statutowych są zwolnione od podatków i opłat określonych w innych ustawach, z wyjątkiem podatku leśnego obliczonego wg zasad określonych dla lasów ochronnych oraz podatku rolnego od gruntów rolnych. Zasady opodatkowania lasów ochronnych zostały określone w art. 65a. Podatek leśny od lasów znajdujących się w parkach narodowych i rezerwach przyrody może być pobierany od początku 1997 r., w wyniku zmiany art. 14 ust. 13 ustawy o ochronie przyrody (Dz.U. Nr 114, poz. 492 z późn. zm.),
- b) art. 81 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. Nr 95, poz. 425 z późn. zm.),
- c) art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo - rozwojowych (Dz.U. z 1991 r. Nr 44, poz. 194 z późn. zm.),
- d) art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 123, poz. 776),
- e) art. 14 ustawy z dnia 10 czerwca 1994 r. o zagospodarowaniu nieruchomości Skarbu Państwa przejętych od wojsk Federacji Rosyjskiej (Dz.U. Nr 79, poz. 363).

386 Zagadnienie to omówiono szerzej w rozdziale II pkt 2.5 pracy, który dotyczy zwolnień w podatku od nieruchomości.

## 5. PROPOZYCJE ZMIAN OBOWIĄZUJĄCYCH PRZEPISÓW REGULUJĄCYCH PODATKI OBCIĄŻAJĄCE WŁADANIE NIERUCHOMOŚCIĄ

Na podstawie dotychczasowych rozważań można podjąć próbę sformułowania propozycji, których realizacja przyczyni się do wyeliminowania z obowiązujących regulacji prawnych niektórych problemów dotyczących opodatkowania nieruchomości. W zasadzie zostały one w większości sformułowane w rozdziałach wcześniejszych, gdzie poddając analizie dany problem wskazywane były sposoby jego rozwiązania. W tej części pracy zostaną one przedstawione w wersji usystematyzowanej, bez wnikania w rozważania szczegółowe. Propozycje te można podzielić na dwie grupy:

- o charakterze ogólnym, odnoszące się do wszystkich podatków obciążających nieruchomości i
- o charakterze szczegółowym - dotyczące zmian konstrukcji poszczególnych podatków.

Do pierwszej z tych grup należy zaliczyć wymienione niżej kierunki działań:

1. Dokonywanie ujednoczenia konstrukcji trzech podatków obciążających grunty, co dotyczy zwłaszcza ustawowego sposobu określenia podmiotu podatku, zwolnień i ulg podatkowych, nieruchomości nie podlegających opodatkowaniu, kompetencji organów samorządowych w zakresie kształtowania niektórych ich elementów oraz trybu i warunków płatności. Ujednoczeniu ulec powinna również terminologia stosowana w przepisach ustaw regulujących te podatki. Podjęcie tych działań ułatwi w przyszłości objęcie wszystkich nieruchomości gruntowych jednym podatkiem katastralnym.

2. Eliminowanie dużych różnic w wysokości obciążenia podatkowego poszczególnych rodzajów nieruchomości. Działania w tym kierunku powinny zmierzać do urealnienia obciążenia podatkowego zwłaszcza gruntów rolnych i leśnych poprzez stopniowe zwiększanie obciążenia podatkiem rolnym i leśnym (eliminacja niektórych zwolnień i ulg, zwiększanie stawki podatkowej). Powinny być również zmniejszane różnice w wysokości opodatkowania w ramach poszczególnych podatków (np. między budynkami mieszkalnymi i pozostałymi, między lasami, dla których jest sporządzony plan urządzenia lasu i tymi, które są opodatkowane na podstawie ewidencji gruntów itp.). Stosunkowe wyrównanie wysokości poszczególnych podatków wyeliminuje zjawisko ucieczki od płacenia podatku od nieruchomości i złagodzi skutki objęcia gruntów rolnych i leśnych podatkiem katastralnym.

3. Wprowadzenie przepisu, który precyzyjnie rozgraniczałby zakres przedmiotowy tych trzech podatków. Najlepiej w ustawie o podatku rolnym i o lasach zapisać, że grunty objęte przepisami tych ustaw to grunty podlegające opodatkowaniu, grunty zwolnione od tych podatków i grunty nie podlegające tym podatkom na mocy ww. aktów. Przyczyni się to do wyraźnego rozgraniczenia zakresu przedmiotowego tych trzech świadczeń i ograniczy zjawisko uchylania się od płacenia podatków od nieruchomości.

4. Urealnienie zapisów w ewidencji gruntów, założenie ewidencji budynków i wyraźne zapisanie w trzech ustawach regulujących opodatkowanie nieruchomości, że wymiar podatków odbywa się na podstawie danych wynikających z tych ewidencji. Ujednolici to zasady ustalania powierzchni nieruchomości podlegających opodatkowaniu, ułatwi wymiar podatków i przyczyni się do ujawnienia nieruchomości, które nie były zgłoszone do opodatkowania.

5. Usuwanie z obowiązujących ustaw „martwych” przepisów, które nie są stosowane, bądź nie spełniają zakładanych funkcji (np. uprawnienie wojewody do przenoszenia gmin do innego okręgu podatkowego, preferencyjne traktowanie gruntów tylko jednej grupy emerytów i rencistów - tych, którzy są spółdzielcami itp.).

6. Przyjęcie zasady, że stawki w podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości rada gminy może, bez żadnych ograniczeń, obniżać i różnicować. Nie należy wprowadzać stawek minimalnych, które - co potwierdziła praktyka - nie pełnią w obowiązującym systemie żadnej funkcji. Należałoby również upoważnić radę gminy do wprowadzenia w każdym z trzech podatków nie tylko zwolnień, ale i ulg podatkowych. Ta kompetencja rady powinna być ustawowo ograniczona, z uwagi na art. 217 Konstytucji, tylko do zwolnień przedmiotowych. Przyznanie tych uprawnień radzie gminy jest przejawem realizacji zasady zwiększania uprawnień organów samorządu terytorialnego oraz konstytucyjnie zagwarantowanego prawa samorządu do określania wysokości podatków i opłat lokalnych.

Przechodząc do przedstawiania postulatów zmian szczegółowych unormowań zawartych w poszczególnych ustawach regulujących analizowaną grupę podatków, należałoby wyjść, z uwagi na jego znaczenie fiskalne, od podatku od nieruchomości. Postulaty te są przedstawione w odniesieniu do konkretnych artykułów **ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.**

1. W art. 2 ustawy należałoby:

- wyraźnie zapisać, że obowiązek podatkowy spoczywa przede wszystkim na właścicielu nieruchomości - co powinno być regułą, od której wyjątkiem

jest opodatkowanie posiadacza samoistnego, o ile jest wpisany w ewidencji gruntów,

- zastąpić wyrażenie „obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem” wyrażeniem „obiekt budowlany nie stanowiący nieruchomości”,
- zapisać, że podatnikiem jest użytkownik wieczysty gruntu, a nie - jak to jest teraz sformułowane - „nieruchomości”,
- wykreślić z ust. 1 „jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej” i dodać nowy punkt, w którym wskaże się, że w przypadku ustanowienia zarządu podatnikiem jest jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, na rzecz której ustanowiony został zarząd nieruchomości Skarbu Państwa lub gminy.

2. W art. 3 ustawy:

- określić, że przedmiotem podatku są nieruchomości i obiekty budowlane nie stanowiące nieruchomości w postaci: budynków, lokali stanowiących odrębne nieruchomości, budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz gruntów,
- wykreślić z pkt 2 wyrażenie „części budowli” albo określić zasady ustalania podstawy opodatkowania i stawki w przypadku opodatkowania tychże części,
- zapisać, że dla potrzeb opodatkowania przyjmuje się rozumienie „objektu budowlanego, budowli, budynku, lokalu” zawarte w ustawie Prawo budowlane i ustawie o własności lokali. Jednocześnie wykreślić należałoby definicję budynku zawartą w ust. 4 analizowanego artykułu.

3. W art. 4 ustawy:

- wprowadzić jako podstawę opodatkowania wartość amortyzacyjną nie tylko budowli, ale i budynków będących we władaniu podmiotów gospodarczych, które dokonują ich amortyzacji,
- wprowadzić do tego artykułu definicję „kondygnacji” w budynku, albo odesłać w tym względzie do Prawa budowlanego.

4. W art. 5 ustawy:

- szczegółowo określić zasady ustalania stawek przez radę gminy, a przede wszystkim dopuścić możliwość różnicowania stawek w ramach danej kategorii nieruchomości i przyjmując, że w przypadku nieuchwalenia stawek w stosownym terminie zastosowanie znajdują stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy,
- zmniejszyć różnice pomiędzy maksymalnymi stawkami właściwymi dla budynków mieszkalnych i tzw. budynków pozostałych,

- wykreślić ust. 2, w którym stwierdza się, że stawki podatku od nieruchomości nie mogą być niższe niż 50% stawek maksymalnych,
- zdefiniować w ustawie pojęcie „nieruchomości związane z działalnością gospodarczą”, przy jednoczesnym wykreśleniu definicji „gruntów związanych z działalnością gospodarczą”.

5. W art. 6 ustawy:

- określić zasady opłacania podatku w przypadku, gdy nieruchomość stanowi współwłasność lub współposiadanie osoby fizycznej i osoby prawnej,
- ustalić wysokość rat na podatek wpłacanych przez podatników, z uwagi na to, że w aktualnym stanie prawnym „zwyczajowo” opłaca się je miesięcznie w wysokości odpowiednio 1/12 i 1/4 kwoty rocznej podatku.

6. W art. 7 ustawy:

- wprowadzić ustawowe zwolnienie nieruchomości gminnych nie będących we władaniu innych podmiotów,
- objąć ustawą wszystkie zwolnienia od podatku od nieruchomości zawarte w innych aktach, wykreślając jednocześnie punkt 11, gdzie mowa jest o zwolnieniach na podstawie innych ustaw,
- ograniczyć możliwości wprowadzania zwolnień przez radę gminy tylko do zwolnień przedmiotowych i przyznać możliwość wprowadzania ulg podatkowych.

**W ustawie o podatku rolnym** również można wskazać na kilka rozwiązań szczegółowych, które powinny jak najszybciej ulec zmianie.

1. W art. 1 ustawy należałoby:

- w definicji gospodarstwa rolnego zamieścić wymóg prowadzenia działalności rolniczej oraz stwierdzić, że grunty te muszą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą albo przyjąć dla potrzeb opodatkowania definicję gospodarstwa z kodeksu cywilnego,
- zaliczyć do gruntów gospodarstwa rolnego wszystkie grunty pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.

2. W art. 2 ustawy:

- wykreślić ust. 1 i 2, zamieszczając jednocześnie w katalogu zwolnień od podatku grunty wpisane do rejestru zabytków,
- zwolnienie działek przyzagrodowych emerytów i rencistów powinno być zapisane w art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,
- również w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych powinno się wyraźnie zapisać, że zwolnione od podatku od nieruchomości są nieużytki, wykreślone z analizowanego artykułu.

3. W art. 5 ustawy:

- wykreślić ust. 2 i 3 tego artykułu, mówiące o uprawnieniach wojewody i rady gminy do przenoszenia odpowiednio gmin i wsi do innych okręgów podatkowych. Z uwagi na to, że te kompetencje nie są wykorzystywane i przy obowiązującym kształcie podatku rolnego nie pełnią swojej roli, powinny być usunięte z ustawy.

4. W art. 6 ustawy:

- uzależnić stawkę podatku od cen kilku podstawowych produktów rolnych, a nie tylko ceny żyta,
- traktować obowiązującą stawkę jako stawkę maksymalną, z jednoczesnym przyznaniem radzie gminy możliwości ustalania stawki i jej obniżania bez ograniczeń,
- wobec przyjęcia powyższych rozwiązań należałoby wykreślić ust. 3 mówiący o uprawnieniu rady gminy do obniżania ceny żyta.

5. W art. 12 ustawy:

- wykreślić w ust. 1 pkt 1 mówiący o zwolnieniu gruntów klasy V, VI i VIz,
- zmodyfikować brzmienie pkt 4 ust. 1, gdzie uregulowane jest zwolnienie gruntów nabywanych i obejmowanych w trwałe zagospodarowanie. Należałoby rozszerzyć zakres tego zwolnienia na wszystkie rodzaje gruntów zaniedbanych ekonomicznie i odłogowanych (a nie tylko znajdujących się w Zasobie Własności Rolnej Skarbu Państwa). Znieść ustawowe ograniczenie zwolnienia w postaci 100 ha powierzchni gruntów;
- zdefiniować pojęcie „trwałego zagospodarowania” z podkreśleniem, że polega ono na rolniczym wykorzystaniu obejmowanych w dzierżawę lub użytkowanie gruntów,
- określić ile razy i w jakim okresie czasu podatnik może korzystać ze zwolnienia gruntów odłogowanych, o którym mowa jest w ust. 1 pkt 7,
- ustawowo określić, że rada gminy ma prawo do wprowadzania jedynie zwolnień przedmiotowych.

6. W art. 13 ustawy:

- rozszerzyć zakres przedmiotowy zwolnienia na wszystkie inwestycje w gospodarstwach rolnych, w wyniku których powstają nowe obiekty (budynki, budowle, urządzenia) służące produkcji rolnej,
- wydłużyć okres stosowania zwolnienia do 25 lat i wprowadzić zasadę sukcesji prawa do korzystania ze zwolnienia przez następcę, który przejmuje prowadzenie gospodarstwa rolnego.

7. W art. 13c ustawy:



- wykreślić wyrażenie „zaniechanie ustalania”, pozostawiając „zaniechanie poboru” jako formę prawną udzielenia przez wójta, burmistrza, prezydenta ulgi z tytułu wystąpienia klęski żywiołowej.

**W ustawie o lasach**, gdzie uregulowany jest podatek leśny, można wskazać na potrzebę wprowadzenia zmian bardzo zbliżonych do przedstawionych przy analizie ustawy o podatku rolnym, co wynika z podobieństwa konstrukcji tych dwóch podatków. Przed przejściem do omawiania szczegółowych propozycji należałoby rozważyć, czy nie wyodrębnić z ustawy o lasach przepisów regulujących podatek leśny i objąć ich nową ustawą o podatku leśnym na wzór ustawy o podatku rolnym. Regulowanie bowiem konstrukcji podatku leśnego w ustawie „niepodatkowej”, nastawionej na normowanie zupełnie innej materii, powoduje - co było sygnalizowane - powstawanie licznych problemów interpretacyjnych.<sup>387</sup>

Najważniejsze z postulowanych zmian dotyczą następujących przepisów:

1. W art. 60 ustawy należałoby:

- zdefiniować na potrzeby opodatkowania pojęcie „las”, jednoznacznie określając przedmiot podatku leśnego,
- w ust. 2 regulującym zasady opodatkowania lasów będących współwłasnością lub znajdujących się we współposiadaniu należy wykreślić „jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej”, pozostawiając „osoby fizyczne i osoby prawne”,
- wprowadzić zapis, zgodnie z którym podatnikiem podatku leśnego jest zarządca lasów stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy.

2. W art. 62 ustawy:

- określić, że ze zwolnienia korzystają lasy indywidualnie wpisane do rejestru zabytków,
- ograniczyć możliwość wprowadzania zwolnień przez radę gminy tylko do zwolnień o charakterze przedmiotowym,
- ustawowo zwolnić od podatku lasy stanowiące własność gminy, które nie są we władaniu innych podmiotów,
- w jednej ustawie zamieścić wszystkie zwolnienia od podatku leśnego zawarte w innych aktach prawnych.

3. W art. 65 ustawy:

387 N. Gajl wskazuje, że podobieństwo konstrukcji podatku rolnego i leśnego przemawia za objęciem ich jedną ustawą - zob. N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki i opłaty lokalne*, Warszawa 1996, s. 57.

- upoważnić ustawowo radę gminy do ustalania stawki podatku leśnego, z tym że nie może ona przekroczyć stawki maksymalnej, którą może być aktualnie obowiązująca stawka podatkowa,
- ustalić zasady opodatkowania gruntów leśnych na stałe pozbawionych drzew,
- urealnić obciążenie podatkowe (wyższa stawka) gruntów leśnych zajętych stałe na prowadzenie typowej działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży drewna.

4. W art. 65a ustawy:

- przyznać radzie gminy możliwość ustalania stawki w stosunku do lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych (stawki preferencyjne) oraz lasów, dla których nie ma planu urządzenia lasu (stawki takie same jak ustalone w stosunku do pozostałych lasów). Stawki te rada ustalałaby samodzielnie, bez możliwości przekroczenia określonej ustawowo dla wszystkich lasów stawki maksymalnej.

5. W art. 66 ustawy:

- ujednoczyć zasady opłacania podatku przyjmując, że wszyscy podatnicy opłacają podatek w czterech równych ratach - do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada.

Wprowadzenie w życie powyższych propozycji nie spowoduje oczywiście gruntownych zmian zasad opodatkowania nieruchomości w Polsce. Nie to jest zresztą ich celem. Ich realizacja przyczyniłaby się jednak przede wszystkim do wyeliminowania z obowiązujących ustaw przepisów, których funkcjonowanie wywołuje wiele problemów, czego efektem są liczne skargi do NSA na decyzje dotyczące opodatkowania nieruchomości. Należy sądzić, że ich wprowadzenie ułatwiłoby z jednej strony realizację podatków przez organy podatkowe, a z drugiej - opłacanie ich przez podatników. Ma to olbrzymie znaczenie w budowie docelowego systemu opodatkowania nieruchomości, którego głównym elementem ma być podatek katastralny. Przede wszystkim nowy podatek powinien być wolny od mankamentów obowiązujących unormowań. Ich zdefiniowanie w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym pozwala bowiem uniknąć ich wystąpienia w konstrukcji nowego podatku. Nie powinny być one przeniesione do nowej ustawy w odróżnieniu od dobrze ukształtowanych i sprawdzonych w praktyce obowiązujących regulacji dotyczących np. podmiotu podatku, momentu powstawania obowiązku podatkowego, niektórych zwolnień i ulg podatkowych, zasad opłacania zobowiązania itd. Te powinny być wykorzystane przy projektowaniu nowego podatku od nieruchomości. Jego konstrukcja musi bazować na rozwiązaniach, które są zawarte w obowiązujących przepisach regulujących podatek od nieru-

chomości, podatek rolny i leśny. Nie ma bowiem sensu tworzenie od podstaw nowej konstrukcji podatku obciążającego nieruchomości w sytuacji, gdy wiele z obecnych regulacji można - jako sprawdzone - przenieść do nowej ustawy o podatku katastralnym. Po co szukać nowych rozwiązań dotyczących sposobu określenia podatnika podatku, a następnie poddawać je weryfikacji w praktyce, podczas gdy są już gotowe, które z powodzeniem (po odpowiednim dostosowaniu) można zastosować w podatku katastralnym. Są one powszechnie znane, skomentowane w doktrynie i w wielu wypadkach poddane analizie dokonanej przez organy podatkowe, sądy i Trybunał Konstytucyjny. Przejęcie tych rozwiązań pozwoli w momencie ich wprowadzenia w życie uniknąć wystąpienia problemów, których nie można przewidzieć na etapie przygotowywania i uchwalania zupełnie nowych regulacji. Z tych też powodów obowiązujący stan przepisów rzutuje na przyszły kształt podatku katastralnego. Realizacja sformułowanych w tej części pracy postulatów zmian obowiązujących przepisów wpłynie pośrednio na udoskonalenie konstrukcji projektowanego podatku katastralnego, o czym traktuje następny jej rozdział.

### III

## PODATEK KATASTRALNY JAKO PODSTAWOWY ELEMENT DOCELOWEGO SYSTEMU OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI W POLSCE

### 1. OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA INSTYTUCJI KATASTRU I PODATKÓW KATASTRALNYCH (NA PRZYKŁADZIE SYSTEMÓW KATASTRALNYCH W WYBRANYCH KRAJACH EUROPEJSKICH)

Planowane w Polsce wprowadzenie podatku, którego podstawę stanowiłaby wartość katastralna, nie jest rozwiązaniem nowym, a wręcz przeciwnie - od dasyć dawna powszechnie stosowanym w większości państw, w których występuje opodatkowanie nieruchomości.<sup>1</sup> Początków katastru i opartych na nim podatków katastralnych, można się doszukać już w starożytności.<sup>2</sup> Podstawy nowoczesnego katastru ukształtowały się dopiero w XIX wieku, kiedy to zostały założone tego typu rejestry nieruchomości we Francji (1850r.) i monarchii Austriacko-Węgierskiej (1881 r.).<sup>3</sup> W XX wieku kataster, rozumiany jako urzędowy system informacyjny zawierający dane o przedmiotach katastralnych (nieruchomościach w tym również budynkach i budowlach) oraz o podmiotach katastralnych (osobach fizycznych i prawnych będących właścicielami lub posiadaczami nieruchomości), staje się coraz bardziej powszechny.<sup>4</sup> Od samego początku jednym z głównych zadań katastru, poza zabezpieczeniem obrotu nieruchomościami, było objęcie spisem nieruchomości podlegających opodatkowaniu. Ta właśnie funkcja katastru, umożliwiająca osiągnięcie dużych wpływów z opodatkowania „zarejestrowanych”

1 Zob. J. M. Youngman, J. H. Malme, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, Boston 1994 oraz *Systemy katastralne i podatki typu katastralnego na świecie*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5.

2 Szerzej na ten temat J. Gaździcki, *Systemy katastralne...*, op. cit., s. 16 i n.

3 Szerzej na ten temat A. Bień, G. Nowecki, *Kataster i podatek od nieruchomości*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 2.

4 Zob. J. Gaździcki, *Systemy katastralne...*, op. cit., s. 8 i n.

nieruchomości zdecydowała o szybkim rozwoju tej instytucji. W chwili obecnej można wyróżnić dwa podstawowe rodzaje katastru, a mianowicie: fiskalny i prawny.<sup>5</sup>

Pierwszy z nich charakteryzuje się ścisłymi związkami z systemem podatkowym, wyrażającymi się tym, że zawarte są w nim dane niezbędne do wymierzenia podatków obciążających nieruchomości takie, jak: dane podatnika, wartość nieruchomości, dochody z niej uzyskiwane. Jest on tworzony przede wszystkim na potrzeby związane z opodatkowaniem nieruchomości, co nie oznacza, że dane w nim zawarte nie mogą być wykorzystywane w innych celach. Założenie katastru fiskalnego jest stosunkowo proste, nie wymaga bowiem ustalenia stosunków własnościowych, co się wiąże z dużymi nakładami finansowymi.<sup>6</sup> Z tych względów na wprowadzenie katastru fiskalnego potrzeba zdecydowanie mniej czasu niż w przypadku wdrażania katastru innego typu.

Kataster prawny jest ewidencją danych odzwierciedlających stan prawny nieruchomości. Jest on ukierunkowany na rejestrację i ochronę praw rzeczowych, ale może być też wykorzystywany do celów podatkowych. Zawarte tam są przede wszystkim informacje dotyczące prawa własności oraz innych praw i obciążeń związanych z nieruchomością. Instytucje tego typu są powiązane z księgami wieczystymi, albo też je całkowicie zastępują. Wdrożenie katastru prawnego musi poprzedzać uporządkowanie praw własności do poszczególnych nieruchomości i ustalenie ich granic, co wymaga dużych środków finansowych (pomiarów geodezyjne) oraz jest czasochłonne.

We współczesnych systemach prawnych funkcjonują zarówno katastry o charakterze fiskalnym, jak i prawnym. Francuski system katastralny nie ma charakteru prawnego i w zasadzie od momentu jego założenia służy potrzebom fiskalnym.<sup>7</sup> Prowadzenie i aktualizacja danych zawartych w katastrze należy do obowiązków organów fiskalnych w postaci urzędów katastralnych, których we

5 W piśmiennictwie wskazuje się jeszcze na inne rodzaje katastru, a mianowicie kataster wielozadaniowy, który jest wykorzystywany do wielu celów związanych z szeroko rozumianym gospodarowaniem nieruchomościami oraz kataster fizyczny - zob. J. Gaździcki, *Systemy katastralne...*, op. cit., s. 20 i G. Nowecki, *Kataster i system katastralny*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5. Są to jednak rozbudowane odmiany katastru prawnego i fiskalnego.

6 Celem katastru fiskalnego jest przede wszystkim ustalenie wartości nieruchomości i podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku, co nie wymaga precyzyjnych pomiarów geodezyjnych - zob. G. Nowecki, *Rola i miejsce katastru w polskim systemie podatkowym*, (w:) *Prawnopodatkowe problemy działalności gospodarczej*, Warszawa 1997, s. 274.

7 G. Nowecki, *Kataster...*, op. cit., s. 25

Francji działa ponad 300. Organy te współdziałają przy zakładaniu i aktualizacji katastru z biurami hipotecznymi i notariatem oraz geodetami przysięgłymi, którzy dokonują aktualizacji planów katastralnych i zgłaszają zmiany w stanie faktycznym nieruchomości na danym terenie. Urzędy katastralne nie mogą wprowadzać w ewidencji nieruchomości żadnych zmian dotyczących stanu prawnego nieruchomości, bez ich wcześniejszej publikacji w biurze hipotecznym, gdzie muszą być ujawniane wszystkie prawa do danej nieruchomości. Zależność ta działa i w drugą stronę, ponieważ przed ujawnieniem w biurze hipotecznym wszystkie zmiany dotyczące opisu fizycznego i danych identyfikacyjnych nieruchomości, muszą być poświadczone przez urzędy katastralne. W ten sposób zapewniona jest zgodność danych zawartych w ewidencji urzędów katastralnych z danymi w biurze hipotecznym. Katastrem objęte są wszystkie nieruchomości położone na obszarze kraju oraz właściciele i osoby, które mają uprawnienia do władania nieruchomościami. Poza tym w katastrze określa się tzw. jednostki katastralne oraz dokonuje ich wyceny dla potrzeb opodatkowania. Kompleksowej wyceny nieruchomości dokonuje się raz na kilkanaście lat z uwagi na duże trudności i koszty z tym związane. Stąd też ostatnia wycena budynków miała miejsce w 1970 r., a gruntów w 1961r.<sup>8</sup> W okresie pomiędzy kompleksowymi wycenami wprowadza się jedynie zmiany stanu fizycznego lub prawnego nieruchomości oraz dokonuje się okresowej aktualizacji.

We Francji można wskazać na istnienie całego systemu podatków funkcjonujących w oparciu o dane wynikające z katastru.<sup>9</sup> Są to<sup>10</sup> :

- podatek od nieruchomości nie zabudowanych,
- podatek od nieruchomości zabudowanych,
- podatek od lokali mieszkalnych,
- podatek od lokali użytkowych.

Cechą charakterystyczną tych świadczeń jest to, że mają one bardzo zbliżoną konstrukcję prawną, ściśle powiązaną z danymi zawartym w katastrze. Na podstawie ewidencji katastralnej ustala się podmiot, przedmiot i podstawę opodatkowania.

8 Zob. Christopher Marks, *Opinia na temat struktury dochodów oraz władztwa podatkowego pośredniego szczebla samorządowego w krajach europejskich*, Warszawa 1998, maszynopis powielony, s. 14.

9 Szerzej na temat systemu podatków lokalnych we Francji M. Bouvier, *Les finances locales*, Paris 1998, s. 67 i n. ; L. Philip, *Finances publiques*, Paris 1989 s. 384 i n. ; E. Ruśkowski, *Podstawowe problemy prawne finansów lokalnych we Francji*, Białystok 1983, s. 159 i n.

10 M. Bouvier, M. Esclassan, J. Lassale, *Finances Publiques*, Paris 1995, s. 630 i n.

wania. Uzasadnia to, jak się wydaje, łączne omówienie podstawowych elementów konstrukcji tych podatków.

Podmiotem obciążonym obowiązkiem płacenia ww. podatków jest z reguły właściciel nieruchomości. W niektórych jednak przypadkach podatnikiem jest podmiot władający faktycznie nieruchomością, nie będący jej właścicielem (np. dzierżawca). Dane określające podmioty, na których spoczywa obowiązek podatkowy, zawarte są w ewidencji katastralnej, gdzie obok właściciela wymieniony jest podmiot władający nieruchomością podlegającą opodatkowaniu.

Przedmiotem omawianych podatków są grunty, budynki i lokale, zarówno mieszkalne jak i użytkowe. Każda działka gruntu jest objęta planem katastralnym (dokumentacja graficzna), z którego wynika, jakie są jej granice i powierzchnia. Nieruchomości nie zabudowane podzielone są na: łąki, pastwiska, winnice, lasy, nieużytki, kamieniołomy, jeziora i stawy, ogrody, kanały, tereny przeznaczone na działalność rekreacyjną oraz tereny przeznaczone pod zabudowę.<sup>11</sup> Dla pozostałych rodzajów nieruchomości przedmiot jest określany na podstawie dostarczanych przez podatników deklaracji, które składają się na dokumentację katastralną.

Podstawą opodatkowania jest tzw. wartość czynszowa, rozumiana jako potencjalny dochód, jaki uzyskałby właściciel wynajmując daną nieruchomość.<sup>12</sup> Wartość czynszowa jest ustalana dla każdej nieruchomości na podstawie jej oszacowania. Stosuje się przy tym najczęściej metodę porównawczą oraz metodę ksiąg rachunkowych. W niektórych wypadkach stosowana jest metoda oszacowania bezpośredniego lub czynszu rzeczywistego. Tak ustalona wartość czynszowa podlega następnie aktualizacji (polegającej na przemnożeniu tej wartości przez współczynnik aktualizacji, ustalany odrębnie dla każdego departamentu) i rewolaryzacji (polegającej na odniesieniu do zaktualizowanej wartości czynszowej współczynnika waloryzacji uwzględniającego średni w skali kraju wzrost czynszu w danym roku). Po dokonaniu aktualizacji i rewolaryzacji wartości czynszowej otrzymuje się wartość katastralną. Wielkością, do której odnosi się stawki podatku, jest tzw. dochód netto, stanowiący odpowiedni procent wartości katastralnej w zależności od rodzaju nieruchomości; np. dla nieruchomości nie zabudowa-

11 Zob. D. Obrębska, Reforma podatku od nieruchomości - kataster i podatek katastralny, „Monitor Podatkowy” 1994, nr 5.

12 Zasady ustalania podstawy opodatkowania we francuskim systemie katastralnym szczegółowo omawia m. in. G. Nowecki, Kataster i system katastralny, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5.

nych dochód netto równy jest 80% wartości katastralnej, dla nieruchomości zabudowanych - 50%, a lokali - 100%.<sup>13</sup>

Stawki podatkowe ustalane są przez organy samorządu, ale w granicach określonych ustawowo. Wzrost stawek w poszczególnych latach musi się mieścić w centralnie ustalonych limitach, które nie mogą być przekraczane. Podstawowe stawki, na ogół proporcjonalne, kształtują się w przedziałach od kilku do kilkunastu procent podstawy opodatkowania.<sup>14</sup> Organy samorządowe mają uprawnienia do wprowadzania na swoim terenie ulg i zwolnień od omawianych podatków. Oprócz tego przewidziane są liczne zwolnienia ustawowe takie, jak np. obiekty organizacji religijnych, szkoły i instytucje oświatowe, muzea, zabytki, cmentarze, szpitale, sierocińce, nowe budynki w okresie dwóch lat od wybudowania.<sup>15</sup> Wpływy uzyskiwane z opodatkowania nieruchomości zasilają budżet gminy, departamentu lub regionu w zależności od położenia i rodzaju nieruchomości. Podatki obciążające nieruchomości są wymierzane i pobierane przez rządową administrację fiskalną (organy Dyrekcji Generalnej Podatków i organy Księgowości Publicznej), co wynika z faktu, że samorząd nie posiada własnego aparatu podatkowego.

Przykładem katastru o charakterze prawnym może być system funkcjonujący w Niemczech.<sup>16</sup> Obejmuje on sam kataster nieruchomości oraz ściśle z nim powiązane księgi wieczyste. Te ściśle związki gwarantują zgodność danych dotyczących nieruchomości zawartych w katastrze z danymi z ksiąg wieczystych. W katastrze zamieszczone są informacje dotyczące właściciela, dane identyfikacyjno-opisowe nieruchomości (jej położenie, granice działki, zarys budynku, klasa gleby) oraz dane rejestracji prawnej (rodzaj rejestracji oraz identyfikator rejestrowy).<sup>17</sup> Kataster niemiecki nie ma jednolitej struktury organizacyjnej w skali całego państwa z uwagi na to, że każdy z krajów związkowych może wprowadzać swoje własne przepisy regulujące jego funkcjonowanie na danym terenie. Z tego powodu kataster może być w poszczególnych krajach różnie usytuowany

13 A. Bień, G. Nowecki, Kataster..., op. cit., s. 64. W piśmiennictwie wskazuje się, że jest to system bardzo skomplikowany i bardzo często uniemożliwia dokonanie właściwego ustalenia wartości czynszowej - zob. J. S. Klein, *Moderniser la fiscalite' locale*, Paris 1990, s. 29 i n.

14 Zob. N. Gajl, *Modele Podatkowe. Podatki majątkowe*, Warszawa 1996, s. 37.

15 Szerzej M. Kotulski, *Kataster na świecie* (4). Francja, „Wspólnota” 1997, nr 6.

16 Zob. H. Geiger, M. Mürbe, H. Wenz, *Beck'sches Rechtslexikon*, München 1992, s. 236 i n. oraz O. Model, *Staatsbürger Taschenbuch*, München 1976, s. 412 i n.

17 Zob. J. Gaździcki, *Systemy katastralne ...*, op. cit., s. 94.

(np. w Bawarii w ministerstwie finansów, a w Hesji w ministerstwie gospodarki i techniki). Różna jest także struktura organizacyjna okręgowych i lokalnych urzędów katastralnych.<sup>18</sup>

Wartość nieruchomości jest w Niemczech ustalana na podstawie ustawy o szacowaniu, w którym to akcie uregulowany jest tryb i metody szacowania majątku podlegającego opodatkowaniu.<sup>19</sup> Unormowanie w jednym akcie zasad wyceny majątku, które znajdują zastosowanie prawie do wszystkich podatków majątkowych, znakomicie upraszcza system podatkowy i umożliwia dokonywanie jednolitych w skali kraju szacunków wartości. Podstawową jednostką obliczeniową objętą oszacowaniem jest każda rzecz lub prawo, które na mocy ustaw szczególnych podlega opodatkowaniu. Jest nią np. grunt, gospodarstwo rolne i leśne, mieszkanie, zakład przemysłowy.<sup>20</sup> Podlegają one oszacowaniu wg ich wartości rynkowej, przez którą należy rozumieć cenę, jaką na rynku dany przedmiot mógłby osiągnąć, gdyby został sprzedany. Oszacowaniem objęte są następujące rodzaje majątku:

- majątek gruntowy,
- majątek rolny i leśny,
- majątek przedsiębiorstwa,
- pozostały majątek objęty opodatkowaniem.

Wycena poszczególnych kategorii majątku dokonywana jest wg specyficznych zasad określonych bardzo szczegółowo w ustawie o szacowaniu. Ze względu na problematykę niniejszego rozdziału przedstawione zostaną jedynie zasady wyceny majątku gruntowego oraz rolnego i leśnego.

Składnikami majątku gruntowego podlegającego opodatkowaniu podatkiem od gruntów są:

- grunty i budynki trwale z gruntem związane,
- dziedziczne prawo zabudowy,<sup>21</sup>
- własność mieszkania i innego lokalu.

18 Ibidem, s. 94.

19 Problematyka ta jest szczegółowo przedstawiona przez K. Tipke, *Steuerrecht, Ein systematischer Grundriss*, Köln 1979, s. 337 i n. oraz E. Tegler, *Niemieckie prawo podatkowe. Oszacowanie podstawy wymiaru*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 10.

20 K. Tipke, *Steuerrecht...*, op. cit., s. 338 i n.

21 Jest to instytucja zbliżona do wieczystego użytkowania nieruchomości - zob. E. Tegler, *Niemiecki system...*, op. cit., s. 16.

Wartość gruntów zabudowanych oraz budynków mieszkalnych ustalana jest poprzez oszacowanie przeciętnej przychodowości, odnoszonej do przeciętnej czynszu jaki posiadacz płaciłby właścicielowi nieruchomości w razie jej wynajęcia. Pozostałe składniki mienia gruntowego wyceniane są w drodze odrębnego postępowania zmierzającego do ustalenia wartości rynkowej. W wyniku tego postępowania ustala się oddzielnie wartość budynku, gruntu (parceli) oraz budowli lub ich części. W wielu wypadkach wartość poszczególnych składników majątku gruntowego ustalana jest w odniesieniu do 1 mkw., co po przemnożeniu przez powierzchnię nieruchomości umożliwia ustalenie jej całkowitej wartości rzeczywistej.

Wartość majątku rolnego i leśnego ustalana jest na odrębnych zasadach dla części mieszkalnej i części związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą. Część mieszkalna (budynki i części budynków), jak wskazuje nazwa, służy właścicielowi gospodarstwa rolnego lub leśnego do celów mieszkaniowych. Zasady wyceny tej części gospodarstwa są identyczne jak stosowane przy ustalaniu wartości mieszkań, zaliczanych do majątku gruntowego (hipotetyczna wartość czynszowa pomniejszona o 15% ze względu na związek z gospodarstwem rolnym lub leśnym).<sup>22</sup> Wycena części gospodarczej majątku rolnego i leśnego sprowadza się do ustalenia przeciętnej przychodowości szacunkowej odpowiadającej przychodom osiąganym przez przeciętne gospodarstwo rolne lub leśne. Przychody te określone są w oparciu o pewne przeliczniki (1 ha powierzchni gruntów, przeliczeniowy stan pogłowia bydła itp.) umożliwiające ustalenie przychodowości konkretnego gospodarstwa.

W ten sposób wyliczona wartość nieruchomości jest brana pod uwagę przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem gruntowym.<sup>23</sup> Znaczenie fiskalne tego podatku jest niewielkie, ale jest on wykorzystywany jako jeden z instrumentów realizowanej polityki agrarnej i mieszkaniowej.<sup>24</sup>

Podatnikami podatku od gruntów są wszystkie osoby fizyczne i prawne, które są właścicielami lub użytkownikami nieruchomości podlegających opodatkowaniu. W ustawie nie ma enumeratywnego wyliczenia podmiotów zobowiąza-

22 Zob. K. Tipke, *Steuerrecht...*, op. cit., s. 341 i n.

23 Konstrukcję tego podatku szczegółowo omawia H. Dorn, *Kommunales Abgabenrecht*, Berlin 1992, s. 71 i n.; A. Gern, *Deutsches Kommunalrecht*, Baden-Baden 1994, s. 531 i n.

24 M. in. niskie wpływy uzyskiwane z tego podatku są podstawowym argumentem przemawiającym za likwidacją tego świadczenia i zrehabilitowania samorządowi ubytku dochodów z tego tytułu zwiększonym podatkiem od sprzedaży ziemi i od spadku - zob. Christopher Marks, *Opinia...*, op. cit., s. 6.

nych do płacenia podatku, tylko stwierdzenie, że podatek obciąża „dłużnika podatkowego”<sup>25</sup>, tj. osobę która włada daną nieruchomością, a przez to jest zobowiązana do zapłacenia podatku.

Przedmiotem opodatkowania są w szczególności:

- gospodarstwa rolne i leśne wraz ze wszystkimi obiektami, które są trwale związane z gruntem i służą bezpośrednio produkcji rolniczej lub leśnej (podatek typu A). Są to grunty rolne i leśne, budynki mieszkalne i związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz inne rzeczy wymienione taksatywnie w ustawie,<sup>26</sup>
- pozostałe grunty zabudowane i nie zabudowane, nie przeznaczone do działalności rolniczej lub leśnej, a wykorzystywane na inne cele (podatek typu B). Są to grunty zabudowane lub przeznaczone pod budowę, dziedziczne prawo zabudowy, budynki mieszkalne i wykorzystywane na inne cele.

W celu ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od gruntów, do wartości rynkowej nieruchomości odnosi się określony w przepisach wskaźnik wyrażony w promilach, w wyniku czego otrzymuje się kwotowo określoną podstawę wymiaru.<sup>27</sup> Do tak ustalonej podstawy stosuje się odpowiednie stawki podatku, uchwalane przez gminy oddzielnie dla gruntów stanowiących gospodarstwa rolne i leśne, a oddzielnie dla gruntów wykorzystywanych na inne cele. Stawki ustalone przez gminę mają charakter stawek procentowych, proporcjonalnych i wynoszą od 100 do 200% podstawy opodatkowania.<sup>28</sup>

W konstrukcji podatku przewidzianych jest szereg wyłączeń i zwolnień. Ze zwolnienia korzystają m.in. nieruchomości wykorzystywane na cele publiczne, stanowiące własność związków wyznaniowych, użytkowane przez kolej, drogi, ulice, place, cmentarze, porty.

Podatek jest wymierzany w drodze decyzji na okres jednego roku i jest wpłacany na rzecz gminy właściwej ze względu na położenie nieruchomości. Ist-

25 Zob. H. Dorn, *Kommunales...*, op. cit., s. 75.

26 Ibidem, s. 73.

27 Wskaźnik ten np. dla gospodarstw rolnych wynosi - 6,3 promila, gruntów zabudowanych - 3,5 promila - zob. E. Tegler, *System podatkowy Republiki Federalnej Niemiec*, Szczecin 1986, s. 68.

28 Ibidem, s. 69 oraz R. Voight, *Das System Des Kommunalen Finanzausgleichs In Der Bundesrepublik Deutschland*, „Kommunalforschung für die Praxis” 1980, nr 5-6, który wskazuje na pewne ograniczenia gmin w procesie ustalania stawek.

nieje możliwość opłacenia podatku jednorazowo bądź w czterech równych ratach.

Przedstawiając europejskie systemy katastralne i powiązane z nimi podatki od nieruchomości, nie można się ograniczyć jedynie do rozwiązań francuskich i niemieckich, chociaż są one najbardziej charakterystyczne i stanowiły one wzór dla prawodawstwa innych krajów.<sup>29</sup> Bardzo specyficzne regulacje składają się na system obowiązujący w Wielkiej Brytanii. Na początku lat 90-tych przeprowadzona została tam reforma opodatkowania nieruchomości, w wyniku której zniesiony został podatek od nieruchomości mieszkalnych, a w jego miejsce wprowadzono *poll tax*. Było to świadczenie typu pogłównego, nakładane przez samorząd na każdego dorosłego mieszkańca.<sup>30</sup> Jednakże już po roku obowiązywania tego świadczenia okazało się, że nie przynosi ono oczekiwanych rezultatów, a wręcz przeciwnie - nastąpiło zmniejszenie wpływów oraz pojawiło się szereg problemów związanych z jego poborem. W efekcie zdecydowano się na powrót do opodatkowania nieruchomości mieszkalnych i w 1993 r. wprowadzony został *council tax*.<sup>31</sup> Pozostałe nieruchomości obciąża drugi podatek - *non-domestis rate*. O zaliczeniu i zakwalifikowaniu danej nieruchomości jako mieszkalnej, a więc podlegającej opodatkowaniu *council tax*, decyduje urzędnik katastralny, od decyzji którego podatnik może się odwołać. Ten właśnie urzędnik (*valuation officer*), posiadający specjalne uprawnienia, dokonuje szacowania wartości każdej nieruchomości podlegającej opodatkowaniu. Nieruchomości są zaliczane przez tego urzędnika do jednej z ośmiu kategorii stosowanych przy wycenie, a następnie informacja o tym jest zamieszczana w ewidencji katastralnej (*valuation lists*). Ewidencja tego typu zawiera, poza informacją o zaliczeniu danej nieruchomości do określonej kategorii, inne dane dotyczące nieruchomości, a w tym określenie przeznaczenia nieruchomości (mieszkalna lub niemieszkalna), co ma decydujące znaczenie przy zastosowaniu właściwych zasad opodatkowania.<sup>32</sup> Ewidencje tego typu są jawne, zainteresowani mają zapewniony do nich swobodny dostęp.

29 Np. austriacki system katastralny, podobnie jak niemiecki, jest ściśle powiązany z księgami wieczystymi, co przesądza o jego prawnym charakterze - zob. G. Nowecki, *Kataster...*, op. cit., s. 26. Natomiast pod wpływem rozwiązań francuskich były kształtowane katastry i podatki od nieruchomości w państwach Beneluxu - zob. A. Orlikowska, *Kataster i system katastralny. Kraje Beneluxu*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5.

30 Szerzej problematykę tę omawia A. Midwinter, C. Monaghan, *From Rates to the Poll Tax*, Edinburgh 1993, s. 63 i n. oraz P. Esam, C. Oppenheim, *A charge on the community. The poll tax benefits and the poor*, Londyn 1989, s. 61 i n.

31 Konstrukcję tego podatku szczegółowo przedstawia M. Ward, *Council Tax Handbook*, Londyn 1994, s. 10 i n.

32 Szerzej na temat zawartości tych ewidencji - M. Ward, *Council...*, op. cit., s. 24.

Podmiotami zobowiązanymi do opłacania podatków od nieruchomości są z reguły osoby, które władają nieruchomościami, a nie ich właściciele.<sup>33</sup> Właściciel jest zobowiązany do płacenia podatku jedynie w przypadku, gdy nieruchomość nie znajduje się we władaniu posiadacza.<sup>34</sup> Taki sposób określania podatnika odbiega od stosowanych w innych systemach, gdzie podatnikiem jest zwykle właściciel nieruchomości, a jej posiadacz tylko w przypadkach szczególnych. Podstawą opodatkowania nieruchomości mieszkalnych jest wspomniana urzędowo określona wartość nieruchomości, która jest zbliżona do wartości rynkowej. Pozostałe nieruchomości są opodatkowane na podstawie rocznej wartości czynszowej. Stawki podatku od nieruchomości mieszkalnych są ustalane przez samorząd, ale nie mogą one przekraczać stawki maksymalnej, o ile zostanie ona centralnie określona.<sup>35</sup> Natomiast organy lokalne nie mają żadnych kompetencji do ustalania stawek w *non-domestic rate*. Wpływy z tych podatków zasilają budżety samorządu.

Przedstawiona wyżej ogólna charakterystyka systemów katastralnych i związanych z nimi podatków od nieruchomości we Francji, Niemczech i Wielkiej Brytanii pozwala na stwierdzenie, że:

- kataster jest powszechnie stosowaną ewidencją nieruchomości, która jest z powodzeniem wykorzystywana przy ustalaniu podatków, nawet wówczas, gdy nie jest to jej zasadniczym celem (kataster prawny),
- dane zawarte w ewidencjach katastralnych stanowią podstawę do określenia podatnika, przedmiotu opodatkowania i podstawy wymiaru, co znakomicie zwiększa efektywność opodatkowania i w zasadzie uniemożliwia uchylene się bądź unikanie płacenia podatków od nieruchomości,
- podstawą opodatkowania nieruchomości jest ich wartość rzeczywista (rynkowa) albo tzw. wartość czynszowa ustalana z reguły przez rzeczoznawców (odpowiednie komisje) na podstawie ustawowo określonych zasad, a jedynie w niektórych przypadkach - wskazana przez samego podatnika;<sup>36</sup> powierzchnia jako podstawa opodatkowania w zasadzie nie występuje.<sup>37</sup>

33 Zob. A. Mazurek, Kataster i system katastralny. Wielka Brytania i Irlandia, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5.

34 Chodzi tu o właściciela, który nie zamieszkuje w danej nieruchomości (*non-resident*) - zob. M. Ward, Council..., op. cit., s. 63.

35 Zob. Christopher Marks, Opinia..., op. cit., s. 11

- podatkami objęte są wszystkie rodzaje nieruchomości, ale daje się zauważyć preferencyjne opodatkowanie nieruchomości mieszkalnych i nieruchomości związanych z prowadzeniem gospodarstwa rolnego i leśnego,
- podatnikiem, z wyjątkiem Wielkiej Brytanii, jest z reguły właściciel nieruchomości, a jej posiadacze są zobowiązani do płacenia podatków tylko w niektórych przypadkach; posiadacz będący podatnikiem jest obok właściciela wpisywany w ewidencji katastralnej,
- podatki od nieruchomości są wymierzone przez organ podatkowy w formie decyzji doręczanej podatnikowi; nie występuje w zasadzie instytucja samodzielnego obliczania podatku przez podatnika,
- w ustawach regulujących podatki od nieruchomości są zawarte nieliczne ulgi i zwolnienia dotyczące najczęściej nieruchomości wykorzystywanych na cele użyteczności publicznej, nieruchomości związków wyznaniowych, szkoły, zabytki, szpitale, cmentarze, rezerwaty przyrody itp.,
- organy samorządu mają stosunkowo duże kompetencje w kształtowaniu konstrukcji podatków od nieruchomości, co wyraża się w możliwości ustalania stawek, ulg i zwolnień.
- podatki od nieruchomości stanowią dochód samorządu.

Są to cechy nowoczesnych systemów podatkowych, które powinny być - co chyba nie rodzi wątpliwości - uwzględnione w projektowanej reformie polskiego podatku od nieruchomości. Nie oznacza to jednak, że należy „mechanicznie” przenieść ww. rozwiązania do systemu polskiego, bez uwzględnienia swoistych warunków i ukształtowanych zwyczajów związanych z opodatkowaniem nieruchomości. Należy podkreślić, że mimo istnienia dużych podobieństw systemów opodatkowania nieruchomości w tych państwach, występują też duże różnice wynikające właśnie z uwarunkowań historycznych, gospodarczych i społecznych. Powinny one być również brane pod uwagę przez polskiego ustawodawcę w momencie wprowadzania reformy opodatkowania nieruchomości.

36 W Irlandii każdy podatnik sam określa wartość swoich nieruchomości, ale w przypadku sprzedaży cena nie może przekroczyć 110% wartości katastralnej - zob. A. Mazurek, Kataster..., op. cit., s. 27.

37 W Holandii gminy mogą wybrać, czy podstawą opodatkowania będzie wartość, czy też powierzchnia nieruchomości podlegającej opodatkowaniu - zob. Kataster na świecie (2). Holandia, „Wspólnota” 1997, nr 3.

## 2. EWOLUCJA KONCEPCJI PODATKU KATASTRALNEGO W POLSCE

Prace nad koncepcją podatku katastralnego jako podstawowego elementu reformy opodatkowania nieruchomości w Polsce rozpoczęto pod koniec 1993 r.<sup>38</sup> w Ministerstwie Finansów, gdzie powołany został Zespół do spraw Reformy Systemu Podatkowego. Jego zadaniem było przygotowanie m.in. podstawowych założeń opodatkowania nieruchomości. Prace te uległy intensyfikacji po 5 marca 1994 r., kiedy Sejm w uchwale w sprawie zwiększenia dochodów budżetowych zobowiązał Radę Ministrów do przygotowania koncepcji nowego podatku od nieruchomości, którego podstawą opodatkowania byłaby wartość nieruchomości wynikająca z katastru.<sup>39</sup> Zespół ten przedstawił we wrześniu 1994 r. opracowanie pt. „Szczegółowe założenia projektu ustawy o katastrze nieruchomości oraz o opodatkowaniu nieruchomości.”<sup>40</sup> Zgodnie z tym opracowaniem planowana reforma opodatkowania nieruchomości miała na celu:

- stworzenie katastru fiskalnego, tj. ewidencji nieruchomości obejmującej m.in. ich wartość,
- reformę systemu opodatkowania nieruchomości, idącą w kierunku wprowadzenia podatku katastralnego przyjęcia jako podstawy opodatkowania wartości nieruchomości określonej w katastrze fiskalnym,

38 Chodzi tu o aktualnie prowadzone prace nad wprowadzeniem katastru i opartego na nim podatku katastralnego. Sama instytucja katastru nie jest rozwiązaniem nowym, występowała bowiem w Polsce w okresie międzywojennym na ziemiach dawnego zaboru austriackiego i niemieckiego. Mimo podjęcia pewnych prac zmierzających do objęcia systemem katastralnym terenu całej Polski nie zostało to zrealizowane przed wybuchem wojny. Po wojnie problematyka katastru została uregulowana w dekreście Rady Ministrów z dnia 24 stycznia 1947 r. o katastrze gruntowym i budynkowym (Dz.U. Nr 61, poz. 344). Na mocy tego aktu kataster miał objąć swym zasięgiem obszar całego kraju. Z uwagi jednak na brak przepisów wykonawczych postanowienia dekretu nie mogły być wprowadzone w życie. Został on uchylony dekretem z 2 lutego 1955 r. o ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 6, poz. 32), a ten z kolei ustawą z 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 30, poz. 163), która obowiązuje do dzisiaj. Szczegółowe zasady prowadzenia ewidencji budynków i gruntów są uregulowane w rozporządzeniu Ministrów Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996 r. (Dz. U. Nr 158, poz. 813). Szerzej na temat historii katastru w Polsce: D. Obrębska, Reforma podatku od nieruchomości - kataster i podatek katastralny, „Monitor Podatkowy” 1994, nr 4 i A. Bień i G. Nowecki, Kataster i podatek od nieruchomości, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4.

39 MP Nr 18, poz. 134.

40 Zob. „Szczegółowe Założenia Projektu Ustawy o Katastrze Nieruchomości oraz o opodatkowaniu Nieruchomości” opracowane przez Zespół do spraw Reformy Opodatkowania pod kierownictwem Z. Banasiaka, Warszawa, wrzesień 1994, maszynopis powielony.

- zwiększenie wpływów budżetów gminnych z opodatkowania nieruchomości i ich ustabilizowanie,
- wzmocnienie uprawnień organów samorządu terytorialnego w dziedzinie kształtowania konstrukcji podatku katastralnego,
- ukształtowanie stabilnych warunków inwestowania sprzyjających rozwojowi inwestycji, zwłaszcza w zakresie budownictwa mieszkaniowego i działalności gospodarczej.

W opracowaniu tym określone zostały główne elementy konstrukcji przyszłego podatku katastralnego, którego wprowadzenie przewidywano 1 stycznia 1999 r.

Podmiot podatku, zgodnie z prezentowanymi założeniami, nie uległby zasadniczym zmianom w stosunku do obowiązujących regulacji. Autorzy projektu wyszli bowiem z założenia, że w aktualnym stanie prawnym zakres podmiotowy podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego jest określony precyzyjnie i prawidłowo. Podatnikami podatku katastralnego miały być osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, będące 1 stycznia roku podatkowego: właścicielami nieruchomości, użytkownikami wieczystymi nieruchomości, a w przypadku nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy - posiadaczami zależnymi lub posiadaczami bez tytułu prawnego. Obowiązek podatkowy ciążyłby, zgodnie z tymi założeniami, przede wszystkim na tym podmiocie, który miał tytuł prawny do władania nieruchomością, natomiast w przypadku, gdy władanie odbywało by się bez tytułu prawnego - podatnikiem byłby ten, kto faktycznie władał nieruchomością. Jeżeli stan faktyczny nie byłby zgodny ze stanem prawnym, podatek płaciłby podmiot, który posiadał tytuł prawny do danej nieruchomości.

Zasadniczym zmianom w omawianym projekcie uległa konstrukcja przedmiotu opodatkowania. Opodatkowaniu podlegałyby wszelkie kategorie nieruchomości, wyodrębnione pod względem organizacyjnym, położone na terytorium Polski. Przedmiotem podatku katastralnego byłyby wszelkiego rodzaju grunty, w tym również rolne i leśne oraz budowle i budynki. W projekcie zakładano, że na potrzeby zidentyfikowania poszczególnych rodzajów nieruchomości należy wykorzystywać nomenklaturę stosowaną na potrzeby statystyki państwowej. W oparciu m.in. o Klasyfikację Obiektów Budowlanych oraz Klasyfikację Rodzajową Środków Trwałych wyróżniono następujące rodzaje nieruchomości podlegające opodatkowaniu:

- nieruchomości budynkowe, w tym części budynków nie będące nieruchomościami lokalowymi oraz budowle,



- nieruchomości gruntowe, bez względu na ich rodzaj i przeznaczenie,
- nieruchomości lokalowe.

Podatek katastralny, w wersji wynikającej z omawianego projektu, objąłby więc swym zasięgiem przedmiotowym dotychczasowe trzy podatki, tj. od nieruchomości, rolny i leśny.

Podstawą opodatkowania w podatku katastralnym, na co położony był największy nacisk w omawianym projekcie, miała być wartość poszczególnych rodzajów nieruchomości ustalona w drodze powszechnej taksacji. Zakładano, że ustalona w ten sposób wartość nieruchomości będzie służyła przede wszystkim celom fiskalnym, co pozwoli zmniejszyć jej koszty i uniknąć konieczności częstych przeszacowań. Proponowano, aby w nowej ustawie przyjęto następujące metody określania wartości nieruchomości do celów podatkowych:

- nieruchomości rolne i leśne powinny być wyceniane na dotychczasowych zasadach, tzn. na podstawie liczby hektarów przeliczeniowych, które - zdaniem autorów projektu - pozwalają w prawidłowy sposób ustalić wartość tych dwóch rodzajów nieruchomości gruntowych;
- wartość budynków i budowli związanych z pozarolniczą działalnością gospodarczą powinna być ustalana w oparciu o zasady przewidziane w przepisach regulujących amortyzację; podstawę opodatkowania stanowiłaby zatem, z pewnymi wyjątkami, aktualizowana wartość początkowa, bez pomniejszania o dokonane odpisy amortyzacyjne;
- w pozostałych wypadkach podstawą opodatkowania powinna być wartość ustalona dla celów podatkowych metodą rynkową, czynszową lub normatywną; jedynie w przypadku nieruchomości unikatowych należałoby określać ich wartość metodą odtworzeniową lub w drodze bezpośredniej wyceny.

W projekcie omówione zostały zaproponowane metody ustalania wartości nieruchomości ze wskazaniem kategorii nieruchomości, do których dana metoda może znaleźć zastosowanie. Metoda normatywna bazowała na sposobach ustalania wartości gruntów na potrzeby obliczania opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego lub z tytułu zarządu, uregulowanych w obowiązującej wówczas ustawie o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości.<sup>41</sup> Przewidziana była przede wszystkim do wyceny gruntów będących przedmiotem użytkowania wieczystego.

41 Zob. rozdział 5 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości (Dz.U. z 1991 r. Nr 30, poz. 127 z późn. zm.).

Na metodę rynkową składały się trzy sposoby ustalania wartości nieruchomości, a mianowicie porównawczy, dochodowy i odtworzeniowy. Wycena nieruchomości, zgodnie z pierwszym z nich, dokonywałaby się poprzez porównanie z cenami nieruchomości o podobnym charakterze i przeznaczeniu stosowanymi przy transakcjach kupna-sprzedaży. W dochodowym sposobie wyceny zasadniczą rolę odgrywałoby ustalenie skapitalizowanych dochodów, jakie przynosi lub może przynieść nieruchomość. Sposób odtworzeniowy wyceny wymagałby oszacowania kosztów niezbędnych do wybudowania budynku lub budowli zbliżonej do wycenianego obiektu, z uwzględnieniem stopnia jego zużycia. Podstawą ustalenia wartości odtworzeniowej byłaby cena kosztorysowa, powiększona o koszty uzupełniające (np. koszty nadzoru inwestorskiego, koszty kredytu), pomniejszona o wartość zużycia wynikającą z prawidłowej eksploatacji obiektu.

Metoda rynkowa, zgodnie z omawianym projektem, miała znaleźć zastosowanie przy ustalaniu wartości budynków i lokali nie przeznaczonych na wynajem, gruntów nie objętych metodą normatywną, obiektów małej architektury i lokali stanowiących przedmiot odrębnej własności.

Podstawa opodatkowania budynków i budowli będących przedmiotem najmu miała być ustalana metodą czynszową, która sprowadzała się do ustalenia wysokości czynszu uzyskiwanego z tytułu wynajęcia tego rodzaju nieruchomości.

Dla nieruchomości unikatowych, których wartości nie można byłoby ustalić w żaden z wcześniej przedstawionych sposobów, przewidziano metodę bezpośrednią. Sprowadzała się ona do wyceny dokonanej przez rzeczoznawcę majątkowego wpisanego na listę osób uprawnionych do dokonywania tego typu wycen.

Autorzy projektu zakładali, że niezależnie od zastosowanej metody, wartość nieruchomości byłaby przedstawiana podatnikowi w drodze doręczenia stosownej decyzji organu podatkowego. W przypadku kwestionowania wartości nieruchomości, podatnik mógłby odwołać się od tej decyzji, a po wyczerpaniu toku instancji zaskarżyć ją do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Do tak ustalonej wartości nieruchomości, stanowiącej podstawę opodatkowania, odnoszone byłyby, zgodnie z omawianym projektem, stawki podatku katastralnego. Miałyby one charakter stawek procentowych i byłyby określone odrębnie dla poszczególnych typów i rodzajów nieruchomości. Wysokość stawek określana byłaby corocznie samodzielnie przez radę gminy, z tym że w okresie przejściowym przewidziano pewne ograniczenia sprowadzające się do ustawowego określenia maksymalnych stawek podatku i maksymalnego wskaźnika ich wzrostu w roku następnym.

W ustawie regulującej podatek katastralny autorzy omawianego projektu proponowali zamieszczenie większości zwolnień zawartych dotychczas w wielu aktach prawnych. Zwolnienia podzielone zostały na dwie kategorie: zwolnienia ustawowe - obejmujące nieruchomości o szczególnym znaczeniu dla całości gospodarki narodowej, a także ważne ze względów społecznych oraz zwolnienia fakultatywne - wprowadzane przez organy samorządu terytorialnego. Katalog zwolnień wymienionych w projekcie w zasadzie pokrywał się ze zwolnieniami występującymi w konstrukcji obowiązującego podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego.

Istotne zmiany w stosunku do regulacji obowiązujących zawierał zaproponowany w projekcie tryb opłacania podatku katastralnego. Podatek ten w pierwszym okresie funkcjonowania miał być wymierzany w drodze decyzji organu podatkowego doręczanej podatnikowi. Dopiero w miarę stabilizowania się zasad funkcjonowania podatku katastralnego niektóre grupy podatników miały być zobowiązane do samodzielnego obliczania kwot należnego podatku. Organem właściwym do wymiaru podatku, zgodnie z omawianym projektem, miał być urząd skarbowy właściwy ze względu na położenie nieruchomości. Za przyjęciem tego rozwiązania przemawia, zdaniem autorów projektu, to że sprawy wymiaru powinny podlegać temu samemu organowi, który jest odpowiedzialny za ustalenie podstawy opodatkowania. Jeżeli zatem kataster ma być prowadzony przez urzędy skarbowe - co postulują autorzy projektu - to i wymiar podatku powinien być pozostawiony tym organom. Ich zdaniem, nie znajduje dostatecznego uzasadnienia powierzenie prowadzenia katastru innemu organowi niż wymierzający podatek katastralny. Pozostawienie katastru w gestii rejonowych organów rządowej administracji ogólnej musiałoby się wiązać z przekazaniem tym organom wszelkich kompetencji organów podatkowych, co doprowadziłoby do powstania absurdałnej sytuacji polegającej na tym, że wymiar i pobór podatku spoczywałby na organie pozaskarbowym. Stąd też to urzędy skarbowe powinny prowadzić kataster nieruchomości i wymierzać oraz realizować podatek katastralny.

Kolejnym etapem prac mających na celu wprowadzenie podatku katastralnego było opracowanie założeń reformy opodatkowania nieruchomości, które zostały przedstawione Komitetowi Ekonomicznemu Rady Ministrów w postaci opracowania zatytułowanego „Tezy Międzyresortowego Zespołu Roboczego do spraw Reformy Systemu Opodatkowania Nieruchomości oraz Ewidencjonowania Nieruchomości”<sup>42</sup>. Założenia te zostały 18 czerwca 1995 r. zaakceptowane przez Komitet Ekonomiczny Rady Ministrów. Zgodnie z nimi, przyszła reforma opodatkowania nieruchomości powinna być realizowana na następujących zasadach:

1. Opodatkowanie nieruchomości powinno bazować na wartości nieruchomości. Docelowo wszystkie nieruchomości miały być opodatkowane w oparciu o ich wartość. Przyjęcie wartości jako podstawy opodatkowania w pierwszej kolejności miało znaleźć zastosowanie do nieruchomości pozarolniczych. Z powołanego projektu wynikało, że rozszerzenie nowych zasad opodatkowania na nieruchomości rolne i leśne nastąpi stopniowo, w ciągu pięciu lat od rozpoczęcia wdrażania reformy.

2. Ustalenie wartości nieruchomości powinno uwzględniać rodzaj i przeznaczenie poszczególnych nieruchomości. Do celów podatkowych, przy ustalaniu wartości należy uwzględniać rodzaj nieruchomości (np. rolne, leśne i zurbanizowane) oraz ich przeznaczenie i wykorzystanie (np. działalność gospodarcza, turystyka, wynajem, cele mieszkalne). W związku z tym autorzy omawianych założeń, proponowali zastosowanie zróżnicowanych metod wyceny, przy czym dla danej kategorii nieruchomości miała być wykorzystywana tylko jedna metoda.

3. Stawki podatku powinny być wyrażone procentowo z uwzględnieniem rodzaju i przeznaczenia nieruchomości. W założeniu miały one być ustalane samodzielnie przez rady gmin, z tym, że będzie to ograniczone ustawowo, a to z uwagi na konieczność ochrony podatników przed nadmiernym wzrostem obciążeń podatkowych z tytułu opodatkowania nieruchomości. W stosunku do wartości nieruchomości stawka podatku wynosiłaby odpowiedni promil. Nie zakładano znacznego podwyższenia jednostkowych stawek podatkowych; zwiększenie dochodów budżetów gmin miało nastąpić w wyniku opodatkowania tych nieruchomości, od których dotychczas bezzasadnie nie uiszczano podatków.

4. Przychody z podatku miały stanowić dochód budżetu gminy. Utrzymana miała być obowiązująca aktualnie zasada podziału wpływów z opodatkowania, zgodnie z którą wpływy z podatku od nieruchomości stanowią wyłączny dochód budżetów samorządowych.

5. Baza informacyjna obejmująca dane dotyczące podmiotów zobowiązanych, przedmiotu opodatkowania oraz podstawy opodatkowania powinna być stale aktualizowana. Jest to, zdaniem autorów omawianego projektu, jeden z podstawowych wymogów sprawnego administrowania podatkiem katastralnym. Zasady

42 K. Duczkowska-Małysz, J. Kalisz, W. Modzelewski, B. Zdziennicki, Tezy Międzyresortowego Zespołu Roboczego do spraw Reformy Opodatkowania Nieruchomości oraz Ewidencjonowania Nieruchomości, Warszawa, maj 1995 r., maszynopis powielony.

przekazywania informacji oraz udostępniania danych winny być uregulowane ustawowo.

6. W konstrukcji podatku katastralnego miał być wprowadzony szeroki katalog ulg i zwolnień podatkowych. Poza obowiązującymi zwolnieniami i ulgami zakładało się wprowadzenie ulg z tytułu dokonywanych inwestycji, a zwłaszcza w przypadku przeznaczania nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej oraz rozwoju infrastruktury technicznej wsi. Nowe ulgi miały też pobudzać rozwój budownictwa mieszkaniowego i lokalnych rynków nieruchomości.

7. Wdrożenie nowego podatku powinno nastąpić możliwie szybko i przy minimalizacji nakładów. Wprowadzenie nowego podatku nie jest jednakże możliwe, co zostało podkreślone w omawianych założeniach, przed rozszerzeniem i zaktualizowaniem istniejących zasobów informacyjnych zawierających dane dotyczące zarówno nieruchomości, jak też podmiotów, które będą podatnikami. Przeprowadzenie powszechnej taksacji pozwoli uniknąć - zakładano - bardzo kosztownej metody ustalania wartości w drodze wyceny indywidualnej.

8. Wartość nieruchomości miała być określona w katastrze nieruchomości. Wdrożenie katastru miało nastąpić w pierwszej kolejności w zakresie, w jakim to jest niezbędne dla nowego systemu opodatkowania nieruchomości. Miał on mieć przede wszystkim charakter katastru fiskalnego, zawierającego dane niezbędne dla organów podatkowych do wymierzenia podatku.

9. Kataster nieruchomości miał być prowadzony przez lokalne urzędy katastralne, nadzorowane przez Centralny Urząd Katastru i Geodezji. W projekcie założono, że kataster nieruchomości będzie prowadzony w ścisłej współpracy z organami samorządu terytorialnego. Rozważano również możliwość założenia katastru przez te organy na zasadach zadań zleconych.

10. Wartość katastralna nieruchomości powinna być ustalona w drodze powszechnej taksacji. Ma ona być przeprowadzona przez urzędy katastralne z wykorzystaniem danych wynikających m.in. z katastru nieruchomości, deklaracji i oświadczeń składanych przez podatników i opinii rzeczoznawców majątkowych.

Wyżej przedstawione założenia znalazły swoje rozwinięcie w opracowanym w grudniu 1995 r. przez Ministerstwo Finansów pakiecie ustaw, na który składają się projekty:

- ustawy o podatku od nieruchomości,
- ustawy o warunkach wcześniejszego wprowadzenia podatku od nieruchomości,
- ustawy o katastrze nieruchomości,

- ustawy o obligatoryjnych związkach gmin i miastach wydzielonych oraz o samorządowych urządach podatków lokalnych i katastru,
- ustawy o Centralnym Urzędzie Katastru, Geodezji i Kartografii.

W wyżej wymienionych projektach ustaw zarysowany został bardzo wyraźnie - w postaci konkretnych regulacji prawnych - przyszły kształt katastru i opartego na nim podatku katastralnego. Nie są to już jedynie ogólne kierunki reformy opodatkowania nieruchomości, co charakteryzowało wcześniej omówione projekty, ale projekt całościowego uregulowania tej części systemu podatkowego.<sup>43</sup> Zostanie on poddany głębszej analizie. Przemawia za tym fakt, że zawarta w powołanych projektach koncepcja podatku katastralnego, mimo że pochodzi z końca 1995 r., jest nadal „obowiązująca” w tym znaczeniu, że nie została - formalnie - odrzucona, ani też nie przygotowano innego, konkurencyjnego projektu reformy opodatkowania nieruchomości.

Przed przystąpieniem do szczegółowej analizy konstrukcji nowego podatku uregulowanej w projektowanej ustawie o podatku od nieruchomości należy zaznaczyć, że niektóre z jej postanowień są zrozumiałe jedynie łącznie z rozwiązaniami zawartymi w pozostałych projektach ustaw. Wynika to stąd, że projektowana ustawa - chociaż mająca zasadnicze znaczenie z uwagi na temat pracy - jest jednym z kilku aktów prawnych składających się na kompleksową regulację prawną reformy opodatkowania nieruchomości. Z tego powodu niżej przedstawione są również główne założenia pozostałych projektów, z uwzględnieniem ich związków z konstrukcją podatku katastralnego.

Podatnikami podatku od nieruchomości są, zgodnie z art. 7 projektu ustawy, osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej będące:

- właścicielami nieruchomości,
- użytkownikami wieczystymi,
- użytkownikami, najemcami lub dzierżawcami nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa, gminy lub związku międzygminnego,
- władającymi nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa, gminy lub związku międzygminnego na podstawie innych niż wymienione wyżej tytułów prawnych, w tym wynikających z tytułów administracyjnych,

43 Szerzej na ten temat A. Mazurek, *Opodatkowanie wartości nieruchomości - podstawowe założenia*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 7 i A. Orlikowska, *Projekt nowego podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 9.

- władającymi bez tytułu prawnego nieruchomościami będącymi własnością Skarbu Państwa, gminy lub związku międzygminnego,
- władającymi bez tytułu prawnego nieruchomościami o nie uregulowanym stanie własności,
- dzierżawcami gruntów wchodzących w skład gospodarstw rolnych, jeżeli grunty te zostały wydierżawione na podstawie umowy zawartej zgodnie z przepisami o ubezpieczeniu społecznym rolników.

Z wyżej przedstawionego sposobu określenia podatnika wynika, co zostało zresztą podkreślone w uzasadnieniu projektu, że podstawową przesłanką określającą podatnika, ma być tytuł prawny z zakresu prawa cywilnego lub administracyjnego, a w przypadku gdy władanie nieruchomością odbywa się bez tytułu prawnego - fakt władania nieruchomością. Jeżeli stan faktyczny nie będzie adekwatny do stanu prawnego (np. w przypadku, gdy posiadaczem samoistnym jest inny podmiot niż właściciel), obowiązek podatkowy ma ciążyć na podmiocie mającym tytuł prawny do danej nieruchomości. Reguła ta jednak nie wynika bezpośrednio z brzmienia art. 7 projektu, a jest jedynie zapisana w uzasadnieniu projektu ustawy.<sup>44</sup>

Podatnikiem ma być również, na zasadach zbliżonych do obecnie obowiązujących, właściwa jednostka organizacyjna Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe - w stosunku do nieruchomości będącej w zarządzie Lasów Państwowych oraz Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa - w stosunku do nieruchomości wchodzącej w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. Jednakże jeżeli wyżej wymienione rodzaje nieruchomości będą znajdować się we władaniu posiadacza zależnego, jego będzie obciążał obowiązek podatkowy. Specyficznym podatnikiem podatku od nieruchomości jest w projekcie spółdzielnia produkcji rolnej lub spółdzielnia kółek rolniczych (usług rolniczych). Jednostki te są podatnikami, jeżeli nieruchomość lub jej część stanowi, zgodnie z przepisami prawa spółdzielczego, wkład gruntowy do tej spółdzielni.

Określenie podmiotu zobowiązanego do płacenia podatku zostało unormowane w sposób bardzo zbliżony do unormowań zawartych w obowiązujących przepisach regulujących opodatkowanie nieruchomości. Na uwagę zasługuje próba precyzyjnego wskazania podatnika w przypadku władania nieruchomością bez tytułu prawnego oraz - co jest zupełną nowością - przyjęcie zasady, że podatnikiem jest władający nieruchomością o nie uregulowanym stanie prawnym. Odstąpiono również od stosowanej powszechnie w obowiązującym stanie pra-

44 Zob. uzasadnienie projektu ustawy o podatku od nieruchomości z dnia 20 grudnia 1995 r, s. 4.

wnym reguły, że podatnikiem jest posiadacz nieruchomości w rozumieniu prawa cywilnego. Miejsce posiadacza zajął władający określonymi w ustawie rodzajami nieruchomości.

Przedmiotem opodatkowania, zgodnie z założeniami projektu, mają być wszelkie nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej bez względu na ich rodzaj i przeznaczenie. Na potrzeby ustawy pojęcie nieruchomości rozszerzono, tak jak ma to miejsce w obowiązującym podatku, o pewne kategorie rzeczy, które - według kodeksu cywilnego - nieruchomościami nie są. Zgodnie z art. 2 projektu za nieruchomość uważa się:

- grunt wraz z częściami składowymi,
- lokal stanowiący zgodnie z przepisami o własności lokali odrębną własność,
- budynek lub jego część, budowlę i konstrukcję, wzniesione na gruncie lub mające związek z gruntem, stanowiące odrębny od gruntu przedmiot własności,
- ułamkową część nieruchomości.

Podatkowi nie będą jednak podlegać nieruchomości będące własnością gmin lub związków międzygminnych, chyba że są one we władaniu, w tym również we władaniu bez tytułu prawnego, innych podmiotów niż gmina, związek międzygminny lub komunalna jednostka budżetowa (art. 3 projektu).

Nowością w stosunku do obowiązujących regulacji jest przede wszystkim przyjęcie zasady, że wszystkie rodzaje nieruchomości w rozumieniu ustawy podlegają opodatkowaniu jednym podatkiem. W ten sposób utraciły rację bytu dwa inne podatki o bardzo zbliżonym przedmiocie, tj. podatek rolny i leśny. W projekcie ustawy zapisano bardzo wyraźnie - czego nie ma w obowiązujących przepisach - co uważa się za nieruchomości i, że przedmiotem opodatkowania jest tak właśnie rozumiana nieruchomość - dotychczas był to grunt, budynek, budowla. Nowym rozwiązaniem jest również wskazanie jako przedmiotu opodatkowania części składowych gruntu, lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość oraz konstrukcji wzniesionych na gruncie lub mających związek z gruntem, stanowiących odrębny od gruntu przedmiot własności.<sup>45</sup> W projektowanej ustawie zrezygnowano z definiowania budynku, co ma miejsce w obowiązujących przepisach, na rzecz zapisu, że przepisy prawa budowlanego określają jakie obiekty budowlane uznaje się za budynki i budowle. Rodzaje „konstrukcji”, które mają podlegać

45 Jako przykłady tego typu konstrukcji wskazuje się baseny, szklarnie, itp. - por. A. Bień, G. Nowecki, *Kataster i podatek od nieruchomości*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4.

opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości ma określić w drodze rozporządzenia Rada Ministrów. Na podkreślenie zasługuje również przyjęcie rozwiązania, nie występującego w obowiązującym stanie prawnym, zgodnie z którym nieruchomości gminne, w tym również związków międzygminnych, nie podlegają opodatkowaniu.

Podstawa opodatkowania w projektowanym podatku uległa generalnej przebudowie w stosunku do występującej w konstrukcji podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego. Zasadą jest, iż podstawę opodatkowania stanowi, z uwzględnieniem zwolnień, wartość katastralna z 31 grudnia roku poprzedzającego rok, na który ustala się podatek (art. 9 ust. 1 projektu). Zmiana wartości nieruchomości w ciągu roku podatkowego nie wywołuje zatem w tym roku, co zostało w uzasadnieniu ustawy określone jako nowe rozwiązanie, żadnych skutków podatkowych. Jeżeli jednak obowiązek podatkowy powstał w ciągu roku, podstawę opodatkowania stanowi (z uwzględnieniem zwolnień) wartość katastralna z dnia powstania tego obowiązku. Sytuacja taka może mieć miejsce, zgodnie z art. 9 ust. 2 projektu, w następujących przypadkach:

- nabycia nieruchomości od gminy lub związku międzygminnego,
- przyjęcia od gminy lub związku międzygminnego nieruchomości w użytkowanie wieczyste, użytkowanie, zarząd, najem lub dzierżawę,
- objęcia we władanie bez tytułu prawnego nieruchomości będącej własnością gminy lub związku międzygminnego,
- podziału osoby prawnej,
- nabycia nieruchomości w drodze spadku.

W przypadku nabycia w ciągu roku prawa do zwolnienia od podatku, podstawę opodatkowania w okresie korzystania ze zwolnienia stanowi wartość katastralna nieruchomości lub wartość katastralna części nieruchomości nie objętej zwolnieniem. W ust. 4 art. 9 projektu uregulowano zasady ustalania podstawy opodatkowania w przypadku, gdy obowiązujące stawki podatku są zróżnicowane ze względu na kategorię nieruchomości, jej przeznaczenie lub wykorzystanie albo metodę ustalania wartości. Podstawę opodatkowania w takiej sytuacji określa się odrębnie dla poszczególnych części nieruchomości, do których stosowane są odrębne stawki.

W art. 9 projektu ustawy, który reguluje podstawę opodatkowania, pominięte zostały w ogóle grunty rolne i leśne, przy jednoczesnym uchyleniu przepisów regulujących podatek leśny i rolny. Fragmentaryczne unormowanie dotyczące zasad opodatkowania tego rodzaju gruntów zamieszczone zostało w przepisach przejściowych i końcowych projektu ustawy (art. 35). Zgodnie z tą regulacją w latach

2001-2005 ustalany corocznie podatek nie może być wyższy niż równowartość pieniężna:

- 1) dla gruntów rolnych - 2,5 q żyta od jednego hektara przeliczeniowego gruntów;
- 2) dla gruntów pod lasami:
  - a) dla których nie ma sporządzonego planu urządzenia lasu - 0,5 q żyta od jednego hektara fizycznego gruntów,
  - b) dla których sporządzono plan urządzenia lasu - 0,25 m sześciennego drewna tartacznego iglastego od jednego hektara przeliczeniowego gruntów.

Z przytoczonego unormowania wynika, że w okresie pierwszych pięciu lat od momentu wprowadzenia nowego podatku podstawa opodatkowania gruntów rolnych i leśnych będzie ustalana na obowiązujących zasadach. Wartość katastralna, jak należy domniemywać, znajdzie zastosowanie przy opodatkowaniu użytków rolnych i lasów dopiero po tym okresie, chociaż nie wynika to bezpośrednio z postanowień projektowanej ustawy, ani jej uzasadnienia. Zastanawiające jest przy tym, że nie włączono do projektu nowej ustawy, przy jednoczesnym uchyleniu dotychczasowych ustaw, przepisów regulujących w podatku rolnym i leśnym tak zasadnicze kwestie jak: pojęcie gospodarstwa rolnego, definicję lasu i gruntu leśnego, zasady ustalania hektarów przeliczeniowych lub fizycznych itp. Brak tych przepisów uniemożliwia ustalenie podstawy opodatkowania gruntów rolnych i leśnych, a w konsekwencji i pobór podatku.

Tak więc - w założeniu - nowe zasady ustalania podstawy opodatkowania w postaci wartości katastralnej nieruchomości w pierwszym okresie będą stosowane tylko do nieruchomości nierolnych i nieleśnych. Cechą charakterystyczną sposobu określenia podstawy opodatkowania jest jego ogólnikowość. Podstawa jest uregulowana w zasadzie w jednym przepisie (art. 9 projektu) z którego wynika, że jest nią wartość katastralna, przez którą rozumie się wartość ustaloną zgodnie z przepisami o powszechnej taksacji nieruchomości (art. 5 ust. 3 projektu). Bliższe określenie podstawy opodatkowania podatkiem katastralnym wymaga dodatkowych regulacji, które będą zawarte w innej ustawie niż regulująca jego konstrukcję. Problematyka ta będzie unormowana po części w projektowanej ustawie o katastrze nieruchomości i ustawie o gospodarce nieruchomościami, gdzie określone zostały zasady wyceny nieruchomości.<sup>46</sup>

46 Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. Nr 115, poz. 741).

Stawki podatku zostały w projekcie omawianej ustawy uregulowane równie ogólnikowo jak podstawa opodatkowania. Z art. 10 projektu wynika jedynie, że stawki podatku ustala rada gminy w drodze uchwały. Powinny one być uchwalone do 31 października każdego roku oraz w drodze obwieszczenia podane do publicznej wiadomości. W przypadku niepodjęcia uchwały w powyższym terminie obowiązywać będą stawki w wysokości uchwalonej w roku poprzednim. Wysokość stawek może być zróżnicowana ze względu na kategorię nieruchomości, jej przeznaczenie lub wykorzystanie albo metodę ustalania wartości. W ustawie nie ma jednak podanych kryteriów, według których może być dokonane zróżnicowanie stawek. Stawka podatku ustalona dla danej kategorii nieruchomości nie może być wyższa niż 110% stawki obowiązującej w roku poprzednim, chyba że stawka (stawki) zostanie ustalona w wyniku referendum przeprowadzonego w terminie do 1 października roku poprzedzającego rok, w którym ma obowiązywać. W projekcie ustawy zamieszczono zapis (art. 11 ust. 5), z którego wynika, że stawki podatkowe nie będą mogły ulec zmianie w trakcie roku. Na ustalenie wysokości stawek w pierwszym roku obowiązywania podatku będzie miał wpływ Minister Finansów. Na podstawie art. 34 projektu ustawy jest on upoważniony do określenia w drodze rozporządzenia stawek minimalnych i maksymalnych, z tym że stawki maksymalne nie będą mogły przekroczyć 130% stawek minimalnych.

Zawarte w projekcie ustawy zasady ustalania stawek w podatku katastralnym, wbrew pozorom, są zbliżone do obowiązujących aktualnie w podatku od nieruchomości. Całkowitą nowością jest jedynie rezygnacja z ustawowej indeksacji stawek maksymalnych w oparciu o wskaźnik wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych<sup>47</sup> na rzecz rozwiązania, zgodnie z którym stawka może wzrosnąć jedynie o 10% w stosunku do stawki obowiązującej w roku poprzednim. Uregulowane zostały w sposób jednoznaczny, co jest również pewnym *novum*, zasady postępowania w przypadku niepodjęcia przez radę gminy uchwały w sprawie stawek podatku oraz możliwości (a w zasadzie ich brak) zmiany wysokości stawki w ciągu roku podatkowego. Należy podkreślić, że przedstawiony wyżej tryb ustalania stawek podatkowych nie może być stosowany przy opodatkowaniu gruntów rolnych i leśnych. Te kategorie nieruchomości są opodatkowane stawkami określonymi w art. 35 projektu ustawy. Stawka dla gruntów rolnych ma wynosić maksymalnie równowartość pieniężną 2,5 q żyta z jednego hektara przeliczeniowego, a dla lasów, które mają plan urządzenia lasu - 0,25 m sześciennego drewna tartacznego iglastego od jednego hektara przeliczeniowego i

47 Zob. art. 20 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

0,5 q żyta od hektara fizycznego dla pozostałych lasów. Są to więc stawki prawie identyczne z obowiązującymi w podatku rolnym i leśnym.

W projekcie ustawy o podatku od nieruchomości w zasadzie utrzymany został dotychczasowy katalog zwolnień występujących w obowiązującym podatku od nieruchomości, podatku rolnym i leśnym, z tym, że rozproszone dotychczas po różnych ustawach zwolnienia umieszczono w art. 20 i 21 projektu ustawy, z jednoczesnym uchyleniem ulg i zwolnień przyznanych na podstawie innych ustaw.<sup>48</sup> Wśród nowych rozwiązań zwraca uwagę wyeliminowanie ze zwolnień ustawowych użytków rolnych klasy V, z pozostawieniem zwolnienia użytków klasy VI. Całkowicie nowym zwolnieniem objęto nowo wybudowane lub odbudowane budynki jak również dobudowane części budynków służące w całości celom mieszkalnym. Korzystanie z tego zwolnienia obwarowane zostało jednak licznymi warunkami, które muszą być spełnione łącznie. Oto one:

„1) budynek lub jego dobudowana część zostały dopuszczone do użytkowania nie wcześniej niż z dniem wejścia ustawy w życie;

2) wydatki na budowę (odbudowę):

a) mają pokrycie w ujawnionych źródłach;

b) są udokumentowane fakturą (rachunkiem uproszczonym) wystawioną wyłącznie przez podatnika podatku od towarów i usług nie korzystającego ze zwolnienia od tego podatku;

3) uregulowano, zgodnie z odrębnymi przepisami, stan prawny nieruchomości;

4) w okresie korzystania ze zwolnienia nie zmieniono przeznaczenia budynku (dobudowanej części budynku).”<sup>49</sup>

Poza zwolnieniami w konstrukcji nowego podatku przewidziano kilka ulg w podatku. Utrzymane zostały w mocy występujące w podatku rolnym ulgi odnoszące się do gruntów rolnych położonych na terenach podgórskich i górskich (tzn. terenach położonych powyżej 350 m nad poziomem morza) i do podatników (będących właścicielami gruntów rolnych) odbywających zasadniczą służbę wojskową, długotrwałe przeszkolenie wojskowe lub spełniających zastępczo obowiązek służby wojskowej w formie skoszarowanej.

48 Szerzej na temat zwolnień i ulg w projektowanej ustawie o podatku od nieruchomości - A. Mazurek, Zwolnienia i ulgi w nowym podatku od nieruchomości, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 10.

49 Zob. art. 21 ust. 3 powołanego projektu ustawy o podatku od nieruchomości.

Nowa ulga, która przybrała postać zmniejszenia podstawy opodatkowania o 20% wydatków poniesionych na budowę, odbudowę lub rozbudowę budynku mieszkalnego, jest uregulowana w art. 37 przepisów przejściowych i końcowych projektowanej ustawy. Miała być ona stosowana do wydatków poniesionych od 1 stycznia 1994 r. do 31 grudnia 2000 r. Zmodyfikowaniu w projekcie ustawy uległa konstrukcja ulgi inwestycyjnej występującej w obowiązującej ustawie o podatku rolnym. W latach 2001-2010 podatnikom opłacającym podatek od gruntów rolnych, na podstawie art. 38 projektu ustawy przysługiwać ma zmniejszenie kwoty podatku o 50% wydatków poniesionych w okresie między dniem opublikowania ustawy a dniem jej wejścia w życie na takie same cele, jak określone w obowiązującym art. 13 ustawy o podatku rolnym.

W projekcie ustawy rada gminy nie została upoważniona do wprowadzania w drodze uchwały ulg innych niż wynikające z ustawy. W tym trybie rada gminy może wprowadzać tylko zwolnienia i - co jest nowością - jedynie na czas określony. W tym miejscu warto zwrócić uwagę, że rada w obowiązującym stanie prawnym ma na mocy art. 12 ust. 8 ustawy o podatku rolnym uprawnienia do wprowadzania ulg i zwolnień, choć tylko w tym podatku. W podatku od nieruchomości i leśnym może określać tylko inne zwolnienia, bez możliwości wprowadzenia ulg.

Wysokość zobowiązania podatkowego w stosunku do wszystkich podatników, zgodnie z omawianą koncepcją podatku katastralnego, ustala w drodze decyzji organ podatkowy. W projekcie ustawy nie przewiduje się w ogóle samodzielnego obliczania i opłacania podatku przez podatnika, co w obowiązującym stanie prawnym jest powszechnie stosowane przez osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej. Zobowiązanie to w projektowanym podatku ustalane jest na cały rok kalendarzowy i tylko w sytuacji powstania w trakcie roku obowiązku podatkowego bądź wygaśnięcia w trakcie roku zwolnienia, wysokość zobowiązania podatkowego ustalana jest proporcjonalnie za okres od dnia powstania obowiązku podatkowego do końca roku podatkowego. Nowym rozwiązaniem jest przyjęcie w projekcie ustawy zasady, że decyzja jest wydawana raz w roku i, z pewnymi wyjątkami, nie jest zmieniana w trakcie roku podatkowego. Projekt przewiduje (w art. 18) jedynie dwa przypadki, w których organ podatkowy może zmienić decyzję wymiarową w ciągu roku podatkowego:

- nabycie w trakcie roku prawa do zwolnienia od podatku, jeśli w wyniku zwolnienia nastąpiła zmiana wysokości podstawy opodatkowania;

- utrata lub wygaśnięcie w trakcie roku prawa do zwolnienia od podatku, jeżeli zwolnienie dotyczyło części przedmiotu opodatkowania.

Jeżeli podatnik obowiązany jest do zapłaty podatku od dwóch lub więcej nieruchomości położonych na terenie tej samej gminy, organ podatkowy wydaje decyzję łączną, ustalając wysokość zobowiązania od tych nieruchomości. Może on jednak odstąpić od wydania takiej decyzji i ustalić wysokość zobowiązania dla poszczególnych nieruchomości w drodze odrębnych decyzji.

W projekcie ustawy ujednolicony został tryb opłacania podatku. Wszyscy podatnicy, bez względu na ich strukturę organizacyjno-prawną, opłacają podatek w formie czterech równych rat w terminach do ostatniego dnia lutego, maja, września i listopada. Natomiast w przypadkach, w których obowiązek zapłaty podatku powstaje po 1 stycznia roku podatkowego, zobowiązanie podatkowe płatne jest w dwóch równych ratach. W decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy określa wysokość poszczególnych rat oraz terminy ich płatności.

Projekt (w art. 25) obliguje podatników podatku od nieruchomości do zgłoszenia organowi podatkowemu powstania obowiązku podatkowego w terminie trzydziestu dni od momentu powstania tego obowiązku. W terminie trzydziestu dni od dnia zaistnienia, podatnicy obowiązani są również zgłosić organowi podatkowemu wszelkie zmiany w przedmiocie opodatkowania. Powyższych zgłoszeń dokonywać się będzie w formie deklaracji, których wzory określi w drodze zarządzenia Minister Finansów.

Szczególny walor zyskały w projekcie ustawy o podatku od nieruchomości deklaracje składane zgodnie z przepisami o taksacji nieruchomości oraz o katastrze nieruchomości - będą one miały moc zeznań podatkowych.

Podatek od nieruchomości płatny ma być bezpośrednio organowi podatkowemu, jednakże rada gminy może wprowadzić pobór podatku w drodze inkasa oraz określić zasady wynagradzania inkasentów. Podatek od nieruchomości, zgodnie z projektem ustawy, zasila budżet gminy, na terenie której położona jest opodatkowana nieruchomość. Jeżeli nieruchomość jest położona na terenie dwóch lub więcej gmin, każda z części będzie opodatkowana odrębnie według jej miejsca położenia.

Przedstawione wyżej podstawowe elementy konstrukcji nowego podatku, wynikające z projektowanej ustawy o podatku od nieruchomości, są ściśle powiązane z rozwiązaniami zawartymi w pozostałych projektach składających się na pakiet ustaw regulujących kształt prawny planowanej reformy opodatkowania

nieruchomości. Wśród nich fundamentalne znaczenie ma ustawa o katastrze nieruchomości.<sup>50</sup> Przewiduje ona wprowadzenie jednolitego katastru na obszarze całego kraju. Kataster jest, zgodnie z art. 1 ust. 2 projektu ustawy, urzędowym systemem informacji o terenie, inwentaryzującym wszystkie nieruchomości pod względem fizycznym, ekonomicznym i prawnym. Przy jego tworzeniu wykorzystane mają być: ewidencja gruntów i budynków, dane z ksiąg wieczystych, państwowy zasób geodezyjny i kartograficzny, dane z zasobu statystyki publicznej, dokumentacja kartograficzno - budowlana itp.

W uzasadnieniu projektu podkreślono, że najprostszym systemem katastralnym, możliwym do wprowadzenia w krótkim czasie i przy małym nakładzie, jest kataster służący głównie celom podatkowym, określany mianem katastru fiskalnego.<sup>51</sup> I taki właśnie charakter ma mieć kataster uregulowany w omawianym projekcie ustawy, co nie wyklucza wykorzystywania danych tam zawartych do innych celów.<sup>52</sup> Tak też należy rozumieć treść art. 2 projektu, z którego wynika, że dane z katastru służą do wymiaru podatku od nieruchomości, ustalania opłat i innych świadczeń publicznych w zakresie określonym odrębnymi przepisami, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych oraz są wykorzystywane do zakładania i prowadzenia ksiąg górniczych i ksiąg wodnych, do celów zagospodarowania przestrzennego, statystyki publicznej, gospodarki gruntami, zarządzania infrastrukturą techniczną oraz do innych celów określonych w odrębnych przepisach. Nie zmienia to głównej funkcji katastru jaką jest, zgodnie z omawianym projektem, dostarczenie organom podatkowym danych niezbędnych do wymierzenia podatku katastralnego.

Terytorialną jednostkę katastru w omawianym projekcie ustawy stanowi obszar gminy, który podzielony jest na obręby. Dla każdej gminy sporządza się odrębny operat katastralny, w którym ewidencjonuje się nieruchomości położone na

50 Zob. projekt ustawy o katastrze nieruchomości z dnia 20 grudnia 1995 r.

51 Poza katastem fiskalnym, służącym głównie wymiarowi podatków, w literaturze wyróżnia się kataster prawny, nastawiony na rejestrację praw do nieruchomości oraz kataster wielozadaniowy, który z uwagi na dużą ilość danych, może być wykorzystywany do celów administracyjnych, podatkowych, gospodarczych, ubezpieczeniowych itp. - zob. rozdział III pkt 1 oraz J. Gaździcki, Systemy katastralne, Warszawa 1995, s. 8 i n.

52 Za przyjęciem modelu katastru fiskalnego przemawiają niskie koszty jego założenia oraz możliwość jego wprowadzenia w stosunkowo krótkim czasie - zob. G. Nowecki, Kataster fiskalny, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 6. Wskazuje on, że w przypadku katastru prawnego, sam tylko koszt wdrożenia systemu ewidencjonowania praw własności wyniosłby - w przeliczeniu na każdą działkę ewidencyjną - ok. 300 zł i wymagałby przeprowadzenia wieloletnich postępowań cywilnych i administracyjnych mających na celu ustalenie stanu prawnego nieruchomości.

jej obszarze. Do celów ustawy o katastrze nieruchomości przyjęto definicję nieruchomości zawartą w projekcie ustawy o podatku od nieruchomości, z drobną tylko modyfikacją odnoszącą się do części nieruchomości. Za nieruchomość w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 4 ustawy o katastrze nieruchomości uważa się część nieruchomości położonej na obszarze danej gminy, w przypadku gdy nieruchomość jest położona na obszarze więcej niż jednej gminy.

Operat katastralny składa się z części geodezyjno - kartograficznej i części opisowej. Część geodezyjno - kartograficzna zawiera mapę katastralną oraz dokumenty geodezyjne i kartograficzne będące podstawą do jej sporządzenia. Mapa obejmuje obszar gminy w podziale na obręby i określa położenie i granice nieruchomości, granice użytków gruntowych, granice konturów klasyfikacyjnych w użytkach podlegających gleboznawczej klasyfikacji, położenie budynków, budowli i innych konstrukcji, będących częściami składowymi nieruchomości.

Część opisowa zawiera szczegółowe dane o nieruchomościach: oznaczenie w księdze wieczystej, położenie, przeznaczenie, sposób użytkowania, wartość katastralną. Jeżeli do ustalenia wartości zastosowano, zgodnie z przepisami o powszechnej taksacji nieruchomości, różne metody wyceny - w części opisowej wyróżnia się wartości poszczególnych części nieruchomości, do wyceny których zastosowano odrębne metody. W tej części operatu znajduje się określenie właściciela, użytkownika, administratora oraz, co należy podkreślić, wskazanie podatnika podatku od nieruchomości. Katastralne określenie podatnika, jak i właściciela nie będącego podatnikiem podatku od nieruchomości, powinno zawierać dane objęte zgłoszeniem identyfikacyjnym, a także numer lub numery identyfikacji podatkowej.

W części opisowej gromadzone są również dokumenty stanowiące podstawę dokonywania zmian wpisów dotyczących nieruchomości, deklaracje i inne dokumenty składane zgodnie z przepisami ustawy o katastrze nieruchomości, ustawy o podatku od nieruchomości oraz przepisami o powszechnej taksacji nieruchomości. Ponadto w przypadku gruntów (wraz z częściami składowymi) część opisowa zawiera granice, powierzchnię, rodzaje i klasy gruntów, wskazanie budynków, budowli i innych konstrukcji znajdujących się na gruncie. Natomiast jeśli chodzi o lokale stanowiące odrębną własność, budynki, części budynków, budowle i inne konstrukcje wzniesione na gruncie lub mające z nim związek, część opisowa zawiera również ich szczegółowy opis.

Projekt przewiduje, że kataster powinien być prowadzony zgodnie ze stanem faktycznym i prawnym, a wpisy dotyczące oznaczenia nieruchomości i jej wartości objęte są domniemaniami ich wiarygodności. Operaty katastralne są jawne i powszechnie dostępne i zarówno one, jak również sporządzone z nich uwierzy-



telnione odpisy, wyciągi, kopie, odrisy, wyrisy, mają charakter dokumentów publicznych.

Kataster, zgodnie z omawianym projektem ustawy, ma być prowadzony przez samorządowe urzędy podatków lokalnych i katastru. Zasady ich funkcjonowania zostały określone w powołanym już projekcie ustawy o obligatoryjnych związkach gmin i miast wydzielonych oraz o samorządowych urządach podatków lokalnych i katastru.<sup>53</sup>

Koszty związane z powołaniem i obsługą funkcjonowania katastru, jak również udogodnienia w przepływie informacji przemawiają, zdaniem projektodawców, za usytuowaniem katastru w strukturze ponadgminnej. W tym też celu planuje się powołanie obligatoryjnych związków gmin, wyposażonych z mocy prawa w osobowość prawną i podlegających wpisowi do rejestru związków międzygminnych. Prowadzenie katastru przez gminę przewidziano wyłącznie w przypadku tzw. dużych miast. Celem działania tego typu związków, zgodnie z projektem, jest:

- przyjmowanie zgłoszeń obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości,
- ustalanie i pobór podatku od nieruchomości, podatku od spadków i darowizn, opłaty skarbowej,
- wykonywanie kontroli podatkowej w zakresie wyżej wymienionych podatków,
- założenie i prowadzenie katastru nieruchomości dla obszaru związku,
- założenie, prowadzenie i aktualizacja operatów katastralnych terytorialnych jednostek katastru z obszaru związku,
- gromadzenie, prowadzenie i udostępnianie publicznego zasobu katastralnego,
- prowadzenie ewidencji gruntów i budynków,
- prowadzenie gleboznawczej klasyfikacji gruntów,
- przeprowadzenie powszechnej taksacji nieruchomości.

Wykaz związków, ich siedziby oraz wykaz gmin wchodzących w skład poszczególnych związków określono w załączniku do projektu ustawy. Ogólny nadzór merytoryczny nad służbami katastralnymi miał sprawować Centralny Urząd Katastru Geodezji i Kartografii - centralny organ administracji państwowej. Szczegółowe zasady funkcjonowania tego urzędu określone zostały w projekcie ustawy o Centralnym Urzędzie Katastru, Geodezji i Kartografii, która wchodzi w

53 Zob. projekt ustawy o obligatoryjnych związkach gmin i miastach wydzielonych oraz o samorządowych urządach podatków lokalnych i katastru z dnia 20 grudnia 1995 r.

skład pakietu ustaw mających w założeniu regulować reformę opodatkowania nieruchomości.<sup>54</sup>

Obligatoryjne związki gmin realizowałyby swoje zadania przy pomocy samorządowych urzędów podatków lokalnych i katastru będących komunalnymi jednostkami budżetowymi związków. Urzędy te mają być organami podatkowymi I instancji w sprawach podatku od nieruchomości, podatku od spadków i darowizn oraz opłaty skarbowej, a także w innych sprawach określonych odrębnymi przepisami. W stosunku do nich organami II instancji byłyby samorządowe kolegia odwoławcze. Samorządowe urzędy podatków lokalnych i katastru tworzone byłyby również w gminach o statusie miasta - mających nadany status miast wydzielonych.

W projekcie ustawy o katastrze duży nacisk położono na aktualizację danych zawartych w katastrze. O wszelkich zmianach dotyczących stanu opisanego w operacie katastralnym właściciele nieruchomości (bądź podatnicy nie będący właścicielami nieruchomości) obowiązani są powiadomić właściwy ze względu na miejsce położenia nieruchomości urząd w terminie trzydziestu dni od dnia zaistnienia tych zmian. O zmianach tych obowiązani są powiadomić właściwy urząd także organy administracji rządowej i samorządowej, sądy i notariusze, jednak termin do zawiadomienia wynosi w takim wypadku czternaście dni. W celu umożliwienia gminom dokonania prognozy przyszłych wpływów z podatku od nieruchomości oraz dla ustalenia przez rady gmin stawek podatkowych projekt ustawy zobowiązuje samorządowe urzędy podatków lokalnych i katastru do przekazywania właściwym ze względu na miejsce położenia nieruchomości gminom wykazu danych o nieruchomościach. Obowiązują przy tym następujące terminy: 30 lipca danego roku (za okres pierwszego półrocza) oraz 31 stycznia roku następnego (za okres drugiego półrocza). Wykaz danych o nieruchomościach, zgodnie z art.12 projektu ustawy, powinien zawierać co najmniej: oznaczenie w operacie katastralnym, wskazanie podatnika podatku od nieruchomości, zaktualizowaną zgodnie z przepisami o powszechnej taksacji nieruchomości wartość katastralną nieruchomości, zaktualizowaną wartość katastralną nieruchomości pomniejszoną o wysokość udzielonych ulg i zwolnień, wartość poszczególnych części nieruchomości, jeżeli do ustalenia wartości nieruchomości zastosowano różne metody wyceny.

W kwestii zasad ustalania wartości katastralnej projekt ustawy o katastrze nieruchomości odsyła do przepisów o powszechnej taksacji nieruchomości, ogra-

54 Zob. projekt ustawy o Centralnym Urzędzie Katastru, Geodezji i Kartografii z dnia 18 grudnia 1995 r.

nicząc się tylko do stwierdzenia, że wartość ta jest ustalana przez samorządowe urzędy podatków lokalnych i katastru w drodze decyzji i że przy jej ustalaniu nie uwzględnia się zadłużeń i obciążeń nieruchomości.

Problematyka ustalania wartości katastralnej była przedmiotem prac nad nową ustawą regulującą gospodarkę nieruchomościami, które to prace były prowadzone równoległe z przygotowaniem projektu nowego podatku katastralnego. Przygotowywany w resorcie gospodarki przestrzennej i budownictwa projekt ustawy o gospodarce nieruchomościami został uchwalony przez Sejm w dniu 21 sierpnia 1997 r. Nowa ustawa, zastępująca dotychczas obowiązującą ustawę z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości, weszła w życie 1 stycznia 1998 r.<sup>55</sup> Dział IV tego aktu dotyczy wyceny nieruchomości, w tym również ustalania wartości katastralnej. Wartość katastralną nieruchomości, zgodnie z art. 150 ust. 4 powołanej ustawy, ustala się dla nieruchomości, o których mowa w przepisach o podatku od nieruchomości.<sup>56</sup> Ustalana ona jest w drodze powszechnej taksacji nieruchomości przez organy prowadzące kataster nieruchomości. Wartość katastralną nieruchomości określa się na podstawie oszacowania nieruchomości reprezentatywnych dla poszczególnych rodzajów nieruchomości na obszarze danej gminy. Czynności techniczne związane z oszacowaniem nieruchomości reprezentatywnych, a następnie sporządzeniem map i tabel taksacyjnych wykonują rzeczoznawcy majątkowi. Mapy taksacyjne służą oznaczeniu jednostkowych wartości gruntów, które są położone w strefie o podobnych czynnikach decydujących o wartości rynkowej gruntów. Odnosząc tę wartość do powierzchni gruntu otrzymuje się jego wartość katastralną. Na podobnych zasadach ustala się wartość części składowych gruntów. W celu ustalenia wartości katastralnych części składowych gruntu (budynki, budowle, konstrukcje nie stanowiące odrębnego od gruntu przedmiotu własności) określa się ich jednostkowe wartości powierzchni i wykazuje w tabelach taksacyjnych. Wartość katastralną obiektu stanowiącego część składową gruntu ustala się jako iloczyn jego powierzchni wykazanej w katastrze nieruchomości oraz wartości jednostkowej wykazanej w tabelach taksacyjnych. W ten sam sposób ustala się wartość katastralną lokali oraz budynków stanowiących odrębny od gruntu przedmiot własności.

55 Dz.U. Nr 115, poz. 741.

56 Problematykę zasad wyceny nieruchomości w oparciu o postanowienia omawianej ustawy przedstawia szerzej K. Jędrzejewska, Kto i jak wyceni, „Rzeczpospolita” 1997, nr 17.

Mapy i tabele taksacyjne sporządzane są przez organ prowadzący kataster, który jest zobligowany do udostępnienia ich do publicznego wglądu. Każdy, czyjego interesu prawnego dotyczą ustalenia wynikające z map i tabel taksacyjnych, może zgłaszać do nich zarzuty. Po rozpatrzeniu zarzutów rada gminy podejmuje uchwałę w sprawie nadania mocy urzędowej mapom i tabelom taksacyjnym. Osobom niezadowolonym ze sposobu załatwienia zgłoszonego wcześniej zarzutu przysługuje skarga do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Ustalenia wartości katastralnej konkretnej nieruchomości dokonuje organ prowadzący kataster w drodze decyzji, na podstawie której dokonywany jest wpis wartości w katastrze nieruchomości. Wartość ta uzyskuje z dniem wpisania moc danych urzędowych. Wartości wpisane do katastru nieruchomości mogą być z urzędu lub na wniosek podatnika aktualizowane na podstawie indywidualnego oszacowania nieruchomości. W ustawie nie został określony termin przeprowadzenia pierwszej taksacji nieruchomości (pozostawiono to odrębnej regulacji). Rada Ministrów została zobligowana do unormowania w drodze rozporządzenia szczegółowych zasad i trybu przeprowadzenia taksacji i jej kontroli, ale stosowne rozporządzenie jeszcze się nie ukazało.

Opracowane w Ministerstwie Finansów główne założenia nowego podatku, opartego na wartości nieruchomości określonej w katastrze, nie uzyskały akceptacji autorów reformy dotyczącej funkcjonowania gospodarki i administracji publicznej (reforma Centrum).<sup>57</sup> Wpłynęły na to przede wszystkim protesty Państwowej Rady Geodezyjnej oraz Stowarzyszenia Geodetów Polskich, w których wskazywano, że nie są uzasadnione działania zmierzające do tworzenia katastru ograniczonego jedynie do funkcji fiskalnych, ściśle powiązanego z wymiarem podatków.<sup>58</sup> Lepszym rozwiązaniem byłby kataster wielozadaniowy, oparty na dotychczasowej ewidencji gruntów i budynków. Podnoszono, że bezpośrednie powiązanie prowadzenia katastru z decyzyjnym procesem wymiaru podatków przyczyni się do deprecjacji technicznej wartości katastru i jego obiektywizmu. Krytykując rozwiązania opracowane w Ministerstwie Finansów podkreślano, że projektowane ustawy dotyczące reformy opodatkowania nieruchomości nadmiernie ingerują w prawo geodezyjne i kartograficzne, co przejawia się m.in. likwidacją takich instytucji jak krajowy system informacji o terenie i fundusz gospodarki zasobem geodezyjnym i kartograficznym. Zarzuty te zostały po części uwzględnione, co do

57 Zob. G. Nowecki, Przyszłość systemu katastralnego w Polsce - szanse i zagrożenia, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 12 i K. Jędrzejewska, Nie tylko podatek, „Rzeczpospolita” 1997, nr 17.

58 Zob. K. Jędrzejewska, Nie tylko..., op. cit.

prowadziło do tego, że w ustawie z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zmianie niektórych ustaw normujących funkcjonowanie gospodarki i administracji publicznej<sup>59</sup> zdecydowano się na powołanie Głównego Geodety Kraju, któremu powierzono m.in. przygotowanie organizacyjno-techniczne katastru, jego wprowadzenie oraz opracowanie wytycznych i nadzorowanie powszechnej wyceny nieruchomości.<sup>60</sup> W zasadzie odstąpiono więc od założeń opracowanej w Ministerstwie Finansów reformy opodatkowania nieruchomości, zgodnie z którymi wszystkie sprawy związane z prowadzeniem katastru i jego aktualizacją byłyby domeną organów podatkowych w postaci samorządowych urzędów podatków lokalnych i katastru. W ten sposób Główny Geodeta Kraju stał się organem odpowiedzialnym za realizację podstawowych elementów tej reformy, tj. wprowadzenie katastru oraz przeprowadzenie procesu powszechnej taksacji nieruchomości.

59 Dz.U. Nr 106, poz. 496

60 Zob. art. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.).

### 3. OCENA DOTYCHCZASOWYCH PRAC DOTYCZĄCYCH REFORMY OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI W POLSCE

#### 3.1. Ocena podstawowych założeń reformy opodatkowania nieruchomości

Oceniając przedstawione w poprzednim rozdziale założenia reformy opodatkowania nieruchomości w Polsce należy stwierdzić, że zasługują one na aprobatę. Podstawowe kierunki tej reformy, a więc wprowadzenie nowego podatku *ad valorem*, którego podstawa opodatkowania bazowałaby na wartości nieruchomości i, co za tym idzie, stworzenie katastru fiskalnego nieruchomości są jak najbardziej słuszne i w zasadzie nie wzbudzają większych kontrowersji w doktrynie.<sup>61</sup> Powszechnie przyjmuje się, że powierzchnia nieruchomości będąca obecnie podstawą opodatkowania powinna zostać w wyniku reformy zastąpiona wartością katastralną nieruchomości.

Również takie założenia reformy, jak zwiększenie dochodów budżetów samorządowych z opodatkowania nieruchomości i przyznanie szerszych kompetencji organom samorządu w kształtowaniu wysokości nowego podatku nie wymagają, jak się wydaje, głębszego uzasadnienia. Są one przejawem realizacji zgłaszanych od dłuższego czasu przez doktrynę i środowiska samorządowe postulatów w tym zakresie.<sup>62</sup> Ten kierunek reformy zgodny jest z postanowieniami

61 W literaturze przedmiotu można spotkać się z argumentami przemawiającymi za przyjęciem powierzchni jako podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości - zob. A. Borodo, Podatek od nieruchomości w systemie finansowym samorządu terytorialnego, Toruń 1995, s. 88 i n. Za przyjęciem powierzchni jako podstawy przemawia, zdaniem Autora, m.in. to, że:  
- powierzchnia jest jednolitą, zobiektywizowaną miarą dla wszystkich nieruchomości, bez względu na ich rodzaj, charakter, stosunki własnościowe i funkcje,  
- powierzchnia umożliwia powiązanie wysokości podatku z wydatkami gminy na rzecz infrastruktury na takiej zasadzie, że wydatki gminy są tym większe, im większą powierzchnię gruntów należy wyposażyć w urządzenia z zakresu infrastruktury,  
- powierzchnia jako podstawa umożliwia uproszczenie konstrukcji podatku, łatwość wymiaru, taniość poboru.  
Pogląd ten jest odosobniony, przy czym jego Autor dostrzega również mankamenty powierzchni jako podstawy opodatkowania i nie neguje wartości jako docelowej podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Podnosi jednak, że jest to bardzo trudne do zrealizowania - ibidem, s. 90 i 112 i n.

62 Zob. E. Tegler, Władztwo podatkowe gmin, (w:) Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r. Zagadnienia ustrojowe i prawno-finansowe, pod red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1997, s. 375 i n.; A. Borodo, Samorząd terytorialny. System prawno-finansowy, Warszawa 1997, s. 19; N. Gajl, Modele podatkowe. Podatki lokalne, Warszawa 1996, s. 45.

Konstytucji przyznającymi jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.<sup>63</sup>

Niewątpliwym plusem przedstawionej koncepcji opodatkowania nieruchomości jest jej kompleksowe ujęcie. Przygotowano cały pakiet projektów ustaw, które regulują problematykę daleko wykraczającą poza materię *stricto* podatkową, obejmującą takie dziedziny jak kataster nieruchomości, zasady wyceny nieruchomości, strukturę organów prowadzących kataster oraz organów nadzorujących itp. Należy podkreślić, że tylko takie - całościowe - podejście do tego zagadnienia umożliwi stworzenie koncepcji wewnątrznie niesprzecznej, z dostosowanymi do siebie regulacjami z różnych dziedzin prawa. W tym aspekcie zaproponowane rozwiązania wydają się być pewną całością, chociaż można wskazywać na pewne zagrożenia - o czym niżej - związane z rozdzieleniem prac nad konstrukcją nowego podatku od prac zmierzających do wprowadzenia katastru nieruchomości.

Na aprobatę zasługuje również założenie, że nowe zasady opodatkowania obejmą wszystkie rodzaje nieruchomości, bez względu na ich rodzaj i sposób wykorzystywania. W ten sposób trzy aktualnie obowiązujące podatki o bardzo zbliżonym przedmiocie, tj. podatek od nieruchomości, podatek rolny oraz podatek leśny, zostaną zastąpione nowym podatkiem od nieruchomości. Wpływie to niewątpliwie na ujednoczenie zasad opodatkowania nieruchomości w Polsce. Wydaje się, że ten kierunek reformy również nie wymaga specjalnego uzasadnienia, tym bardziej że zagadnienie to było już analizowane w I części pracy.

Na pozytywną ocenę zasługuje dostosowanie projektowanych zasad opodatkowania nieruchomości do rozwiązań obowiązujących w Unii Europejskiej. Utworzenie katastru oraz związanego z nim systemu opodatkowania nieruchomości jest jednym z podstawowych warunków członkostwa Polski w Unii, gdzie tego typu rozwiązania obowiązują niemal we wszystkich państwach.<sup>64</sup> Wspólnoty Europejskie przywiązują do sprawy katastru dużą wagę o czym świadczy m.in. to, że państwa członkowskie, które nie miały dotychczas katastru, zostały zobowiązane do jego wprowadzenia.<sup>65</sup> Prace nad systemem katastralnym podjęte zostały w zasadzie we wszystkich krajach Europy Środkowej, które starają się o członkostwo w Unii.<sup>66</sup> Ma to na celu harmonizację ich systemu ewidencjonowa-

63 Art. 168 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

64 Szerzej na ten temat: J. Konieczny, Eksperti Unii o Polskich doświadczeniach, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 12 oraz G. Nowecki, Znaczenie katastru w procesie integracji z Unią Europejską, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 12.

65 Przykładem może być Grecja, gdzie Unia zdecydowała się sfinansować prace zmierzające do stworzenia katastru - zob. G. Nowecki, Znaczenie katastru... op. cit., s. 21.

nia nieruchomości z systemem obowiązującym w Unii, co niewątpliwie ułatwi i przyspieszy proces ich integracji w ramach Wspólnoty Europejskiej. Projektowane w Polsce reformy ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości znalazły wysokie uznanie u przedstawicieli Unii, co zaowocowało już przyznaniem bezwrotnej pomocy finansowej i gotowością dalszego wspierania budowy systemu katastralnego.<sup>67</sup> Sugerują oni, że na początku reformy optymalnym rozwiązaniem byłoby utworzenie katastru fiskalnego nastawionego przede wszystkim na potrzeby nowego systemu opodatkowania nieruchomości.<sup>68</sup> Tego typu rozwiązanie funkcjonuje i przynosi znakomite efekty w wielu państwach Wspólnoty Europejskiej.<sup>69</sup>

Aprobując podstawowe założenia reformy opodatkowania nieruchomości należy jednak zaznaczyć, że nie wszystkie znajdują odzwierciedlenie w propozycjach szczegółowych regulacji prawnych zawartych w powołanych projektach ustaw. Jednak przed przejściem do omawiania poszczególnych rozwiązań projektowanego podatku od nieruchomości pod kątem ich zgodności z kierunkowymi założeniami reformy, należy zwrócić uwagę na negatywne zjawiska o charakterze ogólnym, które rzutują na kształt projektowanej reformy.

Zaprezentowana koncepcja reformy opodatkowania nieruchomości została opracowana pod koniec 1995 r. i w związku z upływem dość długiego okresu czasu w pewnej mierze uległa dezaktualizacji. W latach 1995-1997 zaszły istotne zmiany w systemie prawnym, które muszą być uwzględnione w projektach ustaw regulujących przyszłą reformę. W tym okresie weszła w życie nowa Konstytucja RP, ordynacja podatkowa, ustawa o gospodarce nieruchomościami, istotnym zmianom uległy ustawy: o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym i lasach, toczą się prace nad wprowadzeniem samorządowych powiatów i województw. Powstaje w związku z tym pytanie, czy zmiany te nie spowodowały całkowitej dezaktualizacji przedstawionej koncepcji opodatkowania nieruchomości? Takiego niebezpieczeństwa nie ma z uwagi na to, że żaden z ww. aktów nie wpłynął zasadniczo na kształt projektowanego podatku katastralnego. Konieczne są jedynie niewielkie zmiany poszczególnych rozwiązań dotyczących

66 Na początku lat dziewięćdziesiątych rozpoczęte zostały prace nad wprowadzeniem katastru w Czechach, Słowacji, Węgrzech i Estonii - zob. G. Nowecki, Znaczenie katastru..., op. cit., s. 22.

67 Szerzej na ten temat: J. Konieczny, Eksperti Unii..., op. cit., s. 24.

68 Theo Bogaerts, Studium strategicznego przeglądu polskiego systemu katastralnego, Delft 1996.

69 Powstający w Grecji, przy dużym wsparciu finansowym Unii kataster ma charakter fiskalny, m.in. z tego względu, że taki model katastru zaczyna szybko przynosić zwrot nakładów poniesionych na jego wprowadzenie - szerzej G. Nowecki, Znaczenie katastru..., op. cit., s. 21.

takich kwestii jak zwolnienia od podatku, zasady określania stawek podatkowych, wprowadzenie nowej terminologii itp.<sup>70</sup> Zdecydowanie większy niż upływ czasu wpływ na dezaktualizację przedstawionych założeń reformy wywiera sygnalizowany już problem rozdzielenia prac nad wprowadzeniem katastru od reformy opodatkowania nieruchomości. Prace nad wprowadzeniem katastru zostały w zmienionej ustawie Prawo geodezyjne i kartograficzne przypisane Głównemu Geodecie Kraju.<sup>71</sup> W związku z tym zdezaktualizowały się dwa projekty ustaw składających się na pakiet ustaw regulujących reformę opodatkowania nieruchomości, tj. projekt ustawy o katastrze nieruchomości oraz ustawy o obligatoryjnych związkach gmin i miastach wydzielonych oraz o samorządowych urządach podatków lokalnych i katastru. Należy podkreślić, że projekt ustawy o katastrze nieruchomości był jedynym dokumentem, w którym określony został przyszły kształt prawny tej instytucji. W aktualnym systemie prawa (nawet w projektach aktów prawnych) kataster jako instytucja prawna nie jest nigdzie zdefiniowany, a jednocześnie istnieją obowiązujące już przepisy nakazujące prowadzenie i aktualizację katastru. Żeby nie być gołosłownym, można przytoczyć powoływaną już ustawę Prawo geodezyjne i kartograficzne, w której ustawodawca posługuje się tym terminem, bez jego wyjaśnienia. Mało tego - nakłada na Głównego Geodetę Kraju obowiązek „przygotowania organizacyjno-technicznego katastru i wdrożenia katastru”<sup>72</sup> - instytucji, która w systemie prawa nie istnieje. Na podobne zjawisko można wskazać w obowiązującej już ustawie o gospodarce nieruchomościami, gdzie w dziale IV określone zostały zasady ustalania wartości nieruchomości, w tym wartości katastralnej, bez bliższego określenia instytucji katastru. W związku z tym wiadomo jak ustalać wartość katastralną, ale nie wiadomo co to jest kataster. Na podobne niekonsekwencje można wskazać na gruncie art. 150 ust. 4 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Zgodnie z nim wartość katastralną ustala się dla nieruchomości, o których mowa w przepisach o podatku od nieru-

70 Problematyka ta jest przedmiotem rozważań w dalszej części pracy – zob. rozdz. III pkt 2.2.

71 Zob. art. 30 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zmianie niektórych ustaw normujących funkcjonowanie gospodarki i administracji publicznej (Dz.U. Nr 106, poz. 496).

72 Zob. art. 7 ust. 1 pkt 12 powoływanej ustawy - Prawo geodezyjne i kartograficzne. Jeszcze bardziej dziwny jest zapis w pkt 1 tego artykułu, zgodnie z którym do zadań Głównego Geodety Kraju należy m.in. „rejestracja stanów prawnych i faktycznych nieruchomości (kataster) i kartografii...” Nazwa „kataster” została w tym przepisie nie wiadomo z jakich względów zamieszczona w nawiasie, bez bliższego sprecyzowania tego pojęcia. Duże zastrzeżenia może budzić użycie sformułowania „rejestracja stanów prawnych” nieruchomości, z którego można wnioskować, że Główny Geodeta Kraju ma być organem decydującym o prawie własności nieruchomości, z pominięciem sądu i instytucji ksiąg wieczystych - zob. K. Jędrzejewska, Nie tylko podatek, „Rzeczpospolita” 1997, nr 17.

chomości. W obowiązującym stanie prawnym te przepisy zawarte są w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ale nie ma w niej w ogóle definicji nieruchomości, ponieważ ustawodawca określając przedmiot podatku wskazuje jedynie na grunty, budynki i budowle. Dla jakich więc nieruchomości ma być ustalana wartość katastralna? Należy sądzić, że dla tych, które zostaną zdefiniowane w przyszłej ustawie o podatku od nieruchomości. Po co zatem wprowadzać do obowiązującego stanu prawnego „martwe” przepisy, które tak naprawdę będą mogły zafunkcjonować dopiero po wejściu w życie ustawy o powszechnej taksacji, o katastrze i podatku katastralnym?

Wyżej zasygnalizowane problemy świadczą o tym, że w chwili obecnej nie ma dostatecznej synchronizacji pomiędzy prowadzonymi w różnych resortach pracami nad aktami regulującymi problematykę reformy ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości. W efekcie do systemu prawa wprowadzane są rozwiązania bez zachowania stosownej chronologii, które nie tworzą przy tym uporządkowanej całości.<sup>73</sup> Coraz bardziej widoczny staje się brak jednolitej koncepcji i harmonogramu realizacji poszczególnych etapów omawianej reformy. Można zaryzykować twierdzenie, że aktualnie realizowane są dwa odizolowane od siebie kierunki reformy: pierwszy z nich ma na celu stworzenie katastru nieruchomości, drugi - wprowadzenie podatku katastralnego. Nie może to przynieść - co potwierdza stan wprowadzonych ostatnio przepisów regulujących tę problematykę - dobrych rezultatów. Prace nad projektami ustaw regulujących kataster i podatek katastralny powinny być zsynchronizowane, ponieważ ich zakresy tematyczne w wielu miejscach się krzyżują.<sup>74</sup> Trudno jest w sposób racjonalny opracowywać konstrukcję podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy nie są znane zasady ustalania podstawy opodatkowania w postaci wartości wynikającej z katastru. Nie można również poprawnie opracować konstrukcji katastru w sytuacji, gdy nie wiadomo jakie dane są niezbędne do wymierzenia podatku katastralnego. Te wzajemne zależności, brane pod uwagę przez zespół opracowujący koncepcję reformy przedstawioną w poprzednim rozdziale pracy, przemawiają za wspomnianym ujednoczeniem prac nad tymi instytucjami. W tym celu powinien być określony organ nadzorujący te prace, którego zadaniem byłoby czuwanie nad wzajemnym dostosowaniem projektowanych rozwiązań. Z uwagi na przedmiot

73 Przykładem może być zasygnalizowany już problem ustalania wartości katastralnej w ustawie o gospodarce nieruchomościami. Mimo wejścia w życie przepisów regulujących te zasady nie wiadomo dla jakich nieruchomości będzie ustalana ta wartość, kiedy należy przystąpić do jej ustalania i gdzie w końcu „zapisać” w ten sposób ustaloną wartość katastralną.

74 Zob. S. Kalus, Problemy z opodatkowaniem, „Rzeczpospolita” 1996, nr 3.

projektowanych regulacji w organie tym powinien być przedstawiciel Ministra Finansów, Głównego Geodety Kraju oraz samorządu terytorialnego.

### 3.2. Ocena konstrukcji podatku katastralnego na tle ogólnych założeń reformy

#### 3.2.1. Uwagi ogólne

Generalna aprobata podstawowych założeń reformy opodatkowania nieruchomości nie oznacza, że szczegółowe rozwiązania zaproponowane w przedstawionych projektach ustaw zasługują również na bezkrytyczne przyjęcie. Niektóre z tych rozwiązań są nie do pogodzenia ze wspomnianymi założeniami ogólnymi. W projektowanej ustawie o nowym podatku od nieruchomości dają się wyróżnić takie jej części, które zostały mechanicznie przeniesione z obowiązujących przepisów i przez to są nie dostosowane do nowej koncepcji opodatkowania nieruchomości. Można też wskazać na takie obszary, które zostały uregulowane w projekcie bardzo ogólnikowo lub też nie są w ogóle przedmiotem regulacji. W projektowanej ustawie nie brak też rozwiązań racjonalnych, nowoczesnych, których wprowadzenie do nowego podatku niewątpliwie przyczyni się do udoskonalenia jego konstrukcji. Problematyka powyższa przedstawiona jest w tej części pracy w oparciu o tzw. cechy zmienne każdego podatku,<sup>75</sup> co umożliwia jej usystematyzowanie.

#### 3.2.2. Podmiot podatku od nieruchomości

Przy ustawowym określeniu podmiotu nowego podatku utrzymana została obowiązująca zasada, że podatnikiem jest właściciel nieruchomości i tylko w przypadku nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego podatnikiem jest władający tego typu nieruchomościami. Zasada ta - co zasługuje na aprobatę - uległa wzmocnieniu poprzez przyjęcie rozwiązania, że w przypadku gdy jest zarówno właściciel, jak i posiadacz samoistny, podatnikiem (z wyjątkami dotyczącymi nieruchomości państwowych i komunalnych) będzie właściciel.<sup>76</sup> Warto zwrócić uwagę, że projektodawca odstąpił od

75 Za cechy zmienne podatku przyjęło się w doktrynie uważać: podmiot podatku, przedmiot podatku, podstawę opodatkowania, stawki, ulgi i zwolnienie oraz tryb i warunki płatności podatku - zob. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 114. A. Kostecki określa je jako „podstawowe elementy konstrukcji podatku” - zob. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, (w:) *System instytucji...*, op. cit., s. 151.

76 Słusznie zrezygnowano z problematycznego zapisu z aktualnie obowiązujących przepisów, zgodnie z którym podatnikiem podatku jest „właściciel lub posiadacz samoistny” - zob. art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Owo „lub” jest przyczyną wielu sporów interpretacyjnych - zob. rozdział II pkt 2.1.1. pracy.

określenia jako podatnika posiadacza nieruchomości na rzecz władającego nieruchomością. To drugie pojęcie jest pojęciem szerszym, obejmującym nie tylko posiadacza w rozumieniu art. 336 k.c., ale również dzierżyciela, powiernika i zarządcę nieruchomości. W ten sposób ukształtowało się bardzo czytelne kryterium ustalania zobowiązanego do płacenia podatku od nieruchomości państwowych i komunalnych - jest nim fakt władania nieruchomością, bez względu na tytuł prawny i inne okoliczności z tym związane.<sup>77</sup> Na podobnej zasadzie określono podatnika w przypadku nieruchomości o nie uregulowanym stanie prawnym, których niestety w Polsce jest dosyć dużo. W takim wypadku podatnikiem jest władający bez tytułu prawnego nieruchomością o nie uregulowanym stanie prawnym.

Na tle powyższych uwag dziwi, że autorzy projektu zdecydowali się na przeniesienie z obowiązujących regulacji zapisu dotyczącego Lasów Państwowych i Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa. Podmioty te są wskazane jako podatnicy podatku w stosunku do nieruchomości, które są w ich władaniu. Zapis ten jest niepotrzebny wobec przyjęcia w projekcie zasady, że podatnikiem jest każdy, kto włada nieruchomościami Skarbu Państwa lub gminy, nawet bez tytułu prawnego. Po co w takim wypadku „imiennie” wskazywać raz jeszcze Lasy Państwowe i Agencję jako podatników tego podatku?<sup>78</sup>

W dalszym ciągu jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej są wymieniane obok osób fizycznych i prawnych jako podatnicy podatku od nieruchomości. Prowadzi to do wielu nieporozumień, zwłaszcza przy opodatkowaniu nieruchomości wykorzystywanych przez spółki cywilne, wspólnoty gruntowe i mieszkaniowe, zakłady budżetowe itp.<sup>79</sup> Wydaje się, że lepszym rozwiązaniem byłoby bezpośrednie określenie sytuacji, w której tego typu jednostka może być podatnikiem, tzn. tylko w przypadku oddania jej w zarząd nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy.<sup>80</sup> W związku z tym zapis o takiej

77 Np. nie ma już znaczenia, czy władający działa we własnym imieniu i na własny rachunek - wystarczającą przesłanką jest władanie nieruchomością państwową lub komunalną.

78 Pewną niekonsekwencją projektodawców jest wskazanie, że w przypadku Lasów Państwowych podatnikiem jest właściwa jednostka organizacyjna, a w przypadku nieruchomości wchodzącej w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa - AWRSP. W obowiązującym stanie prawnym nie Agencja, ale również jej jednostki organizacyjne są podatnikami podatku od nieruchomości - zob. art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

79 Problemy te szczegółowo omówione są w rozdziale II pkt 2.1 pracy.

80 Zob. rozważania zawarte w rozdziale II pkt 2.1.2. pracy.

właśnie treści powinien być zamieszczony w projektowanej ustawie o podatku od nieruchomości, co niewątpliwie ułatwiłoby opodatkowanie tego typu jednostek.

Pewnym anachronizmem, mechanicznie przeniesionym z ustawy o podatku rolnym, jest zapis, zgodnie z którym podatnikiem podatku od nieruchomości jest dzierżawca gruntu wchodzącego w skład gospodarstwa rolnego, jeżeli grunt został wydzierżawiony na podstawie umowy zawartej zgodnie z przepisami o ubezpieczeniu społecznym rolników. W projektowanej ustawie nie ma w ogóle definicji gospodarstwa rolnego, co - przy projektowanym uchyleniu ustawy o podatku rolnym - może nastęrczać trudności z ustaleniem, jaki rodzaj gruntu wchodzi w skład gospodarstwa rolnego. Ponadto można mieć wątpliwości czy utrzymywanie tej odrębności od reguły, że podatnikiem jest właściciel, znajduje dostateczne uzasadnienie w konstrukcji nowego podatku.

### 3.2.3. Przedmiot podatku katastralnego

Przedmiotem opodatkowania nowym podatkiem mają być, co należy ocenić pozytywnie, wszystkie rodzaje nieruchomości w rozumieniu k.c. oraz określone rzeczy, które zostały uznane za nieruchomości w rozumieniu projektowanej ustawy o podatku od nieruchomości. Stało się bardzo dobrze, że w projekcie znalazła się definicja nieruchomości na potrzeby opodatkowania, co znakomicie ułatwia nie tylko określenie przedmiotu podatku, ale również podatnika tego podatku.<sup>81</sup> Poza gruntem, budynkiem, lokalem przedmiotem podatku są budowle i, co jest zupełną nowością, konstrukcje wzniesione na gruncie lub mające związek z gruntem, stanowiące od gruntu odrębny przedmiot własności. Chodzi tu zapewne o różnego rodzaju obiekty, które nie są budowlami w rozumieniu prawa budowlanego, takie jak: parkany, baseny, szklarnie itp. Opodatkowanie tych konstrukcji, dotychczas nie podlegających opodatkowaniu, wydaje się uzasadnione. Pewne zastrzeżenia można natomiast mieć do sposobu ustawowego określenia rodzajów konstrukcji podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z projektem, zdecydować ma o tym w formie rozporządzenia Rada Ministrów. Na podstawie tego zapisu Rada Ministrów uzyskalaby więc uprawnienia do kształtowania przedmiotu nowego podatku i to w zasadzie niczym nie ograniczone. Regulacja ta wydaje się być niezgodna z art. 217 Konstytucji, z którego wynika, że określanie m.in. przedmiotu opodatkowania następuje w drodze ustawy. Tak więc rodzaje konstru-

81 W obowiązujących regulacjach podatnikiem jest właściciel lub posiadacz nieruchomości w rozumieniu k.c., a przedmiotem podatku budynki, budowle i grunty, które nie zawsze są nieruchomością. Ten stan rzeczy prowadzi do powstawania sporów dotyczących określenia podatnika w przypadku lokalu nie stanowiącego nieruchomości - szerzej na ten temat w rozdziale II pkt 2.2.4. pracy.

kcji podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości powinny być precyzyjnie określone w ustawie, bez odsyłania do uregulowania tej kwestii w akcie rangi podustawowej.

Nowemu podatkowi mają podlegać wszystkie rodzaje gruntów, w tym również grunty rolne oraz lasy i grunty leśne. Biorąc pod uwagę brzmienie art. 2 projektowanej ustawy wszystkie rodzaje gruntów mają być opodatkowane na takich samych zasadach. Jednak w przepisach końcowych projektu zamieszczony jest art. 35, z którego wynika, że w ciągu 5 lat po wprowadzeniu ustawy grunty rolne i lasy będą opodatkowane tak, jak jest to uregulowane w obowiązujących przepisach, tzn. podstawą opodatkowania będzie liczba hektarów przeliczeniowych, a stawka będzie uzależniona od ceny żyta lub drewna.

Propozycja utrzymania przez kilka lat obowiązujących zasad opodatkowania gruntów rolnych i lasów jest przejawem braku koncepcji zmiany zasad opodatkowania tego typu gruntów i podważa jedno z podstawowych założeń planowanej reformy opodatkowania nieruchomości. Podatek katastralny miał bowiem w założeniu objąć swym zasięgiem przedmiotowym wszystkie rodzaje gruntów, w efekcie czego nastąpiłoby ujednoczenie zasad opodatkowania nieruchomości gruntowych w Polsce. Wyłączenie z tej reformy gruntów rolnych i leśnych powoduje, że staje się ona fragmentaryczna i w gruncie rzeczy ogranicza się do nieruchomości podlegających opodatkowaniu obowiązującym podatkiem od nieruchomości. Niepokoi przy tym, że autorzy projektu nie przedstawiają, nawet w uzasadnieniu projektu ustawy, propozycji dotyczących opodatkowania gruntów rolnych i leśnych po upływie okresu opodatkowania na „starych” zasadach. Pozwała to twierdzić, że nie mają oni przygotowanej wizji reformy podatku rolnego i leśnego, które to świadczenia wymagają, o czym była już mowa, zasadniczych reform. Należy również zwrócić uwagę, że zmiana reguł opodatkowania właśnie gruntów rolnych i leśnych jest najtrudniejszym elementem projektowanej reformy opodatkowania nieruchomości, a jednocześnie z uwagi na areal tych gruntów - mającym zasadnicze znaczenie. Reforma opodatkowania nieruchomości z wyłączeniem gruntów rolnych i leśnych jest w zasadzie dalszym „doskonaleniem” obowiązującego podatku od nieruchomości i tak naprawdę nie rozwiązuje jednego z podstawowych problemów, jakim wydaje się być podatkowe obciążenie gruntów rolnych.

Innym mankamentem proponowanych rozwiązań, dotyczących opodatkowania gruntów rolnych i leśnych, jest bardzo niestaranna redakcja przepisów regulujących te kwestie. W zasadzie jedynym artykułem (art. 35) autorzy projektu chcą uregulować problematykę, która dotychczas jest przedmiotem ustawy o podatku rolnym i rozdziału 9 ustawy o lasach, gdzie jest uregulowany podatek leś-

ny. Zgodnie z projektem, traci moc ustawa o podatku rolnym, a w ustawie o lasach skreśla się rozdział 9. Jednocześnie w projektowanej ustawie o podatku od nieruchomości nie zamieszcza się szeregu przepisów, które są niezbędne do ustalenia podatku. Przykładowo, nie ma w projekcie określonych zasad ustalania liczby hektarów przeliczeniowych, chociaż z art. 35 jednoznacznie wynika, że stawka podatku będzie odnoszona do liczby hektarów przeliczeniowych. Jak zatem ustalić kwotę podatku, kiedy nie wiadomo w jaki sposób należy ustalić powierzchnię podlegającą opodatkowaniu? O braku starannej redakcji przepisów świadczy również to, że w projekcie nie ma żadnej definicji gospodarstwa rolnego, chociaż termin ten występuje np. w art. 7 ust. 2 pkt 6 projektu, gdzie mowa jest o gruntach wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. W art. 35 projektu ustalone zostały stawki dla „gruntów rolnych”, które to pojęcie, jak się wydaje, zastąpiło dotychczas stosowane „grunty gospodarstwa rolnego”. Wbrew pozorom, zmiana terminologii może wywierać bardzo poważne następstwa. Jeżeli bowiem za „grunty rolne” uznamy wszystkie użytki rolne bez względu na ich powierzchnię i przeznaczenie, to okazać się może, że prawie wszystkie grunty, nawet te położone w miastach, są „gruntami rolnymi” i w związku z tym powinny podlegać opodatkowaniu na bardzo preferencyjnych zasadach przewidzianych aktualnie dla gospodarstw rolnych.<sup>82</sup> Stąd też wydaje się niezbędne bliższe określenie pojęcia „grunty rolne”. Nie jest to jednak najważniejsza kwestia wymagająca doprecyzowania w omawianym projekcie, jeżeli chodzi o zasady opodatkowania gruntów rolnych i lasów. Jest to jeden z najsłabszych punktów planowanej reformy opodatkowania nieruchomości. Można twierdzić, że projekt w zakresie opodatkowania gruntów rolnych i lasów zawiera rozwiązania gorsze od aktualnie obowiązujących. W najlepszym razie projektowany podatek katastralny, w którym utrzymane zostały obowiązujące zasady opodatkowania tego typu gruntów, przypomina „zlepek” trzech podatków, z których tylko jeden poddany został gruntownej reformie. Po co zatem łączyć je - i to jeszcze w tak nieudolny sposób - w jednej ustawie?

Rozwiązaniem optymalnym byłoby oczywiście objęcie, zgodnie z założeniami, wszystkich gruntów nowym podatkiem od nieruchomości. Jednakże z uwagi na dużą specyfikę opodatkowania gruntów rolnych i lasów, a także stosunkowo

82 Grunty położone w granicach administracyjnych miast mają w wielu wypadkach tzw. klasyfikację gleboznawczą i są oznaczane w ewidencji gruntów symbolem złożonym z dwóch członów, z których pierwszy określa funkcję terenu, a drugi rodzaj użytku rolnego - zob. par. 27 ust. 6 rozporządzenia Ministrów Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 158, poz. 813).

niskie obecnie obciążenie podatkiem rolnym i leśnym, konieczne wydaje się wprowadzenie okresu przejściowego w obejmowaniu ich podatkiem katastralnym. W tym okresie powinny być, tak jak zakładają to autorzy analizowanego projektu, utrzymane aktualne przepisy regulujące podatek rolny i leśny. Jednakże w tym czasie, czego już zabrakło w powołanym projekcie, powinny być podjęte konkretne działania, w efekcie których nowy podatek zastąpi obowiązujące świadczenia. Działania te w formie przepisów przejściowych powinny być zapisane w projektowanej ustawie o podatku katastralnym. Do najważniejszych z nich należy zaliczyć:

1. Wyraźne określenie, że podatek katastralny po upływie okresu przejściowego obejmie grunty rolne i leśne, przy czym należałoby rozważyć skrócenie tego okresu do lat trzech.

2. W okresie tym powinno następować, wynikające z projektu, stopniowe podwyższanie podatku rolnego i leśnego do poziomu zakładanej wysokości podatku katastralnego; zwiększanie obciążenia powinno następować poprzez eliminację niektórych ulg i zwolnień (np. zwolnienia użytków kl. VI, ulgi „żołnierskie”) oraz przyznanie radom uprawnienia do podwyższania stawek tych podatków. Wydaje się, że należy również rozważyć, co było już praktykowane w 1984 roku,<sup>83</sup> stopniowe zwiększanie ustawowych stawek podatku od gruntów rolnych i leśnych w celu złagodzenia skutków przejścia na ogólne zasady opodatkowania.

3. Objęcie nowym podatkiem gruntów rolnych wykorzystywanych do prowadzenia dużych gospodarstw, nastawionych na produkcję rolną, z jednoczesnym umożliwieniem korzystania z ulg i zwolnień o charakterze inwestycyjnym, przewidzianych w ustawie regulującej nowy podatek.

4. Możliwość wprowadzenia przez rady w formie uchwał nie tylko całkowitych zwolnień, ale również ulg w podatku, z których mogłyby korzystać określone grupy podatników, najbardziej dotknięte skutkami zwiększania wysokości opodatkowania gruntów rolnych.

Wprowadzenie tych rozwiązań w okresie przejściowym przyczyniłoby się, jak należy sądzić, do złagodzenia skutków zmiany zasad opodatkowania gruntów rolnych i leśnych. Ponadto w momencie wprowadzenia podatku katastralnego

83 W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. (Dz.U. Nr 52, poz. 268) równowartość pieniężna 2,5 q żyta jako stawka podatku od jednego hektara przeliczeniowego określona została przez ustawodawcę jako docelowa. Aby uniknąć gwałtownego wzrostu obciążenia podatkowego ustalono, że w roku 1985 wysokość podatku rolnego od gruntów odpowiada równowartości 1,5 q żyta, a w latach 1986-1988 równowartości 2,0 q żyta z 1 ha przeliczeniowego.



wiadomo byłoby, co nie wynika jednoznacznie z analizowanego projektu, że jest to świadczenie, które docelowo obejmie również tego typu grunty.

### 3.2.4. Podstawa opodatkowania w podatku katastralnym

Zasady ustalania wartości katastralnej stanowiącej podstawę opodatkowania projektowanym podatkiem określone zostały w innym akcie, a mianowicie ustawie o gospodarce nieruchomościami. W związku z tym może powstać wątpliwość, czy nie właściwszym aktem do uregulowania wartości stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest projektowana ustawa o podatku katastralnym. Za takim właśnie rozwiązaniem przemawia to, że w ustawie podatkowej powinny być uregulowane wszystkie zasadnicze elementy konstrukcji każdego podatku, a takim elementem jest niewątpliwie podstawa opodatkowania.<sup>84</sup> Uregulowanie tego w innego typu aktach, nastawionych na regulację innej problematyki, zawsze niesie ze sobą niebezpieczeństwo nieuwzględnienia w nich specyfiki prawa podatkowego.<sup>85</sup> Wydaje się jednak, że uregulowanie zasad ustalania wartości katastralnej w ustawie „niepodatkowej” jest rozwiązaniem racjonalnym i to co najmniej z dwóch powodów. Po pierwsze, zasady ustalania tej wartości są integralną częścią uregulowanego kompleksowo w ustawie o gospodarce nieruchomościami systemu wyceny nieruchomości.<sup>86</sup> Wyodrębnienie trybu ustalania wartości katastralnej z ogólnych reguł wyceny nieruchomości wymagałoby regulowania tych samych kwestii (np. sposobów określania wartości nieruchomości, zasad funkcjonowania rzeczoznawców majątkowych itp.) w identyczny sposób w dwóch różnych ustawach. Po drugie, za wyłączeniem z ustawy o podatku od nieruchomości zasad ustalania wartości katastralnej przemawia rozległość tej problematyki. Uregulowanie jej w projektowanej ustawie spowodowałoby, że zwiększyłaby ona znacznie swoją objętość, co negatywnie wpłynęłoby na jej przejrzystość i czytelność. Poza tym i tak nie można byłoby uniknąć konieczności odsyłania do ustawy o gospodarce nieruchomościami, gdzie np. całościowo uregulowana została problematyka zasad wykonywania zawodu przez rzeczoznawców majątkowych, którzy zajmą się wyceną nieruchomości. Z tych też powodów wydaje się, że uregulowanie trybu ustalania wartości katastralnej w ustawie o gospodarce nieruchomościami jest dobrym rozwiązaniem. Odrębną kwestią jest natomiast, o czym była już mowa, konieczność synchronizacji postanowień tych

84 Por. R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995, s. 52.

85 Ibidem, s. 36 i nast.

86 Wycena nieruchomości uregulowana w ustawie o gospodarce nieruchomościami służy nie tylko ustaleniu wartości katastralnej, ale również określeniu wartości rynkowej i wartości odtworzeniowej - zob. art. 149 i nast. powoływanej ustawy o gospodarce nieruchomościami.

dwóch aktów. I tutaj nasuwają się pewne zastrzeżenia związane z tym, że ustalone zostały przez Sejm i weszły w życie regulacje dotyczące wartości katastralnej, a więc podstawy opodatkowania nowego podatku w sytuacji, gdy nie było w tymże Sejmie nawet projektu ustawy normującej ten podatek. Tak więc określona została prawnie podstawa nowego podatku, bez ogólnego ustalenia innych elementów konstrukcji tego świadczenia. W efekcie do systemu prawnego zostały wprowadzone martwe przepisy, które nie mogą być stosowane, ponieważ nie ma jeszcze (i tak naprawdę nie wiadomo kiedy się ukaże) ustawy o nowym podatku od nieruchomości. Z tych powodów ustawowe określenie wartości katastralnej na potrzeby podatku katastralnego wówczas, gdy nie ma jeszcze samego podatku, wydaje się być działaniem przedwczesnym. Przepisy te powinny ukazać się łącznie z ustawą o przyszłym podatku, chociaż niekoniecznie w tej ustawie. W aktualnym stanie prawnym rozwiązania zawarte w przyszłej ustawie o podatku katastralnym muszą być dostosowane do zapisów działu IV ustawy o gospodarce nieruchomościami, co w pewnym zakresie determinuje przyszły kształt podatku od nieruchomości. Innymi słowy podatek ten będzie musiał być dostosowywany do rozwiązań zawartych we wcześniej uchwalonych aktach, które były tworzone na potrzeby innych niż system podatkowy działów prawa.

Sprecyzowania wymagają zawarte w projektowanej ustawie zasady określania podstawy opodatkowania „części nieruchomości”.<sup>87</sup> W analizowanej ustawie założono, że w przypadku nabycia w trakcie roku prawa do zwolnienia określonych części nieruchomości podstawą opodatkowania jest wartość katastralna tej części, która nie jest objęta zwolnieniem. Również w przypadku obowiązywania stawek podatku zróżnicowanych ze względu na kategorię nieruchomości, jej przeznaczenie lub wykorzystanie albo metodę ustalania wartości, podstawę opo-

87 W projekcie nowej ustawy wskazano, że przedmiotem podatku są m.in. części budynków - zob. art. 2 ust. 1 pkt 3. Z brzmienia tego zapisu można wnioskować, że opodatkowaniu będą podlegały nie tylko lokale stanowiące odrębne nieruchomości, jak jest to w chwili obecnej (art. 2 ust. 1 pkt 2 projektu), ale również fizyczne części budynków np. mieszkania, kondygnacje i inne dające się fizycznie wydzielić części budynków. Pociągnięto za sobą m.in. konieczność opodatkowania podatkiem od nieruchomości najemców mieszkań komunalnych i stanowiących własność Skarbu Państwa (nie będących nieruchomościami lokalowymi w rozumieniu k.c.), którzy dotychczas nie byli opodatkowani obowiązującym podatkiem od nieruchomości. Doprowadzi to do różnicowania zasad opodatkowania najemcy mieszkania spółdzielczego, który nie będzie podatnikiem podatku od nieruchomości i najemcy mieszkania komunalnego lub stanowiącego własność Skarbu Państwa, który na podstawie art. 7 ust. 2 pkt 2 projektu jako najemca nieruchomości (części budynku) będzie podatnikiem tego podatku. Jest to rozwiązanie korzystne przede wszystkim dla gmin, które uzyskają wpływy z opodatkowania lokali mieszkań komunalnych, nie stanowiących odrębnych nieruchomości, od których dotychczas podatek opłacany był przez komunalne zakłady budżetowe mające w zarządzie ten rodzaj mienia gminnego.

datkowania określa się dla poszczególnych części nieruchomości.<sup>88</sup> W założeniu chodziło o to, jak należy sądzić, aby w przypadku, gdy zwolnienie od podatku dotyczy tylko części budynku (lokalu, pomieszczenia, piętra) podstawę opodatkowania pomniejszyć o tę część zwolnioną. W projekcie ustawy nie ma jednak określonych reguł pomniejszania wartości katastralnej całego budynku o wartość części zwolnionej. Problematyka ta nie jest również bezpośrednio uregulowana w ustawie o gospodarce nieruchomościami, gdzie mowa jest jedynie o zasadach ustalania wartości katastralnej części składowych gruntu, (a więc budynku, budowli, konstrukcji) oraz lokali stanowiących odrębny przedmiot własności.<sup>89</sup> W jaki zatem sposób organy mają ustalić wartość części budynku - np. dwóch pięter, które zostały wpisane indywidualnie do rejestru zabytków. W katastrze nieruchomości określona zostanie jedynie wartość całego budynku, bez wyszczególnienia wartości owych dwóch pięter, ponieważ w momencie dokonywania wyceny ta część budynku nie jest wyodrębniona jako odrębny od całego budynku przedmiot opodatkowania.<sup>90</sup> Trudno jest zakładać, że wartość tej części zostanie ustalona każdorazowo przez rzeczoznawcę w trybie określonym przy wycenie nieruchomości. Wiązałoby się to z dużymi kosztami i wymagało długiego okresu, co przy zasadzie rocznego wymiaru podatku praktycznie wyklucza tę możliwość. Bardziej realne jest przyjęcie rozwiązania, zgodnie z którym w takich wypadkach organ podatkowy, bazując na proporcjonalnym udziale powierzchni zwolnionej części w całkowitej powierzchni budynku ustalałby wartość katastralną tej części, pomniejszał o nią wartość katastralną całego budynku i w ten sposób ustalał podstawę opodatkowania części opodatkowanej. Rozwiązanie to koresponduje z regułami ustalania wartości katastralnej części składowych gruntu zawartymi w ustawie o gospodarce nieruchomościami, zgodnie z którymi w tabelach taksacyjnych ustalane są jednostkowe wartości powierzchni tych części składowych.<sup>91</sup> Zadaniem organu podatkowego byłoby jedynie ustalenie powierzchni zwolnionej części budynku i odniesienie do niej jednostkowej wartości powierzchni budynku wynikającej z tabeli taksacyjnej.

88 Zob. art. 9 ust. 3 i 4 powoływanego projektu ustawy o podatku od nieruchomości.

89 Zob. art. 167 ustawy o gospodarce nieruchomościami.

90 Zgodnie z art. 164 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami wartość katastralną nieruchomości ustala się dla części nieruchomości, które zostały wyodrębnione jako przedmioty opodatkowania w przepisach o podatku od nieruchomości.

91 Ibidem.

### 3.2.5. Stawki w podatku katastralnym

Jednym z podstawowych założeń projektowanej ustawy o podatku katastralnym jest zwiększenie uprawnień organów samorządu w kształtowaniu konstrukcji tego podatku. Przejawem zwiększenia tych uprawnień jest przyznanie w projekcie radom gmin uprawnienia do ustalania stawek podatku. Zgodnie z art. 10 projektu stawki podatku ustala rada gminy w formie uchwały, ale z pewnymi ograniczeniami wynikającymi z dalszych postanowień ustawy, a zwłaszcza z przepisów przejściowych i końcowych. Z tych właśnie przepisów wynika, że Minister Finansów jest zobowiązany do określenia w drodze rozporządzenia minimalnych i maksymalnych stawek podatku na pierwszy rok obowiązywania ustawy. Zaproponowany w projekcie tryb ustalania stawek podatkowych jest nie do przyjęcia z następujących powodów:

1. Zgodnie z tym trybem organem decydującym o wysokości stawek jest w gruncie rzeczy Minister Finansów. Ustala on bowiem stawki wyjściowe - obowiązujące w pierwszym roku, które mogą być zwiększane przez radę gminy w latach następnych jedynie o 10%. Zgodnie bowiem z art. 11 ust. 2 projektu stawka podatku ustalona przez radę dla danej kategorii nieruchomości nie może być wyższa niż 110% stawki obowiązującej w roku poprzednim. Rady gmin nie będą w zasadzie miały możliwości korygowania tych stawek nawet wówczas, gdy minister ustali stawki na poziomie wyraźnie nie dostosowanym do specyfiki danej gminy (w górę albo w dół). W tym miejscu należy stwierdzić, że przyznana radom możliwość zwiększania stawek bez ograniczenia wzrostu do 10% w drodze referendum jest propozycją nie mającą szans na praktyczną realizację. Pomijając już sprawę ogromnych kosztów związanych z przeprowadzeniem referendum, które mogą w niektórych wypadkach przewyższyć wpływy uzyskane z tytułu zwiększonych stawek, rzeczą mało prawdopodobną jest, że sami podatnicy wyrażą chęć zwiększenia obciążenia podatkowego. Publiczne pytanie podatników o to, czy chcą płacić większe podatki ośmiesza pytającego.<sup>92</sup>

92 Warto podkreślić, że w art. 12 ustawy o samorządzie terytorialnym przewidziana jest możliwość wprowadzenia w drodze referendum samoopodatkowania się na cele publiczne. Mimo że uzyskane z samoopodatkowania środki mają służyć konkretnym celom, np. budowie drogi, szkoły itp. skuteczność tego sposobu uzyskiwania dochodów jest niewielka. Jeszcze mniejsza będzie prawdopodobieństwo wprowadzenia zwiększonych stawek podatku od nieruchomości, który nie jest podatkiem celowym, z którego wpływy mogą być przeznaczane na finansowanie określonego przez mieszkańców celu. Krytycznie o tej formie zwiększania stawek podatkowych wypowieda się też S. Kalus, Problemy z opodatkowaniem, „Rzeczpospolita” 1996, nr 36. Autorka wskazuje, że uczestniczący w referendum mieszkańcy nie posiadający nieruchomości będą skłonni obciążać bardzo wysokimi podatkami tych, którzy je posiadają, a właściciele nieruchomości mieszkaniowych będą żądali wyższych obciążeń wobec tych, którzy wykorzystują nieruchomość w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

2. Przyznanie Ministrowi Finansów uprawnienia do określania wysokości stawek podatkowych w pierwszym roku obowiązywania ustawy jest niezgodne z art. 217 Konstytucji, z którego jednoznacznie wynika, że określanie stawek podatkowych następuje w drodze ustawy. Minister Finansów nie może w związku z tym uregulować tej kwestii w rozporządzeniu. W tym miejscu może powstać wątpliwość, czy stawki podatku może określić rada gminy w formie uchwały? Odpowiadając na tak postawione pytanie należy przytoczyć art. 168 Konstytucji, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalenia wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Biorąc pod uwagę treść przytoczonych przepisów Konstytucji należy stwierdzić, że rada gminy (jednostka samorządu terytorialnego) jest uprawniona do ustalania wysokości stawek podatku od nieruchomości, z tym jednak, że w projektowanej ustawie powinna być sprecyzowana ta kompetencja rady. W praktyce oznacza to, że rada może ustalić stawki, np. w ramach stawki minimalnej i maksymalnej określonej w ustawie, albo w wysokości nie przekraczającej stawki maksymalnej. Niedopuszczalna jest natomiast nie ograniczona ustawowo możliwość kreowania stawek przez radę.

Z wyżej wymienionych powodów zawarte w analizowanym projekcie zasady ustalania stawek powinny ulec modyfikacji. Przede wszystkim należałoby w ustawie, a nie rozporządzeniu, określić wysokość stawki maksymalnej dla poszczególnych kategorii nieruchomości. Ustalenie wysokości stawki właściwej dla danej kategorii nieruchomości wymaga przeprowadzenia badań symulacyjnych, czego zabrakło w omawianym projekcie. Rady gmin w tych granicach powinny ustalać stawki obowiązujące w danym roku podatkowym w drodze podjęcia stosownej uchwały. Wydaje się, że nie ma dostatecznego uzasadnienia, co potwierdza praktyka,<sup>93</sup> ustalanie stawki minimalnej, zwłaszcza że w tym samym projekcie gminy mają kompetencje do uchwalania całkowitych zwolnień od podatku. W wypadkach szczególnych rada gminy powinna zostać upoważniona do uchwalania stawek przekraczających stawki maksymalne, z tym, że kompetencja ta powinna

93 W praktyce trudno jest spotkać się ze zjawiskiem ustalania stawek w podatku od nieruchomości na poziomie zdecydowanie odbiegającym od stawki maksymalnej obowiązującej w danym roku. Większość rad gmin ustala stawki bazując na stawkach maksymalnych, co w dużej mierze wynika z brzmienia art. 10 ust. 4 ustawy o finansowaniu gmin (Dz.U. Nr 129, poz. 600 z późn. zm.). Zgodnie z nim skutki finansowe wynikające z uchwał rad gmin określających niższe stawki podatków niż ich górne granice, z wyjątkiem podatku od środków transportowych, oraz skutki udzielonych ulg, odroczeń, umorzeń, zaniechania poboru, nie stanowią podstawy do zwiększenia subwencji ogólnej. W związku z tym przepisem gminy nie są zainteresowane, pomijając inne okoliczności, uchwalaniem stawek na poziomie niższym niż maksymalny. Spadku wpływów z tytułu ustalenia niższych stawek nie rekompensuje im subwencja ogólna.

być ustawowo ograniczona, np. tak jak ma to miejsce w projekcie - do 10% stawki maksymalnej.<sup>94</sup> Kompetencja ta pełniłaby rolę swego rodzaju „klapy bezpieczeństwa” w pierwszym okresie funkcjonowania nowej ustawy, kiedy to należy się liczyć z wystąpieniem zjawiska niedostosowania wysokości stawki ustawowej - jednolitej dla całego kraju - do specyfiki danej gminy.

W projektowanej ustawie o podatku katastralnym należałoby określić kategorie nieruchomości, dla których określone zostaną ustawowo stawki podatku i jednocześnie upoważnić radę gminy do różnicowania stawek w ramach tych kategorii. W analizowanym projekcie przyjęto, że kategorie nieruchomości zostaną określone w przepisach o powszechnej taksacji nieruchomości, z których jednak nie wynika bezpośrednio co kryje się pod tym pojęciem.<sup>95</sup> Wydaje się, że właśnie w ustawie o podatku od nieruchomości powinny być ustalone te kategorie, przede wszystkim z tego względu, że jedynie w oparciu o nie można ustawowo określić stawki maksymalne. W analizowanym projekcie zostały one w zasadzie określone w art. 2, gdzie zawarte jest wyliczenie rzeczy podlegających opodatkowaniu tym podatkiem. Na podstawie tego artykułu można wyróżnić 5 kategorii nieruchomości: grunty, budynki, lokale, budowle, konstrukcje. Dla tych właśnie kategorii nieruchomości powinny być ustalone w ustawie stawki maksymalne. Rada gminy powinna mieć możliwość różnicowania tych stawek w ramach danej kategorii,<sup>96</sup> bez możliwości wprowadzania nowych rodzajów nieruchomości. W kategorii „budynki” rada mogłaby wyróżnić budynki wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej i budynki mieszkalne - różnicując przy tym wysokość stawek podatku. Rada gminy wprowadzając „nowe” rodzaje nieruchomości w ramach kategorii ustawowych powinna brać pod uwagę rodzaje nieruchomości reprezentatywnych, dla których ustalono wartość katastralną w ramach powszechnej taksacji. Wydaje się jednak, że rzeczą trudną, i chyba niekonieczną, byłoby ustalenie stawek dla wszystkich rodzajów nieruchomości reprezentatywnych. Niemniej kategorie nieruchomości wyróżnione w ustawie o nowym podatku powinny być dostosowane do podziału przyjętego przy powszechnej taksacji.

94 Za przyznaniem radom gmin kompetencji do zwiększania stawek podatkowych opowiada się A. Borodo, Podatek od nieruchomości..., op. cit., s. 92 i n.

95 W dziale IV rozdziale 2 powoływanej ustawy o gospodarce nieruchomościami, gdzie zawarte są przepisy regulujące powszechną taksację nieruchomości, ustawodawca w ogóle nie posługuje się terminem „kategoria” nieruchomości, chociaż można oczywiście na podstawie analizy tych przepisów wyróżnić grunt i części składowe gruntu - zob. art. 165 ustawy.

96 W projekcie ustawy przewidziano, że wysokość stawek może być różnicowana „ze względu na kategorię nieruchomości” - zob. art. 10 ust. 2, co jeszcze nie oznacza, że można też w ramach „kategorii” ustalać inne stawki.

Wprowadzenie do ustawy o podatku katastralnym wyżej zasygnalizowanych modyfikacji zasad ustalania stawek podatkowych przyczyniłoby się do wyeliminowania mankamentów analizowanego projektu ustawy i zapewniło realizację jednego z głównych założeń reformy, a mianowicie zwiększenia uprawnień organów samorządowych w kształtowaniu konstrukcji podatków lokalnych, w tym również podatku od nieruchomości.

### 3.2.6. Ulgi i zwolnienia w podatku katastralnym

Zaproponowany w projekcie ustawy katalog zwolnień i ulg podatkowych jest w zasadzie „zbiorem” występujących obecnie w kilkudziesięciu aktach prawnych tego typu preferencji podatkowych. I to jest jego jedyna zaleta. Zebrane w jednym miejscu zwolnienia i ulgi, dotyczące trzech różnych podatków, które przy tym zostały ukształtowane w bardzo różnych okresach, na pewno nie stanowią uporządkowanego i przemyślanego systemu, nastawionego na realizację jasno określonych celów. Przede wszystkim trudno jest wskazać na kryteria, które zdecydowały o tym, że dany rodzaj nieruchomości jest zwolniony od podatku. W piśmiennictwie wskazuje się, że nie wiadomo dlaczego, np. mają być wolne od podatku budowle wykorzystywane na potrzeby publicznego transportu kolejowego, lotnisk, portów morskich, czy też wytwarzania energii elektrycznej lub ciepłej, w sytuacji gdy ich eksploatacja wiąże się z prowadzeniem działalności gospodarczej, w której można uwzględnić koszty związane się z opodatkowaniem tego rodzaju nieruchomości.<sup>97</sup> O braku wyraźnych kryteriów decydujących o zwolnieniu świadczy również m.in. to, że korzystają ze zwolnienia linie energetyczne, a bardzo do nich zbliżone, jeżeli chodzi o funkcje i znaczenie dla gospodarki narodowej, linie telekomunikacyjne nie są objęte zwolnieniem. Wydaje się, że dokonując ustalenia katalogu nieruchomości zwolnionych ustawowo od nowego podatku należałoby ustalić najpierw pewne cele, które mają być realizowane za pośrednictwem zwolnień i na tej podstawie dokonać przeglądu obowiązujących ulg i zwolnień, eliminując te, które nie są przydatne. Doprowadziłoby to niewątpliwie do eliminacji większości z zawartych w projekcie ulg i zwolnień.

Określając zwolnienia w nowym podatku autorzy projektu dokonali korekt „techniczno-porządkujących”<sup>98</sup> w konstrukcjach prawnych obowiązujących zwolnień i ulg. Ten wydawałoby się niegroźny zabieg, doprowadził do zmiany brzmienia niektórych przepisów regulujących poszczególne zwolnienia. Po-

97 Zob. S. Kalus, Problemy..., op. cit.

98 Zob. uzasadnienie powołanego projektu ustawy o podatku od nieruchomości, s. 10.

wszechnie znane w praktyce, opisane w doktrynie i opatrzone szeregiem wyroków sądowych regulacje prawne w niewielkim zakresie zmieniły swoją treść. Pomimo że zmiany są niewielkie, to mogą powodować powstawanie nowych problemów związanych z ich stosowaniem, których nie przewidzieli autorzy projektu. Można się posłużyć przykładem zmodyfikowanego zwolnienia budynków gospodarstwa rolnego wykorzystywanych do prowadzenia działalności rolniczej.<sup>99</sup> W nowym ujęciu ze zwolnienia korzystają wszystkie budynki związane z działalnością rolną i leśną. W projekcie nie ma przy tym definicji działalności leśnej i bliższego określenia owego „związku” budynku z tą działalnością. Konsekwencją tak „ulepszonej” regulacji może być m.in. to, że podatnicy masowo będą starali się prowadzić w swoich budynkach (niekoniecznie położonych na wsi) jakąkolwiek działalność rolniczą, po to, żeby uniknąć podatku od nieruchomości. Z tych też powodów obowiązujące zwolnienia należy - jeżeli już - przenosić do nowej ustawy z zachowaniem ich pierwotnego brzmienia.<sup>100</sup> Ich pospieszne udoskonalanie nie w każdym przypadku przynosi zakładane rezultaty.

Oprócz zamieszczenia w projektowanej ustawie obowiązujących już zwolnień i ulg znalazło się tam jedno nowe rozwiązanie. Sprowadza się ono do zwolnienia od podatku nowo wybudowanych budynków i dobudowanych części budynków służących w całości celom mieszkalnym. Zwolnienie, którego wprowadzenie zasługuje na aprobatę, zostało jednak uzależnione od spełnienia tak licznych warunków, że w praktyce nie mogłoby ono być realizowane. Jego stosowanie wymaga bowiem m.in. aby wydatki na budowę miały pokrycie „w ujawnionych źródłach”<sup>101</sup> i były udokumentowane fakturą (rachunkiem uproszczonym) wystawioną wyłącznie przez podatnika podatku od towarów i usług nie korzy-

99 W obowiązującej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienie to zawarte jest w art. 7 ust. 1 pkt 7, z którego wynika, że zwalnia się od podatku budynki gospodarcze lub ich części związane z działalnością leśną, zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, oraz w gospodarstwach rolnych, w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, budynki gospodarcze lub ich części związane z działalnością rolniczą. Treść tego przepisu była wielokrotnie modyfikowana z uwagi na duże problemy występujące na etapie praktycznego stosowania tego zwolnienia - szerzej na ten temat L. Etel, S. Presnarowicz, Systematyczny komentarz. Podatki i opłaty lokalne (17) „Wspólnota” 1997, nr 36.

100 Podobnego rodzaju zastrzeżenia można mieć do konstrukcji zwolnienia gruntów nabytych od Skarbu Państwa, Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, gminy lub związku międzygminnego - zob. art. 21 ust. 1 pkt 2 projektu ustawy. Przepis ten jest sformułowany wyjątkowo nieprecyzyjnie, co na pewno byłoby przyczyną licznych sporów interpretacyjnych - szerzej na temat tego zwolnienia L. Etel, S. Presnarowicz, Zmiany przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne, (w:) Samorządowy poradnik budżetowy..., op. cit., s. 391.

101 Należy domniemywać, że chodzi o ujawnione źródła przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym.

stającego ze zwolnienia od tego podatku. Zgodnie z tymi wymogami organ podatkowy (wójt, burmistrz, prezydent) - bo chyba ten organ orzekałby o przyznaniu tego zwolnienia, chociaż nie wynika to z projektu, musiałby przeprowadzić postępowanie zmierzające do ustalenia wysokości dochodów i posiadanego przez niego majątku i ewentualnie stwierdzić istnienie „źródeł nieujawnionych”, a podatnik musiałby z kolei wykazać się posiadaniem faktur (rachunków) VAT-owskich na każdy wydatek poniesiony na budowę lub rozbudowę domu. Warunki te są, co chyba nie wymaga głębszego uzasadnienia, absurdalne i nie powinny oczywiście znaleźć się w projektowanej ustawie. Należy zaznaczyć, że zwolnienie nowych budynków mieszkalnych w wersji wyżej przedstawionej jest jedynym przejawem realizacji przyjętego w założeniach reformy opodatkowania nieruchomości dążenia do „ożywienia inwestycji w zakresie budownictwa mieszkaniowego.”<sup>102</sup> Wśród projektowanych zwolnień nie ma też w ogóle rozwiązań, które promowałyby rozwój inwestycji, zwłaszcza na wsi. Pod tym względem lepsze zapisy zawiera obowiązujące ustawodawstwo, w którym przewidziane są np. pewne preferencje dla każdego rodzaju nowo wybudowanych budynków i budowli<sup>103</sup> i ulgi polegające na odliczeniu od podatku wydatków poniesionych na wymienione w ustawie rodzaje inwestycji.<sup>104</sup> Jest to istotny mankament analizowanego projektu ustawy, który powinien być usunięty poprzez wprowadzenie zwolnień i ulg preferujących inwestycje i to nie tylko inwestycje w zakresie budownictwa mieszkaniowego, ale również innego rodzaju, jak np. związane z tworzeniem nowych miejsc pracy, podejmowaniem preferowanych kierunków produkcji rolnej, inwestycji proekologicznych, itp.

W projektowanej ustawie zawarte zostało uprawnienie rad gmin do wprowadzania dodatkowych, tzn. innych niż wymienione w ustawie, zwolnień podatkowych. Autorzy projektu nie zakładają żadnych ograniczeń zakresu przedmiotowego ani podmiotowego, poza tym, że nie mogą to być zwolnienia na czas nieokreślony. Nie jest to nowe uprawnienie rad gminnych, ponieważ występuje ono w obowiązującej konstrukcji podatku od nieruchomości, podatku leśnego i rolnego. W wersji zawartej w planowanej ustawie kompetencja ta w zasadzie została

102 Zob. Tezy Międzyresortowego Zespołu Roboczego do Spraw Reformy Systemy Opodatkowania Nieruchomości oraz Ewidencjonowania nieruchomości, Warszawa 1995, s. 1 (maszynopis powielony).

103 Zob. art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

104 Zob. art. 13 ust. 1 ustawy o podatku rolnym. Ulgi te w wersji zmodyfikowanej mają być utrzymane przez pewien okres od momentu wprowadzenia ustawy o podatku katastralnym - zob. art. 38 projektu ustawy, ale ich uregulowanie w przepisach przejściowych i końcowych świadczy o tym, że nie są to rozwiązania docelowe.

ograniczona, przynajmniej w stosunku do zapisanej w ustawie o podatku rolnym, z uwagi na to, że rady nie mogą wprowadzać ulg podatkowych.<sup>105</sup> Jest to pewna niekonsekwencja projektodawców, którzy zakładając wzrost uprawnień organów samorządu w kształtowaniu systemu podatków lokalnych, ograniczyli te uprawnienia jedynie do zwolnień podatkowych. Oprócz tego, przyznając możliwość stosowania w tak szerokim zakresie całkowitych zwolnień, nie powinni pozbawiać gmin uprawnienia do wprowadzania zwolnień częściowych, tzn. ulg podatkowych. Wydaje się, że nie ma żadnych racjonalnych powodów, które przemawiałyby za pozbawieniem rad możliwości stosowania ulg podatkowych.

Istotnym mankamentem zawartej w projekcie ustawy regulacji zasad wprowadzania nowych zwolnień przez radę jest brak ograniczeń zakresu podmiotowego tychże zwolnień. Rady, na mocy projektowanego zapisu, mogą bez żadnych ograniczeń wprowadzać zwolnienia zarówno o charakterze przedmiotowym, jak i podmiotowym. Uprawnienie to w takim ujęciu jest nie do pogodzenia z postanowieniami art. 217 Konstytucji, zgodnie z którymi określanie m.in. kategorii podmiotów zwolnionych może następować jedynie w drodze ustawy. Niedopuszczalne jest zatem stosowanie przez rady w uchwałach zwolnień podmiotowych. W związku z tym w projektowanej regulacji tego uprawnienia należy zaznaczyć, że odnosi się ono jedynie do zwolnień o charakterze przedmiotowym.

### 3.2.7. Tryb i warunki płatności w podatku katastralnym

Istotną nowością w stosunku do obowiązujących rozwiązań jest zawarta w projekcie ustawy propozycja wymierzania tego podatku przez organ podatkowy wszystkim podatnikom w formie decyzji. Jest ona uzasadniana tym, że w pierwszym okresie funkcjonowania nowego podatku podatnicy będą mieli trudności z jego samoobliczeniem. Wprowadzenie jednakże w życie tej propozycji przyczyniłoby się niewątpliwie, zwłaszcza w dużych gminach miejskich, do znacznego zwiększenia obowiązków organów podatkowych, które musiałyby przygotować, wydać i doręczyć dużo większą liczbą decyzji wymiarowych. Wpłynęłoby to na zwiększenie kosztów realizacji tego świadczenia. Poza tym osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej są w obowiązującym stanie prawnym zobowiązane do samodzielnego deklarowania i obliczania podatków o bardziej złożonej konstrukcji niż projektowany podatek katastralny i jakoś sobie z tym radzą, co pozwala sądzić, że podobnie byłoby z obliczaniem tego podatku. Rezygnacja z samowymiaru podatku katastralnego przez te kategorie podatników w początkowym okresie funkcjonowania podatku nie rozwiązuje

105 Zgodnie z art. 12 ust. 8 ustawy o podatku rolnym rady mogą wprowadzać nie tylko zwolnienia, ale również i ulgi podatkowe.

zasygnalizowanego w uzasadnieniu projektu ustawy problemu, a jedynie odsuwa go w czasie. Może to w konsekwencji doprowadzić do „odzwyczajenia” się osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych od konieczności samodzielnego deklaratowania i opłacania podatku od nieruchomości. Stąd też wydaje się, że podatek katastralny powinien być opłacany na obowiązujących aktualnie zasadach, tzn. osoby fizyczne opłacałyby podatek po doręczeniu decyzji wymiarowej organu podatkowego, natomiast osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej samodzielnie deklaratowałyby i opłacały ten podatek. Można byłoby natomiast ujednotlić terminy płatności poszczególnych rat i zaliczek na podatek przyjmując, że należałoby je zapłacić do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada. Są to terminy takie, które obowiązują w chwili obecnej osoby fizyczne i do nich podatnicy zdążyli już się przyzwyczaić. Nie wydaje się, żeby istniały jakieś uzasadnione przyczyny przesunięcia tych terminów, tak jak to uczyniono w projekcie, na koniec lutego, maja, września i listopada.

W projekcie ustawy o nowym podatku od nieruchomości przyjęto zasadę, że obowiązek podatkowy, z pewnymi wyjątkami, powstaje 1 stycznia. Obowiązany do zapłaty podatku za cały rok podatkowy jest podmiot, który w tym dniu spełnia warunki bycia podatnikiem podatku od nieruchomości. Nie jest to rozwiązanie nowe, ponieważ obowiązywało w podatku rolnym i leśnym do końca 1997 r. i rodziło dosyć dużo problemów.<sup>106</sup> Jedną z konsekwencji jego przyjęcia będzie konieczność obciążania podatkiem od nieruchomości właściciela nieruchomości, który sprzedał ją 2 stycznia. Nabywca tej nieruchomości do końca roku będzie zmuszony do opłacania podatku, ponieważ obowiązek podatkowy spoczywa przez cały rok na osobie, która była właścicielem w dniu 1 stycznia roku podatkowego. Nietrudno przewidzieć, co zresztą potwierdza praktyka, że będzie to przyczyną konfliktów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami, którzy nie będą chcieli płacić podatku za nieruchomość, którą sprzedali. W tym kontekście zdecydowanie lepszym rozwiązaniem jest przyjęcie zasady, że obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku.

106 Zob. art. 3 ustawy o podatku rolnym i art. 61 ustawy o lasach przed zmianą dokonaną ustawą z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody (Dz.U. Nr 91, poz. 409). Problemy z tym związane przedstawi L. Etel, Komentarz do ustawy o podatku rolnym, (w:) Biblioteka Podatkowa PWN, Warszawa 1996, s. 14.

## Zakończenie

Obecny kształt systemu opodatkowania nieruchomości, z uwagi na szereg przedstawionych wcześniej mankamentów, powinien ulec jak najszybciej gruntownej przebudowie. Jednakże reforma zasad opodatkowania nieruchomości nie powinna być utożsamiana tylko i wyłącznie z wprowadzeniem podatku katastralnego i to w taki sposób, że od początku np. 2001 roku podatek ten zastąpi podatki: od nieruchomości, rolny i leśny. Celem reformy jest nie tyle wprowadzenie nowego podatku od nieruchomości, co przede wszystkim odejście od opodatkowania powierzchni nieruchomości na rzecz opodatkowania ich wartości. Przejście to powinno odbywać się stopniowo, poprzez zbliżanie konstrukcji obowiązujących podatków obciążających nieruchomości do planowanego kształtu podatku katastralnego i wprowadzania rozwiązań charakterystycznych dla opodatkowania *ad valorem*. W pierwszym etapie reformy należałoby dążyć do uporządkowania obowiązujących zasad opodatkowania nieruchomości, które w wielu przypadkach wymagają, na co jest położony duży nacisk w II części pracy, szybkich inicjatyw legislacyjnych. Zrealizowanie pierwszego etapu reformy umożliwiłoby udoskonalenie obowiązujących regulacji prawnych i wyeliminowanie tych, których funkcjonowanie rodzi problemy. Ma to ogromne znaczenie w sytuacji, gdy konstrukcja większości elementów składowych projektowanego podatku katastralnego bazuje, co należy uznać za rozwiązanie słuszne, na przepisach zawartych w aktualnie obowiązujących ustawach. Unormowania dotyczące takich elementów podatku, jak jego podmiot, przedmiot, zwolnienia albo tryb opłacania, po wprowadzeniu pewnych korekt, mogą być przeniesione do nowego podatku od nieruchomości. Wprowadzenie tych korekt i ich praktyczna weryfikacja jeszcze na gruncie „starego” stanu prawnego przyczyni się - jak należy sądzić - do ich bezproblemowego funkcjonowania w podatku katastralnym.

Zrealizowanie pierwszego etapu reformy zwiększy prawdopodobieństwo uzyskania akceptacji społecznej na wprowadzenie zasadniczych przeobrażeń w systemie opodatkowania nieruchomości. Ewolucyjne przekształcanie podatku „od powierzchni” w podatek „od wartości” nieruchomości przyczyni się, jak należy sądzić, do zmniejszenia obaw podatników dotyczących ewentualnych skutków wprowadzenia podatku katastralnego. Rozszerzenie kręgu podmiotów zobligowanych do opłacania podatku od wartości nieruchomości jeszcze w ramach obowiązujących regulacji, zmniejszy naturalny opór podatników przed zaakceptowaniem nowych zasad opodatkowania nieruchomości. Efektu tego nie da się na pewno osiągnąć wprowadzając, bez okresu przejściowego, nowe unormowania,

kierowane do bardzo szerokiego kręgu potencjalnych podatników „przyzwyczajonych” do obowiązujących zasad opłacania podatku od nieruchomości.

Za etapowym realizowaniem reformy opodatkowania nieruchomości przemawia również to, że w praktyce jej powodzenie będzie w dużej mierze zależne od sprawności działania samorządowych organów podatkowych. Pracownicy tych organów nie zawsze posiadają, jak pokazuje praktyka, odpowiednie wykształcenie umożliwiające szybkie i samodzielne poznanie nowych przepisów regulujących proces realizacji podatku od nieruchomości. Trzeba brać pod uwagę, że w praktyce pierwsze problemy związane z przejściem na nowe zasady opodatkowania nieruchomości będą rozwiązywali ci właśnie ludzie. Od ich kompetencji będzie zależało jak przebiegnie proces wdrażania w życie postanowień nowych ustaw. Przemawia to za realizacją zasygnalizowanego wyżej postulatu dostosowywania obowiązujących regulacji, tam gdzie to jest możliwe, do projektowanych w konstrukcji podatku katastralnego. Umożliwi to „przetestowanie” w praktyce niektórych z nich jeszcze w ramach podatku od nieruchomości.

Sprawne funkcjonowanie nowego podatku od nieruchomości jest uwarunkowane stworzeniem systemu katastralnego i przeprowadzeniem powszechnej taksacji nieruchomości, co powinno nastąpić w pierwszym etapie reformy. Podatek ten, pomijając inne uwarunkowania, sprawdzi się w praktyce, o ile kataster będzie pełnił przypisane mu funkcje. Można to jedynie sprawdzić empirycznie, obserwując działanie tej instytucji przez pewien okres. Jeżeli okaże się, że spełnia ona swoje zadania, można oprzeć na niej system opodatkowania nieruchomości. Jeżeli jednak, z różnych powodów, funkcjonowanie katastru nie będzie przebiegało zgodnie z założeniami jej twórców, nie można wiązać z nią nowego podatku od nieruchomości. Stąd też wydaje się, że nie jest zasadnym jednoczesne wprowadzenie katastru i podatku katastralnego. W pierwszym etapie reformy należałoby sprawdzić w praktyce funkcjonowanie nowych rozwiązań dotyczących wyceny nieruchomości i katastru, a następnie - po ich pozytywnym zweryfikowaniu w praktyce - rozpocząć realizację drugiego etapu polegającego na wprowadzeniu podatku katastralnego.

Pozytywnie należy ocenić główne założenia konstrukcji projektowanego podatku katastralnego. Uzależnienie wysokości podatku od wartości nieruchomości, wynikającej z nowoczesnego katastru, objęcie podatkiem wszystkich rodzajów nieruchomości, dostosowanie zasad opodatkowania nieruchomości do rozwiązań obowiązujących w Unii Europejskiej czy też przyznanie większych kompetencji organom samorządowym w kształtowaniu konstrukcji podatku, zasługują na pełną aprobatę. Należy jednak zaznaczyć, że te słuszne założenia nie zawsze znajdują odzwierciedlenie w przedstawionych projektach aktów prawnych regu-

lujących przyszły kształt podatku katastralnego. Propozycje szczegółowych rozwiązań zawarte w poszczególnych projektach ustaw są w niektórych wypadkach zaprzeczeniem wspomnianych założeń. Między innymi ta okoliczność wskazuje, że opracowane pod koniec 1995 r. projekty nie mogą być traktowane jako ostateczne, a jedynie jako materiał wyjściowy, pomocny w przygotowaniu docelowego kształtu prawnego nowego podatku.

Niepokojącym zjawiskiem jest zauważalny brak synchronizacji pomiędzy prowadzonymi w różnych resortach pracami nad aktami prawnymi, które mają regulować problematykę ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości. Prace zmierzające do stworzenia systemu katastralnego są realizowane bez uwzględnienia przyszłego kształtu konstrukcji podatku katastralnego, co już teraz prowadzi do powstawania problemów, które zostały zasygnalizowane w III części pracy. Ścisłe związki zachodzące pomiędzy katastem, a nowym podatkiem od nieruchomości, uzasadniają postulat połączenia prac nad tymi instytucjami i przyjęcia jednolitego harmonogramu realizacji poszczególnych etapów reformy.



243374

## Bibliografia

- Abramowicz W., Podatki, finanse i budżet gminy, Warszawa 1994.
- Anyzewska E., Szumacher B., Przegląd orzecznictwa NSA w sprawach podatków i opłat lokalnych, Gdańsk 1993.
- Banaszak B. Powszechnie obowiązująca wykładnia, „Rzeczpospolita” 1997, nr 28.
- Bentlewska K., Obciążenia podatkowe indywidualnych gospodarstw rolnych w aspekcie ich warunków naturalnych, „Więś Współczesna” 1996, nr 6.
- Bieluk J., Etel L., Presnarowicz S., Podatek rolny. Komentarz, Białystok 1994.
- Prawo obrotu nieruchomościami, pod red. S. Rudnickiego, Warszawa 1995.
- Bień A., Nowecki G., Kataster i podsatek od nieruchomości, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4.
- Borodo A., Podatek od nieruchomości w systemie finansowym samorządu terytorialnego, Toruń 1995.
- Borodo A., Samorząd terytorialny. System prawno-finansowy, Warszawa 1997.
- Bolivier M., Les finances locales, Paris 1998.
- Breyer S., Przeniesienie własności nieruchomości, Warszawa 1966.
- Brzeziński B., Podatek rolny, Warszawa, Poznań, Toruń 1988.
- Brzeziński B., Kompetencje prawotwórcze rad narodowych w dziedzinie podatków i opłat, Toruń 1989.
- Brzeziński B., Regulacja prawna podatków i opłat lokalnych (uwagi de lege ferenda), „Nowe Prawo” 1984, nr 2.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa sądów, Toruń 1994.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych. Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny, Toruń 1996.
- Chojna-Duch E., Kształtowanie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, „Samorząd Terytorialny” 1993, nr 3.
- Czechowski P., Korzycka-Iwanow M., Prutis S., Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej. Warszawa 1994.

## Bibliografia

- Dębowska-Romanowska T., Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego, Warszawa 1995.
- Dorn H., Kommunales Abgabenrecht, Berlin 1992.
- Dziuba J., Konopka A., Sech W., Podatki samorządowe w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 1993.
- Dziuba J., Konopka A., Sech W., Prawo podatkowe. Poradnik dla organów samorządu terytorialnego, Warszawa 1993.
- Esam P., Oppenheim C., A charge the Community the Poll Tax Benefits and the Poor, London 1989.
- Etel L., Unikanie płacenia podatków od nieruchomości, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 12.
- Etel L., Opodatkowanie nieruchomości gospodarstwa rolnego, „Finanse Komunalne” 1995, nr 2.
- Etel L., Opodatkowanie nieruchomości podmiotów gospodarczych, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 11.
- Etel L., Opodatkowanie kondygnacji w budynkach, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 10.
- Etel L. Spór o wartość początkową budowli, „Wspólnota” 1997, nr 14.
- Etel L., Komentarz do ustawy o podatku rolnym, Biblioteka Podatkowa PWN, Warszawa 1996, t. IV.
- Etel L., Komentarz do ustawy o lasach (podatek leśny), Biblioteka podatkowa PWN, Warszawa 1996, t. 4.
- Etel L., Glosa do uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 listopada 1996 r. (W 2/96) dot. opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości, „Finanse komunalne” 1997, nr 1.
- Etel L., Glosa do wyroku NSA z dnia 17 grudnia 1996 r. (FPK 13/96) dot. opodatkowania AWRSP podatkiem rolnym, „Finanse Komunalne” 1997, nr 2.
- Etel L., Glosa do wyroku NSA z dnia 28 listopada 1994 r. (SA 386/ 94) dot. opodatkowania garażu podatkiem od nieruchomości, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1996, nr 2.
- Etel L., Glosa do uchwały NSA z dnia 19 listopada 1997 r. (FPK 25/97) dot. zwolnienia gruntów od podatku rolnego, Samorząd Terytorialny 1998, nr 4.



- Etel L., Glosa do wyroku NSA z dnia 27 lipca 1995 r. (III SA 284/95) dot. najemcy lokalu jako podatnika podatku od nieruchomości, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1997, nr 1.
- Etel L., Glosa do uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 września 1995 r. (W 20/94) dot. właściciela lub posiadacza samoistnego jako podatników podatku od nieruchomości, „Finanse komunalne” 1997, nr 5.
- Etel L., Presnarowicz S., Systematyczny komentarz przepisów regulujących podatki i opłaty samorządowe, „Wspólnota” 197, nr 20 i nast.
- Etel L., Presnarowicz S., Zmiany przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne, (w:) Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r., pod. red. W. Miemieć, B. Cybulski, Warszawa 1997, s. 381-384.
- Etel L., Prutis S., Umowa o zarządzaniu przedsiębiorstwami państwowymi (aspekty prawne), „Przegląd Prawa Handlowego” 1995, nr 11.
- Etel L., Ruśkowski E., Podatek od nieruchomości a podatek rolny, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 4.
- Etel L., Ruśkowski E., Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Warszawa 1996.
- Finanse komunalne w wybranych krajach europejskich, pod. red. E. Ruśkowskiego, Białystok 1997.
- Gajl N. Modele podatkowe. Podatki lokalne, Warszawa 1996.
- Gajl N. Modele podatkowe. Podatki majątkowe, Warszawa 1996.
- Gaździcki J., Systemy katastralne, Warszawa, Wrocław 1995.
- Geiger H., Mürbe M., Wenz H. Beck'sches Rechtslexikon, München 1992.
- Gern A. Deutsches Kommunalrecht, Baden-Baden 1994.
- Gilowska Z., Proces reformowania systemu dochodów gmin w warunkach transformacji ustrojowej Polski. Lublin 1993.
- Gliniecka J., Harasimowicz J., Z zagadnień teorii podatku, „Glosa” 1997, nr 5.
- Głuchowski J., Polskie prawo podatkowe, Warszawa 1996.
- Gniewek E., Prawo rzeczowe 1996.
- Gomułowicz A., Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym. „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 11.
- Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Poznań 1995.
- Hanusz A., Podatek od nieruchomości. „Przegląd Sądowy” 1991, nr 3.

- Hanusz A., Podatki i opłaty lokalne. Przepisy, orzecznictwo, komentarz, Warszawa 1993.
- Hanusz A., Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz, Warszawa 1995.
- Hanusz A. Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce. Na przykładzie podatków gruntowego i rolnego, Lublin 1996.
- Harasimowicz J., Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1988.
- Harasimowicz J., Zarys rozwoju prawa o podatkach terenowych w Polsce, „Państwo i Prawo” 1959, z. 4.
- Harasimowicz J. Warunki rozwoju decentralizacji budżetowej, „Problemy Rad Narodowych” 1971, nr 18.
- Ignatowicz J., Prawo rzeczowe, Warszawa 1997.
- Jędrzejewska K., Kto i jak wyceni, „Rzeczpospolita” 1997, nr 17.
- Jędrzejewska K., Nie tylko podatek, „Rzeczpospolita” 1997, nr 17.
- Jędrzejewska K., Zaczęłoby się od wyceny, „Rzeczpospolita” 1994, nr 129.
- Jurcewicz A., Pojęcia produktów rolnych, producenta rolnego i gospodarstwa rolnego w prawie Wspólnoty Europejskiej, „Państwo i Prawo” 1995, nr 7.
- Jurcewicz A., Obciążanie gruntów rolnych podatkiem od nieruchomości, „Prawo Rolne” 1991, z. 1.
- Kalinowski M., Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa, Toruń 1994.
- Kalus S., Problemy z opodatkowaniem, „Rzeczpospolita” 1996, nr 36.
- Klein S., Moderniser la Fiscalite' locale, Paris 1990.
- Kochański H., Podatki i opłaty lokalne. Wzory decyzji, Białystok 1995.
- Kohorewicz T., Podatek od nieruchomości w postępowaniu upadłościowym. „Prawo spółek” 1997, nr 7-8.
- Kołączyńska I., Wyszogrodzki G., Przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości a pojęcie nieruchomości w art. 46 kodeksu cywilnego, „Finanse Komunalne” 1995, nr 1.
- Kołączyńska I., Wyszogrodzki G., Podatek od nieruchomości w praktyce a jego regulacja ustawowa, „Finanse Komunalne” 1995, nr 3 i 4.
- Kołodziejowski S., Dziedziczenie posiadania, „Palestra” 1969.

- Komar A., Koncepcja reformy polskiego systemu podatkowego, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1992, z. 3.
- Koperkiewicz - Mordel K., Nowe rozwiązania prawne w zakresie opodatkowania nieruchomości, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1986, nr 4.
- Kosikowski C., Podatek jako instytucja ustrojowoprawna, „Acta Universitatis Lodziensis” Folia Iuridica 1992, z. 54.
- Kosikowski C., Problemy zmiany systemu i prawa podatkowego, „Państwo i Prawo” 1990, nr 3.
- Kosikowski C., Glosa do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 19.10.1988 r., „Państwo i Prawo” 1989, nr 6.
- Kosikowski C., Tomaka R., Dochody budżetowe w socjalizmie, Łódź 1982.
- Kostecki A., Elementy konstrukcji instytucji podatku, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, Ossolineum 1985, pod red. M. Weralskiego, t. III.
- Kostecki A., Podatki przychodowe i podatki dochodowe, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, Ossolineum 1985, pod red. M. Weralskiego, t. III.
- Kostecki A., Związki prawa finansowego z prawem cywilnym, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, Ossolineum 1982, pod red. M. Weralskiego, t. I.
- Kowalski G., Powszechna taksacja nieruchomości w świetle teorii taksacji, „Przegląd Geodezyjny” 1994, nr 45.
- Kozłowski Z., Podstawowe zasady strukturalne socjalistycznego podatku rolniczego, „Ekonomista” 1966, nr 2.
- Kremer E., Zarząd nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa, „Rejent” 1997, nr 7.
- Krupok E., Podatki, Odpowiedzi na pytania zgłaszane przez gminy w praktyce stosowania przepisów dotyczących łącznego zobowiązania pieniężnego oraz podatków i opłat lokalnych, „Finanse Komunalne” 1994, nr 3.
- Kurowski L., Charakterystyka ogólna prawa o dochodach komunalnych, Toruń 1949.
- Litwińczuk H., Władztwo lokalne w sferze podatkowej, „Finanse” 1985, nr 9.
- Litwińczuk H., Podatki majątkowe (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, Wrocław, Warszawa, Kraków, Gdańsk, Łódź 1985, t. III.
- Litwińczuk H. Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych, Warszawa 1996.

- Łączkowski W., Problemy reformy podatków terenowych (w:) Finanse gospodarki terenowej, Warszawa 1989.
- Mariański A., Orzecznictwo SN i NSA w odniesieniu do art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, „Finanse Komunalne” 1997, nr 3.
- Marks Ch., Opinia na temat struktury dochodów oraz władztwa podatkowego pośredniego szczebla samorządowego w krajach europejskich, Warszawa 1998.
- Mastalski R., Ocena stanu prawa podatkowego. Problemy legislacyjne, „Przegląd Legislacyjny” 1996, nr 3.
- Mastalski R., Opinia w sprawie opodatkowania rolników podatkiem rolnym i podatkiem od nieruchomości, „Biuletyn RPO” 1993, nr 19.
- Mastalski R., Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995.
- Mastalski R., Prawo podatkowe II część szczegółowa, Warszawa 1996.
- Mastalski R. Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego, „Glosa” 1995, nr 1.
- Mastalski R., Podstawa opodatkowania budowli, „Rzeczpospolita” 1997, nr 28.
- Mazurek A., Opodatkowanie wartości nieruchomości - podstawowe założenia, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 7.
- Mazurek A., Zwolnienia i ulgi w nowym podatku od nieruchomości, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 10.
- Mazurek A. System zwolnień w podatkach rolnym, leśnym i od nieruchomości (w:) Prawopodatkowe problemy działalności gospodarczej, Warszawa 1997, z. 7, s. 249 i n.
- Midwinter A., Monaghan., From Rates to the Poll Tax, Edinburgh 1993.
- Mikulicz B. Kataster 2001, „Gazeta Prawna” 1997, nr 34.
- Miemic W., Opinia w sprawie interpretacji niektórych przepisów ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach, „Zeszyty Samorządowe” 1995, nr 1.
- Miemic W., Opinia prawna w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości - nieruchomości komunalnych administrowanych przez zarządy gospodarki komunalnej, „Biuletyn Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu” 1993, nr 2.
- Miemic W., Glosa do wyroku NSA z 6 listopada 1996 r. (sygn. akt SA/Ka 1913/95) dot. opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnego wyrobiska górniczego, „Finanse komunalne” 1997, nr 5.
- Model O., Staatsburger Taschenbuch, München 1976.

- Nasierowska G., Trapkowska D., Podatki w gminie. Przepisy prawne i orzecznictwo. Warszawa 1994.
- Ney B., Na drodze do systemu informacji przestrzennej, „Przegląd Geodezyjny” 1995, nr 6.
- Nowecki G., Kataster fiskalny, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 6.
- Nowecki G., Kataster i podatek od nieruchomości, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4.
- Nowecki G., Kataster i system katastralny, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5.
- Nowecki G., Reforma systemu ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 12.
- Nowecki G., Wycena nieruchomości dla celów podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 8.
- Nowecki G., Rola i miejsce katastru nieruchomości w polskim systemie podatkowym, (w) Prawnopodatkowe problemy działalności gospodarczej, Warszawa 1997, z. 7.
- Nykiel W., Podatki lokalne - aspekty prawno-porównawcze, „Folia Iuridica” 1992, nr 54.
- Obrębska D., Reforma podatku od nieruchomości - kataster i podatek katastralny, „Monitor Podatkowy” 1994, nr 5.
- Ofiarski Z., Podatek leśny - podstawowe konstrukcje, „Wspólnota” 1992, nr 8.
- Obrót nieruchomościami w praktyce notarialnej, Kraków 1997.
- Oniszczyk J., Zasada samodzielności finansowej gmin, „Glosa” 1997, nr 6.
- Orlikowska A., Projekt nowego podatku od nieruchomości. „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 9.
- Ostaszewski J., Zasady gospodarowania mieniem Skarbu Państwa. „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 5.
- Ostrowski K., Prawo finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970.
- Patrzalek L., Cele polityki podatkowej gminy. „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 12.
- Philip L., Finances Publiques, Paris 1989.
- Piskorz-Ryń A., Kataster znaczy rejestr, „Wspólnota” 1996, nr 47.
- Podatki lokalne w Europie Zachodniej, „Samorząd Terytorialny” 1993, nr 4.

- Podstawka M., Propozycja zmian systemowych w opodatkowaniu rolnictwa w Polsce, „Wieś i Rolnictwo” 1994, nr 3-4.
- Podstawka M., Ocena ekonomicznych zasad wymiaru podatku rolnego w Polsce, „Wieś i Rolnictwo” 1994, nr 2.
- Podstawka M., Podatek jako instrument interwencjonizmu rolniczego, „Wieś i Rolnictwo” 1994, nr 1.
- Prusak F., Podatek leśny, „Przegląd podatkowy” 1995, nr 8.
- Radecki W., Prawo o lasach. Komentarz, Wrocław 1993.
- Reniger H., Problemy podstawy wymiaru w socjalistycznym podatku rolniczym okresu przejściowego, Toruń 1963.
- Rudnicki S., Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe, Warszawa 1969.
- Rudnicki S., Prawo obrotu nieruchomościami, Warszawa 1995.
- Ruśkowski E., Zagadnienia władzy lokalnej i finansów lokalnych w wybranych krajach kapitalistycznych, Białystok 1986.
- Ruśkowski E., Podatek od nieruchomości. Brak wyobraźni, „Gazeta Samorządowa” 1990, nr 35.
- Ruśkowski E., Podstawowe problemy podatków i opłat lokalnych. „Finanse Komunalne” 1995, nr 1.
- Ruśkowski E., Decyzja czy postanowienie? „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 4.
- Ruśkowski E., Kosikowski C., Finanse i prawo finansowe, Białystok 1994.
- Ruśkowski E., Etel L., Stankiewicz J., Prawo podatkowe, Białystok 1994.
- Ruśkowski E., Etel L., Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą. Podatek od nieruchomości, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 1.
- Ruśkowski E., Etel L., Sezonowość w podatku od nieruchomości, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 3.
- Samorządowy Poradnik Budżetowy na 1997 r. Zagadnienia ustrojowe i prawno-finansowe, pod red. W. Miemieć i B. Cybulskiego, Warszawa 1997.
- Sawicka K., Decyzje organów gmin w sprawach podatkowych „Samorząd Terytorialny” 1992, nr 4.
- Sochacka-Krysiak H., Podatki terenowe, „Studia Finansowe” 1987, nr 27.

- Sokołowski J., Manacka R., Opodatkowanie podmiotów gospodarczych podatkami od nieruchomości i od środków transportowych, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1993, nr 1.
- Świaniewicz P., Polityka podatkowa gminy, „Samorząd Terytorialny” 1995, nr 11.
- Sysiak J., Nieruchomości - wybrane zagadnienia, „Rejent” 1996, nr 9.
- Tegler E., Władztwo podatkowe gmin, (w:) Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r., pod red. W. Miemiec i B. Cybulskiego, Warszawa 1997.
- Tegler E., Niemieckie prawo podatkowe.
- Tipke K., Steuerrecht. Ein Systematischer Grundriss, Köln 1979.
- Vight R., Das System des Kommunalen Finanzausgleichs in der Bundesrepublik Deutschland „Kommunalforschung für die Praxis” 1980, nr 5-6
- Ward M., Council Tax Handbook, London 1994.
- Wierzchowski M., Podatek od nieruchomości wspiera gminę, „Rzeczpospolita” 1994, nr 186.
- Wilkowski W., Kataster nieruchomości w krajach Unii Europejskiej. „Przegląd Geodezyjny” 1996, nr 2.
- Wojciechowski E., Systemy podatkowe, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, Ossolineum 1985, pod red. M. Weralskiego, t. III.
- Wójtowicz W., Zarys polskiego prawa podatkowego, Bydgoszcz 1997.
- Youngman J.M., Malme J.H., An International Survey of Taxes on Land and Buildings, Boston 1994.