

**Rola  
katastru fiskalnego  
w systemie  
opodatkowania nieruchomości**

Białystok 2001

Rola  
katastru fiskalnego  
w systemie opodatkowania  
nieruchomości

Rola  
katastru fiskalnego  
w systemie opodatkowania  
nieruchomości

Materiały z seminarium zorganizowanego przez  
Ministerstwo Finansów i Wydział Prawa  
Uniwersytetu w Białymstoku 30–31 maja 2001 r.

Redaktor naukowy: Leonard Etel

88328



**Temida 2**

Białystok 2001

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 83-86137-88-6



Opracowanie graficzne i typograficzne:  
*Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna:  
*Jerzy Banasiuk*

Korekta:  
*Autorzy*



Wydawca: **Temida 2**

Przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa  
Uniwersytetu w Białymstoku

5/13/02

## Spis treści

|   |     |
|---|-----|
| Wprowadzenie.....   | 7   |
| <i>Eugeniusz Ruśkowski</i><br>Reforma opodatkowania nieruchomości jako warunek gruntownej reformy finansów lokalnych w Polsce .....                     | 9   |
| <i>Grzegorz Gerard Nowecki</i><br>Kataster fiskalny we Francji i jego funkcje.....  | 20  |
| <i>Beata Furmanek-Koselska</i><br>Historia katastru we Francji .....  | 29  |
| <i>Sławomir Presnarowicz</i><br>Zasady ewidencjonowania danych dotyczących nieruchomości podlegających opodatkowaniu .....                              | 35  |
| <i>Mariusz Popławski</i><br>Podatek katastralny w odbiorze opinii publicznej.....   | 46  |
| <i>Leonard Etel</i><br>Mankamenty obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości oraz główne kierunki jego reformy.....                             | 52  |
| <i>Grzegorz Liszewski</i><br>Podstawowe problemy związane z definicją lasu na gruncie przepisów o podatku leśnym .....                                  | 112 |
| <b>Wystąpienia przedstawicieli gmin realizujących program pilotażowy „Stworzenie zintegrowanego systemu katastralnego”</b>                              |     |
| <i>Maria Bałamut, Adam Dobiński</i><br>Rozwiązania w zakresie systemu katastralnego i opodatkowania nieruchomości w Bytomiu.....                        | 119 |
| <i>Marianna Bonisławska, Andrzej Podstawski</i><br>Informacja o obecnie stosowanych rozwiązaniach w zakresie ewidencji podatkowej w gminie Olsztyn..... | 128 |

|   |     |
|---|-----|
| <i>Olgiard Dzięcielski, Adam Klimek</i><br>Kierunki prac nad reformą opodatkowania nieruchomości<br>– wnioski przedstawicieli gmin wejherowskich.....   | 131 |
| <i>Irena Kopaczyńska-Matz, Danuta Słupczyńska</i><br>Ewidencja podatkowa w gminie Warszawa-Centrum<br>Dzielnica Praga Południe .....  | 137 |
| <i>Beata Woroszyło, Zofia Żmijewska</i><br>Informacja o obecnie stosowanym w Urzędzie Miasta Płocka,<br>Wydziale Podatków i Opłat, systemie ewidencji podatkowej,<br>zakres i źródła danych oraz funkcje używanego oprogramowania ..... | 141 |
| <i>Iwona Żwawiak</i><br>Rozwiązania stosowane w zakresie ewidencji podatkowej<br>w podatku od nieruchomości – Poznań.....   | 146 |

Niniejsza publikacja zawiera materiały z seminarium poświęconego roli katastru fiskalnego w systemie opodatkowania nieruchomości zorganizowanego w Białymstoku w dniach 30–31 maja 2001 r. przez Ministerstwo Finansów i Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. Głównym jego tematem było zagadnienie ewidencjonowania nieruchomości na potrzeby opodatkowania oraz próba odpowiedzi na pytanie, czy obecnie funkcjonująca ewidencja gruntów odpowiada wymaganiom projektowanego podatku ad valorem.

Seminarium otworzył minister Jan Rudowski sygnalizując w swoim wystąpieniu konieczność podjęcia prac zmierzających do zmiany dotychczasowych zasad ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości.

W trakcie seminarium stwierdzono, iż funkcjonujące w Polsce podatki od nieruchomości, rolny i leśny, składające się na system opodatkowania nieruchomości wymagają głębokiej reformy. Wśród przyczyn takiego stanu rzeczy wymienić można następujące mankamenty tych danin:

- mają one przestarzałą konstrukcję,
- nie przynoszą oczekiwanych wpływów do budżetów samorządowych,
- ich funkcjonowanie rodzi w praktyce wiele problemów interpretacyjnych.

Z tych też powodów konieczne są działania zmierzające do udoskonalenia tych świadczeń. Reforma nie może się jednak ograniczyć do korekty obowiązujących regulacji. Konieczne są zasadnicze zmiany całego systemu, których docelowym efektem byłby tzw. podatek katastralny, zastępujący wspomniane wyżej podatki. Do prawidłowego funkcjonowania nowej daniny niezbędne jest przede wszystkim przygotowanie systemu ewidencjonowania nieruchomości (katastru).

Referaty uczestników spotkania można podzielić na dwie grupy: wystąpienia na temat obowiązującego systemu opodatkowania nieru-

chomości i jego głównych mankamentów oraz wystąpienia przedstawicieli gmin realizujących w ramach PHARE program pilotażowy pod nazwą „Stworzenie zintegrowanego systemu katastralnego”.

W dyskusji, jaka się odbyła po prezentacji referatów, dominowały cztery zagadnienia:

1. Obecne regulacje i urzędnicy w zakresie ewidencji nieruchomości nie pozwalają w sposób efektywny realizować funkcji fiskalnej omawianych danin.
2. Konieczne jest jak najszybsze powszechne wprowadzenie ewidencji budynków, gdyż obowiązujący system ewidencjonowania nieruchomości ujmuje w zasadzie tylko nieruchomości gruntowe.
3. Przyspieszenia wymagają prace nad wprowadzeniem katastru nieruchomości, gdyż ten jest niezbędnym elementem systemu bazującego na wymiarze podatku ad valorem.
4. Aby możliwe było w przyszłości upowszechnienie się systemu katastralnego, już dziś gminy powinny podjąć prace polegające na systematycznym gromadzeniu i elektronicznym przetwarzaniu danych o nieruchomościach znajdujących się na ich terenach.

W referatach składających się na to opracowanie wyżej zasygnalizowane problemy zostały rozwinięte i dokładnie omówione.

*Leonard Etel*

## REFORMA OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI JAKO WARUNEK GRUNTOWNEJ REFORMY FINANSÓW LOKALNYCH W POLSCE

### I. Negatywne zjawiska w rozwoju finansów lokalnych w Polsce

Zjawisk negatywnych w rozwoju finansów lokalnych w Polsce jest wiele, a na liczne z nich zwracali już uwagę wielokrotnie zarówno specjaliści<sup>1</sup>, jak i działacze samorządowi oraz ich organizacje<sup>2</sup>. Dlatego niżej wskażę tylko te zjawiska negatywne, które mają w mojej ocenie największe znaczenie, ogólnie je tylko charakteryzując.

1. Zupełnie niezrozumiałe jest, dlaczego zdecydowano się na takie rozwiązania reform ustrojowych, (które weszły w życie od 1 stycznia 1999 r.), a także liczne rozwiązania różnych ustaw dotyczących gmin, które w ewidentny sposób naruszają określone zapisy Konstytucji RP oraz Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego. Gros tych naruszeń dotyczy finansów jednostek samorządu terytorialnego. Bez większych trudności można bowiem wykazać, że liczne przepisy ustawy o dochodach JST w latach 1999–2001, ustawy o finansach publicznych, a także kilku innych aktów prawnych regulujących finanse lokalne nie są zgodne z art. 15 ust. 1 Konstytucji (ustrój terytorialny RP zapewnia decentralizację **władzy** publicznej) oraz z art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji (zasada adekwatności), a także z art. 9 pkt 1–4 EKST (zasady posiadania własnych zasobów, samodzielnego decydowania o ich przeznacze-

1 Np. Z. Gilowska, Finansowanie samorządu terytorialnego według ustaw o finansach publicznych oraz o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, „Samorząd Terytorialny” 1999, nr 3; też: Finansowanie samorządu terytorialnego. Przesłanki i bariery, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 1–2; E. Komberger-Sokolowska, realizacja zasady adekwatności w procesach decentralizacji finansów publicznych, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 3.

2 Zob. np. opinię Zarządu Związku Miast Polskich, „Wspólnota” 2000, nr 49; A. Porawski, Finanse-stan obecny, „Wspólnota” 2000, nr 39.

niu, adekwatności, pochodzenia przynajmniej części zasobów z opłat i podatków, których wysokość mają prawo ustalać społeczności lokalne<sup>3</sup>. W moim rozumieniu fakt, że Parlament zdecydował się na wprowadzenie w zakresie finansów samorządu terytorialnego licznych rozwiązań naruszających zasady Konstytucji oraz EKST (która w polskim systemie prawnym ma charakter aktu ponadustawowego), jest wyrazem ambiwalentnego stosunku Parlamentu do problemu decentralizacji finansów publicznych, który dał podstawę władzy wykonawczej do podejmowania bieżących działań, pogarszających stan finansów lokalnych w ostatnich trzech latach w Polsce.

2. Truizmem jest już twierdzenie, że reformy ustrojowe, a także rozwiązania odnoszące się w ostatnich latach do gmin, zdecentralizowały zadania (wydatki) bez odpowiedniej decentralizacji środków (władztwa finansowego). Nie wszyscy jednak dostrzegają bezpośredni związek między narastaniem trudności w finansach lokalnych, a pogłębiającą się dysproporcją wydatków i dochodów własnych JST. Skalę tej dysproporcji pokazują dane zawarte w poniższej tabeli.

Tabela 1. Stosunek wydatków i dochodów (po wyeliminowaniu transferów wewnątrz sektora finansów publicznych) JST do dochodów i wydatków sektora finansów publicznych oraz wartości PKB, w wybranych latach w Polsce

| Lp. | Wyszczególnienie   | 1991 | 1995 | 1998 | 1999 |
|-----|--|------|------|------|------|
| 1   | Wydatki JST do wydatków sektora finansów publicznych (w %) | 12,8 | 15,4 | 20,2 | 25,2 |
| 2   | Dochody JST do dochodów sektora finansów publicznych (w %) | 12,7 | 12,9 | 15,8 | 15,5 |
| 3   | Wydatki JST do wartości PKB                                | 5,8  | 7,6  | 9,3  | 11,5 |
| 4   | Dochody JST do wartości PKB                                | 5,6  | 6,1  | 6,8  | 6,5  |

Źródło: Obliczenia własne, na podstawie danych zawartych w: W. Ziółkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2000, s. 27 i 28 oraz *Rocznik Statystyczny GUS* 1992, 1996, 1999, 2000.

3 Por. Z. Gilowska, *Finansowanie samorządu terytorialnego według...*

W mojej ocenie, skala narastających trudności w sytuacji finansowej „jst.” jest odzwierciedleniem i następstwem zwiększającej się rozbieżności między wydatkami i dochodami (pomniejszonymi o transfery) JST. Zwiększająca się systematycznie rola transferów państwowych w finansowaniu wydatków JST działa bowiem podwójnie negatywnie: po pierwsze, transfery te nie pokrywają w pełni zwiększających się wydatków, a po drugie, nie dają one możliwości przeznaczania dodatkowych środków na pokrycie brakujących wydatków ze źródeł własnych JST.

3. W literaturze przedmiotu przyznaje się powszechnie, że samodzielność (autonomia) finansowa JST jest tym większa, im większy jest udział dochodów własnych w strukturze dochodów samorządu. Wpływ JST na kształtowanie wysokości tych dochodów jest bowiem relatywnie największy, a ponadto mają one względnie pewny charakter, co ma kapitalne znaczenie dla stabilności finansów lokalnych. Brak tych niewątpliwych zalet wskazuje na zasadność niezaliczania do dochodów własnych JST udziałów w podatkach państwowych, lecz wydzielenie ich w odrębną kategorię, którą w statystykach co najwyżej zrównuje się, ale nie identyfikuje z dochodami własnymi. Są one uznawane za względnie neutralne dla samodzielności (autonomii) finansowej JST, podobnie jak subwencje ogólne. Z kolei dotacje celowe z omawianego punktu widzenia traktuje się jako barierę a nawet instrument zaprzeczający samodzielności (autonomii) finansowej samorządu terytorialnego. Oznacza to, że samodzielność (autonomia) finansowa samorządu terytorialnego jest tym mniejsza, im większy jest udział dotacji celowych w jego finansowaniu. Proporcje poszczególnych rodzajów dochodów w finansowaniu JST w wybranych latach ostatniej dekady w Polsce przedstawia poniższa tabela.

Tabela 2. Udział podstawowych kategorii dochodów w finansowaniu JST w wybranych latach w Polsce (w %)

| Dochody JST (rodzaje)             | 1991 | 1995 | 1998 | 1999 |
|-----------------------------------|------|------|------|------|
| Dochody ogółem w tym:             | 100  | 100  | 100  | 100  |
| – dochody własne                  | 45,6 | 41,1 | 35,6 | 28,1 |
| – udziały w podatkach państwowych | 28,9 | 23,1 | 24,7 | 15,6 |

|   |      |      |      |      |
|---|------|------|------|------|
| – subwencje ogólne (wraz z subwencją oświatową) | 13,5 | 15,2 | 25,4 | 34,1 |
| – dotacje celowe                                | 12,0 | 20,6 | 14,3 | 22,2 |

Źródło: obliczenia własne, na podstawie danych z: Roczniki Statystyczne GUS za lata 1992, 1996, 1999 i 2000.

Przedstawione dane wskazują na obniżający się udział dochodów własnych w finansowaniu zadań JST (spadek z 45,6% w 1991 r. do 28,1% w 1999 r.) w ostatnim dziesięcioleciu w Polsce. W nawiązaniu do danych zawartych w tabeli 3 można skonstatować, że procesom decentralizacji zadań i wydatków nie towarzyszą w tym okresie procesy adekwatnego zwiększania samodzielności (autonomii) finansowej samorządu terytorialnego.

Istotnym wydaje się pytanie, jak reforma ustrojowa wpłynęła na decentralizację finansów publicznych oraz samodzielność (autonomię) finansową samorządu terytorialnego? Z danych publikowanych wynika, że wzrost wydatków JST w 1999 r. w stosunku do 1998 r. (przed reformą) wyniósł 138,9%, co nie jest rezultatem zaskakującym. Z kolei udział wydatków gmin w całości wydatków JST wynosił w 1999 r. 49,9%, miast na prawach powiatu – 30,3%, powiatów – 14,8%, zaś województw samorządowych – 5%.

Słabości finansowej powiatów i województw po reformie ustrojowej towarzyszy ułomność tych jednostek pod względem ich samodzielności (autonomii) finansowej. Świadczy o tym niewielki (a w odniesieniu do powiatów – wręcz symboliczny) udział dochodów własnych w ich finansowaniu, przy dominującym znaczeniu w tym zakresie dotacji celowych. Zjawiska te ilustruje poniższa tabela.

Tabela 3. Struktura dochodów budżetowych poszczególnych szczebli (rodzajów) JST w 1999 r. w Polsce (w%)

| Wyszczególnienie | Zbiornice JST | Gminy | Miasta na prawach powiatu | Powiaty | Województwa samorządowe |
|------------------|---------------|-------|---------------------------|---------|-------------------------|
| Dochody własne   | 28,1          | 37,0  | 29,9                      | 4,3     | 1,6                     |
| Udziały          | 15,6          | 17,8  | 18,9                      | 1,9     | 16,4                    |

|                  |      |      |      |      |      |
|------------------|------|------|------|------|------|
| Subwencje ogólne | 34,1 | 36,6 | 29,6 | 44,4 | 34,7 |
| Dotacje celowe   | 22,2 | 11,6 | 21,6 | 49,4 | 47,3 |
| Całość dochodów  | 100  | 100  | 100  | 100  | 100  |

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Rocznika Statystycznego GUS, Warszawa 2000.

Uwzględniając więc dwa zasadnicze aspekty decentralizacji finansów publicznych: decentralizację wydatków (zadań) i decentralizację władztwa w zakresie dochodów publicznych można uznać, że w odniesieniu do szczebla gminnego (gminy i miasta na prawach powiatów) decentralizacja finansów publicznych w Polsce została poważnie zaawansowana, chociaż w ostatnich latach wzrostowi wydatków tego szczebla towarzyszy znacznie wolniejszy wzrost władztwa w zakresie dochodów publicznych. Natomiast decentralizacja finansów publicznych na rzecz powiatów i województw samorządowych dopiero się rozpoczęła. Bardzo ograniczoną decentralizację wydatków uzupełnia bowiem symboliczna wręcz decentralizacja władztwa w zakresie dochodów publicznych, zaś finansowanie budżetów powiatów i województw samorządowych prawie w 50% dotacjami celowymi czyni je bliższymi zdecentralizowanym budżetom wojewody, niż modelowi finansowania zdecentralizowanych JST. Eliminacja tych słabości decentralizacji finansowej wyznacza kierunki przyszłej reformy finansów lokalnych w Polsce, o ile art. 15 ust. 1 Konstytucji RP nie ma pozostać tylko deklaracją intencji.

4. Pierwszymi symptomami trudności finansowych samorządu terytorialnego, świadczącymi o wkraczaniu w etap kryzysu finansów lokalnych, jest trwała tendencja do zmniejszania wydatków inwestycyjnych i zwiększania zadłużenia oraz rosnąca ilość budżetów deficytowych JST. Wstępne dane o wykonaniu budżetów JST w 2000 r., a także o budżetach planowanych na 2001 r. zdają się potwierdzać, że wszystkie te negatywne symptomy występują na przestrzeni trzech ostatnich lat w polskich finansach lokalnych<sup>4</sup>.

4 Zob. np. P. Karpiński, Rosną apetyty na kredyty, „Wspólnota” 2001, nr 7; M. Weber, Budżety samorządowe 2001, „Wspólnota” 2001, nr 9.



5. Do zjawisk negatywnych w finansach lokalnych w ostatnich latach w Polsce należy zaliczyć także konfrontacyjny charakter rozwiązywania kwestii finansowych na linii: rząd – samorząd terytorialny, w którego budowaniu zdecydowanie większy udział należy przypisać stronie rządowej. Świadectwem tego jest zbędny konflikt wokół Karty Nauczyciela, finansowania Urzędów Pracy, próby rządowej „reformy” dochodów JST w 2000 r. (tzw. Projekt Millera) itp. Przyjmując za oczywiste, że w relacjach między rządem i samorządem terytorialnym dominującą rolę odgrywał rząd należy uznać, że to właśnie jego działania były ważną przyczyną negatywnych zjawisk w finansach lokalnych (zaniżanie podstaw subwencji i dotacji, przekazywanie znacznych ich części pod koniec roku, brak konsultacji, instrumentalne traktowanie Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego itp.)<sup>5</sup>.

6. Do trudności finansowych JST przyczyniły się także bez wątpienia negatywne zjawiska i błędy w funkcjonowaniu samego samorządu terytorialnego. Dostrzegali je wyborcy, kontrole NIK, prasa, parlamentarzyści. W demokratycznym państwie prawnym władza publiczna może działać wyłącznie w granicach przewidzianych prawem, dziwić więc mogą gwałtowne protesty samorządowców przeciwko prawnym granicom ich wynagrodzeń i diet (gdy takie granice istnieją np. dla Prezydenta, Premiera, ministrów), zbyt dużo zdaje się być na szczeblu lokalnym naruszeń ustawy o zamówieniach publicznych, przejawów korupcji, „błędów” prywatyzacyjnych itp. Wszystkie te zjawiska mają bezpośredni, negatywny wpływ na stan finansów poszczególnych JST. Doświadczenia te pokazują, że do „niewidzialnej ręki” demokracji lokalnej, tak jak do „niewidzialnej ręki” rynku, należy podchodzić z dużą ostrożnością i uwagą.

## 2. Czy kryzys finansów lokalnych w Polsce

„Kryzys finansów lokalnych to zjawisko, o którym mówi się zawsze, ale nie rozwiązuje nigdy” – mawiał jeden z autorów francuskich

<sup>5</sup> Wszystkie te negatywne zjawiska dokładnie omawia tygodnik „Wspólnota”, w licznych opracowaniach publikowanych w 2000 r.

początku lat siedemdziesiątych<sup>6</sup> – kiedy większość tamtejszych specjalistów i działaczy lokalnych uważała, że finanse lokalne we Francji znalazły się w stanie głębokiego kryzysu<sup>7</sup>. Stan finansów związków lokalnych we Francji charakteryzowały wówczas głębokie niedobory finansowe wielu gmin, ich znikoma samodzielność finansowa, nie pozwalająca na poprawę sytuacji we własnym zakresie, nadmierna centralizacja i uznaniowość w udostępnianiu środków związkom lokalnym<sup>8</sup>, a także zdecydowanie konfrontacyjny charakter stosunków między władzą centralną i związkami lokalnymi, uzewnętrzniający się zwłaszcza w ich relacjach finansowych, gdyż władza centralna rezygnując wcześniej z innych form nadzoru, zachowała sobie nad jednostkami lokalnymi „nadzór przez sakiewkę”<sup>9</sup>. Wypada przy tym zaznaczyć, że organy państwowe bynajmniej nie lekcewały problemu, podejmując wiele prób reformowania systemu, były to jednak zawsze rozwiązania doraźne, które zmieniając szczegóły, starały się zachować „filozofię systemu napoleońskiego”. Dopiero zdecydowane reformy decentralizacyjne z lat 1982–1983 zmieniły generalnie relacje między związkami lokalnymi i władzami centralnymi, wprowadzając decentralizację „głęboką i zuchwałą”, której istotnym elementem była decentralizacja finansowa. Dzisiaj, po 18 latach funkcjonowania nowych rozwiązań we Francji uznaje się, że sytuacja finansowa związków lokalnych jest w pełni zadowalająca, a przeprowadzone reformy decentralizacyjne ocenia się jednoznacznie pozytywnie<sup>10</sup>.

Stan kryzysu finansów lokalnych w latach siedemdziesiątych przeżywały także Włochy. Władza centralna, skoncentrowana na funkcjonowaniu regionów i stwarzaniu preferencyjnych zasad ich rozwoju dopuściła do uszczuplenia kompetencji gmin, które zmuszone do zaspakajania podstawowych potrzeb lokalnych zadłużyły się na rynku kredytowym do poziomu zagrażającego bezpieczeństwu finansów publicz-

<sup>6</sup> P. Lalumière, Les finances publiques, Paris 1976.

<sup>7</sup> Np. J. Cathelineau, Finances publiques, Paris 1976; La réforme des collectivités locales vue de Province, Paris 1980.

<sup>8</sup> Zob. E. Ruśkowski, Podstawowe problemy prawne finansów lokalnych we Francji, Białystok 1983.

<sup>9</sup> C. Wiener, Aktualne przeobrażenia władzy terenowej we Francji. (w:) Tendencje rozwoju władzy lokalnej we współczesnym świecie, Warszawa 1976.

<sup>10</sup> Zob. np. M. Bouvier, Finanse lokalne we Francji, Warszawa 1999.

nych. Dlatego od 1977 r. zdecydowano się na radykalną reformę finansów lokalnych (gminnych) polegającą na oddłużeniu gmin, w zamian za szerszą kontrolę ich działalności<sup>11</sup>.

Także Polska zna w historii samorządu terytorialnego kryzys(y) finansów lokalnych. W latach 1930–1935 nastąpiło w naszym kraju załamanie finansów lokalnych, którego aspektami były: gwałtowny spadek dochodów budżetów lokalnych, co przy niemożliwości adekwatnej redukcji ich wydatków prowadziło do deficytów budżetowych, które próbowano likwidować wysokim zadłużeniem, związanym z zaciąganiem kredytów na skrajnie niekorzystnych warunkach. Skutkiem tej sytuacji była przypadkowość wydatków, rezygnacja z wykonywania wielu działań (w tym ważnych inwestycji infrastrukturalnych), a także trudności w bieżącym funkcjonowaniu związków lokalnych, gdyż ich wierzyciele dokonywali zajmowania majątku samorządowego, w tym biur, maszyn do pisania, a nawet krzesel<sup>12</sup>. Wypada tu podkreślić, że poprawa sytuacji finansowej samorządu terytorialnego w II Rzeczypospolitej nastąpiła w połowie lat trzydziestych bez zasadniczej reformy ich finansów, wskutek poprawy sytuacji gospodarczej kraju oraz działań administracyjnych, porządkujących funkcjonowanie samorządu terytorialnego. Przygotowaną gruntowną reformę finansów lokalnych przerwał wybuch II wojny światowej.

Na podstawie przedstawionych w pkt 1 opracowania negatywnych zjawisk w rozwoju finansów lokalnych w Polsce można wnioskować, że ich stan nie odpowiada żadnej z wyżej przedstawionych sytuacji określanych mianem „kryzysu finansów lokalnych”, chociaż najbardziej przypomina sytuację gmin francuskich w końcu lat siedemdziesiątych. Należy przy tym pamiętać, że omówione kryzysy nie pojawiły się nagle, lecz były następstwem wielu narastających latami zjawisk negatywnych i zaniechanych głębszych reform. Dlatego, sprzeciwiając się głosom o istniejącym już kryzysie finansów lokalnych w Polsce uważam, że znajdują się one na drodze zmierzającej ku takiemu kryzysowi, jest jednak jeszcze czas, aby tej negatywnej tendencji zapobiec.

11 Zob. E. Buglione, F. Merloni, V. Santantonio, *L'Italie*, (w:) *La réforme des collectivités locales en Europe*, Paris 1984.

12 Por. np. W. Gajewski, *Ciemista droga*, „Samorząd” 1931, nr 34, s. 702–703. Zob. także A.W. Zawadzki, *Finanse samorządu terytorialnego w latach 1918–1939*, Warszawa 1971.

### 3. O konieczności gruntownej reformy finansów lokalnych w Polsce

Zasygnalizowane wyżej, negatywne zjawiska w finansach lokalnych w Polsce dały o sobie znać głównie w ostatnich trzech latach. Ich generatorem były przede wszystkim władze centralne. Dopiero w ostatnich miesiącach niektórzy specjaliści zwrócili uwagę na tendencje „recentralizacyjne” w Polsce<sup>13</sup>. Moim zdaniem tendencje te istniały od dawna i były związane z interesami branżowymi; zostały one zminimalizowane w pierwszej połowie lat dziewięćdziesiątych, natomiast pod koniec ostatniej dekady można zaobserwować ich wyraźną ofensywę. Już ustawy ustrojowe, ustawa o finansach publicznych oraz utworzenie kas chorych zostały przeprowadzone pod ich wyraźnym wpływem. W tych okolicznościach założenia o decentralizacji państwa, której musi towarzyszyć decentralizacja finansów publicznych stały się „grą pozorów”, w ramach której realizowano przede wszystkim interesy branżowe, co w finansach publicznych zaowocowało rozkwitem państwowych funduszy celowych, agencji rządowych, utworzeniem kas chorych itd. Była to forma ucieczki przed decentralizacją środków na rzecz samorządu terytorialnego, któremu obecny, okrojony budżet państwa nie ma już obiektywnych możliwości przekazywania środków. Dlatego po zapowiadanej reformie finansów lokalnych, która ma nastąpić w 2001 r. (z datą wejścia w życie od 1 stycznia 2002 r.) nie należy się spodziewać zbyt wiele. Z całą pewnością ograniczy się ona co najwyżej do zmiany form powiązań budżetu państwa i finansów samorządowych, nie przysporzy natomiast dodatkowych środków tym ostatnim. Może to złagodzić na jakiś czas aktualne trudności finansowe JST, nie zlikwiduje natomiast ich przyczyn, odkładając o kilka kolejnych lat konieczną, głęboką reformę finansów lokalnych w Polsce. Reforma taka wymaga jednak wcześniejszego uporządkowania finansów państwa, okrzepnięcia samorządu terytorialnego na wszystkich szczeblach oraz powszechnego przekonania, że tylko państwo demokratyczne, z głęboką decentralizacją władzy (która nie istnieje bez decentralizacji finansowej), może skutecznie sprostać wyzwaniom

13 Myśli takie można znaleźć w felietonach Z. Gilowskiej i M. Kuleszy, publikowanych w 2001 r. na łamach tygodnika „Wspólnota”.



współczesności. Wydaje się, że integracja Polski z Unią Europejską będzie jednoznacznie sprzyjała tym procesom, zdecydowanie je przyspieszając. Sprzyjającym czynnikiem dla kompleksowej reformy finansów lokalnych będzie także wprowadzenie „podatku katastralnego”.

#### **4. Wprowadzenie podatku od wartości nieruchomości jako ważny warunek i element reformy polskich finansów lokalnych**

Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce może być obecnie traktowana jako „cel sam w sobie”, gdyż jej dokonanie jest niezbędne zarówno ze względu na niedoskonałości obowiązującego systemu<sup>14</sup>, jak i standardy europejskie. Winna otworzyć ona nowe możliwości przed JST w Polsce, zwiększając ich władztwo podatkowe. Brak tego ostatniego jest natomiast jednym z podstawowych mankamentów obowiązującego systemu finansów lokalnych w Polsce. Dlatego reforma opodatkowania nieruchomości winna być postrzegana szerzej, nie tylko jako racjonalizacja podsystemu podatków lokalnych (opodatkowania nieruchomości), lecz jako ważny element naprawy całego systemu finansów lokalnych.

Jeśli powyższe założenie uznać za prawidłowe, wówczas ważnym zagadnieniem w konstrukcji nowego podatku katastralnego staje się nie tylko racjonalne ukształtowanie tzw. zmiennych cech tego podatku oraz instrumentacji służącej ustaleniu podstawy opodatkowania, lecz także granic ciężaru opodatkowania, a także repartycji tego podatku między poszczególne szczeble (rodzaje) JST. Założyć należy więc, że określone wpływy z nowego podatku winny trafić do budżetów wszystkich JST, a więc gmin, powiatów i województw.

Realne władztwo podatkowe samorządu terytorialnego w podatkach obligatoryjnych realizuje się natomiast głównie poprzez uprawnienie do ustalania wysokości stawek opodatkowania (w granicach określonych ustawowo) oraz możliwość przyznawania generalnych i indywidualnych ulg i zwolnień podatkowych. Dlatego, jeżeli w wyniku reformy opodatkowania nieruchomości określony zakres władztwa

14 Wskazał na nie L. Etel w pracy: *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998.

podatkowego miałby przypaść wszystkim JST – a limine należy wykluczyć koncepcję udziałów różnych szczebli JST we wpływach z nowego podatku. Pozostaje więc powrót do koncepcji dodatków na rzecz wyższych szczebli samorządu terytorialnego do podatku, który z naturalnych i oczywistych względów winien być podstawowym dochodem gmin. Wysokość tych dodatków dla powiatów i województw należy uznać na dzisiaj za sprawę otwartą, podobnie zresztą jak granice ciężaru opodatkowania podatkiem podstawowym na rzecz gmin. Poszukiwać ich należy między wysokością aktualnych obciążeń opodatkowania nieruchomości, a zmniejszaniem ciężarów opodatkowania podatkami państwowymi (zwłaszcza zaś podatkami dochodowymi). Zmniejszający się ciężar opodatkowania w tych ostatnich podatkach byłby szansą na wzrost ciężaru opodatkowania nowym podatkiem od nieruchomości oraz – tym samym – na wzrost znaczenia dochodów własnych w finansowaniu JST.

Jest sprawą oczywistą, że przyjęcie powyższej koncepcji konstrukcji nowego podatku od nieruchomości czyni koniecznymi do rozwiązania wiele skomplikowanych zagadnień, determinujących granice władztwa podatkowego JST w tym podatku, zwłaszcza zaś zagadnienia zachowania pożądaných proporcji między wysokością opodatkowania poszczególnych rodzajów nieruchomości i grup podatników. Newralgiczny, wręcz wrogi autonomii podatkowej JST, jawi się tu jednak problem wyrównywania różnic między poszczególnymi JST w dochodach z tego podatku. Stworzenie jednak optymalnego systemu finansów lokalnych opartego na autonomii podatkowej, odpowiedzialności radnych względem wyborców oraz regulacji przez państwo systemu nierówności jest obiektywną koniecznością<sup>15</sup>, którą Polska musi zrealizować, mając szansę wykorzystania w tym celu bogatych doświadczeń zagranicznych oraz współpracy z zagranicznymi partnerami.

15 Takie założenia przyjęto m.in. w projekcie reformy finansów lokalnych we Francji, zob. – Commission pour l'avenir de la décentralisation, *Rapport Mauroy au Premier Ministre « Refonder l'action publique locale »*, source: Site Web du Premier Ministre.

## KATASTER FISKALNY WE FRANCJI I JEGO FUNKCJE

### I. Kataster

Początki katastru we Francji sięgają epoki napoleońskiej tj. ustawy z 1807 r., na podstawie której rozpoczęto zakładanie katastru nieruchomości dla obszaru całego państwa<sup>1</sup>. Podstawowym celem wprowadzenia katastru był cel fiskalny. Kataster miał przede wszystkim zwiększyć wpływy z wprowadzonego podatku od dóbr nieruchomych. Dopiero kolejnym jego zdaniem było uporządkowanie spraw własnościowych i innych praw do nieruchomości, które uległy wielu przeobrażeniom w okresie Rewolucji Francuskiej. Fiskalny charakter katastru, jaki został mu wówczas nadany, ukształtował trwale jego obraz aż do czasów współczesnych.

Aktualnie we Francji kataster definiowany jest jako zbiór dokumentów dotyczących nieruchomości, który jest zakładany, prowadzony i uaktualniany przez administrację fiskalną dla potrzeb podatku od nieruchomości.<sup>2</sup>

### II. Organizacja służb katastralnych

W systemie francuskim służby katastralne usytuowane są w pionie administracji fiskalnej. Ze względu na trójszczeblowy podział administracyjny państwa można wśród nich wyróżnić struktury krajowe i terytorialne. Zakładanie, prowadzenie i uaktualnianie katastru należy do kompetencji podstawowego szczebla aparatu fiskalnego, tj. Urzędów Katastralnych (Centres des Impots Fonciers). We Francji działa 315 takich urzędów (zazwyczaj trzy w departamencie). Jednostkami nadrzędnymi nad urzędami są Dyrekcje Departamentalne ds. Podatkowych

1 Presentation generale du cadastre et sa documentation, Direction Generale des Impots, 1993, s. 21.

2 Presentation... op. cit., s. 11.

(Direction Departementale des Services Fiscaux), odpowiadające w Polsce Izbowi Skarbowemu i Urzędowi Kontroli Skarbowej. We Francji istnieje 107 takich Dyrekcji. Jednostkami wyższego szczebla od Dyrekcji Departamentalnych są Dyrekcje Regionalne (Directions Regionales), w liczbie 26, podlegające bezpośrednio Dyrekcji Służb Fiskalnych (Direction des Services Fiscaux). Instytucją nadrzędną jest Generalna Dyrekcja Podatków (Direction Generale des Impots), znajdująca się w strukturze Ministerstwa Budżetu, Ekonomii i Finansów.<sup>3</sup>

W strukturze administracji fiskalnej umiejscowione są ponadto następujące organy zajmujące się katastem:

- Regionalne Ośrodki Informatyczne dla potrzeb katastru (cztery w kraju),
- Regionalne Pracownie Fotogrametrii (również cztery na całą Francję),
- Urząd ds. Krajowej Dokumentacji Katastru,
- Krajowa Szkoła Katastru.

### III. Funkcje katastru

Zasadniczym celem katastru jest dokonanie spisu:

- wszystkich nieruchomości na obszarze kraju,
- właścicieli i innych osób władających nieruchomościami,
- ustanowienie odpowiednich jednostek katastralnych (podziału fiskalnego) wraz z ich opisem i dokonaną wyceną dla celów podatkowych.

Jest to możliwe dzięki funkcjom jakie pełni kataster.

#### 1. Funkcja fiskalna

Prowadzona ewidencja katastralna umożliwia określenie podmiotu, przedmiotu oraz podstawy opodatkowania. Bazą dla generowania danych fiskalnych jest instytucja zwana rewizją generalną wyceny nieruchomości (revision generale des evaluations foncieres). Jest to kompleksowa (powszechna) wycena, która ze względu na swoją złożoność

3 Presentation... op. cit., s. 30 i n.

i czasochłonność realizacji przeprowadzana jest raz na kilkanaście lat. W jej wyniku określa się:

- kategorie (rodzaje) nieruchomości,
- punkty odniesienia (obiekty wzorcowe) dla dokonywania klasyfikacji nieruchomości,
- taryfy odpowiadające każdej kategorii w zależności od gminy,
- zasady harmonizacji w ramach departamentu i regionu.

W okresie między tymi operacjami dokonuje się corocznych podsumowań zmian dotyczących nieruchomości wraz z okresową ich aktualizacją.<sup>4</sup>

### 1.1. Przedmiot opodatkowania

Punktem wyjścia dla ustalenia przedmiotu podatku jest spis nieruchomości (recensement des immeubles). W odniesieniu do nieruchomości niezabudowanych podstawę stanowi plan katastralny, który reprezentuje wszystkie działki gruntu (parcelle) w gminie i pozwala je zidentyfikować oraz wyznaczyć granice i wyliczyć powierzchnię. Dla nieruchomości zabudowanych przedmiot określany jest na podstawie składanych przez podatników deklaracji.

### 1.2. Podmiot podatku

Podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku jest właściciel nieruchomości. W niektórych jednak przypadkach, zwłaszcza w odniesieniu do umów długoterminowych (np. użytkowanie wieczyste, dzierżawa), podatnikiem jest podmiot faktycznie władający nieruchomością. Dlatego między innymi w ewidencji katastralnej oprócz podatnika zamieszcza się także prawa jakie przysługują do nieruchomości.

W przypadku lokali będących przedmiotem najmu obowiązek podatkowy ciąży na najemcy.

### 1.3. Podstawa opodatkowania

Istniejący w systemie francuskim podział na nieruchomości niezabudowane i zabudowane wynika z odrębności ich opodatkowania. Ele-

<sup>4</sup> Presentation... op. cit., s. 41 i n.

mentem wspólnym jest pojęcie wartości czynszowej (valeur locative), jako wartości przyjętej dla celów podatkowych. Rozumie się przez to hipotetyczny dochód, jaki mogłaby przynieść nieruchomość wynajęta w normalnych (nie odbiegających od przeciętnych) warunkach.<sup>5</sup> Wartość ta stanowi dla podatków od nieruchomości bazę do określenia podstawy opodatkowania.

### *Nieruchomości niezabudowane*

Jednolitość wyceny zapewnia jednostka podziału fiskalnego (subdivision fiscale). Rozumie się przez nią jednolity fragment terenu znajdujący się w danej jednostce katastralnej, który należy do jednego właściciela i jest podobnie wykorzystywany. Bazę dla określenia podstawy opodatkowania stanowi wartość czynszowa wyliczona indywidualnie przy zastosowaniu zasad określonych przez wycenę powszechną. Dla nieruchomości niezabudowanych są to kategorie (punkty odniesienia) ustalone na poziomie warunków z 1961 r. Wyliczenie wartości czynszowej dla danej jednostki fiskalnej następuje z zastosowaniem metody taryfowo-bonitacyjnej w następujący sposób:

- ustala się kategorię nieruchomości w zależności od rodzaju uprawy, klasy użytków i położenia nieruchomości,
- mnoży się powierzchnię nieruchomości przez taryfę odpowiadającą danej kategorii, a wynikającą z wartości (dochodowości) 1 ha gruntów.

### *Nieruchomości zabudowane*

Jednolitość wyceny w tym przypadku zapewnia pojęcie lokalu (local), który jest definiowany jako nieruchomość lub jej część stanowiąca odrębny przedmiot władania. Bazę dla określenia podstawy opodatkowania stanowi wartość czynszowa ustalana odrębnie dla każdego lokalu w zależności od jego przeznaczenia, według zasad wyceny powszechnej dla nieruchomości zabudowanych, w odniesieniu do których kategorie (punkty odniesienia) zostały ustalone na poziomie warunków z 1970 r. Wyliczenie wartości czynszowej następuje w kilku etapach:

<sup>5</sup> Fiscalite... Fiscalite directe lokale, Direction Generale des Impots, 1994, op. cit., s. 65.

- ustala się odpowiednią kategorię przez porównanie z lokalem reprezentatywnym,
- wylicza się powierzchnię lokalu według systemu punktowego (surface ponderee) na podstawie elementów opisu lokalu w składanej przez podatnika deklaracji,
- mnoży się tak ustaloną powierzchnię przez taryfę odpowiadającą danej kategorii.

Jak to zaznaczono wcześniej wartość czynszowa jest ustalana odrębnie w zależności od sposobu wykorzystania lokalu (cele mieszkaniowe, użytkowe, handlowe, przemysłowe). Stosowane są w tych przypadkach różne metody szacowania nieruchomości. Pojęcie szacunku (evaluation) w warunkach francuskich oznacza ustalenie wartości czynszowej przy zastosowaniu jednej z niżej przedstawionych metod:

- porównawczej (evaluation par comparaison),
- ksiąg rachunkowych (methode comptable),
- czynszu rzeczywistego (evaluation au moyen des baux ou des declarations),
- oszacowania bezpośredniego (appreciation directe).

Najszerze zastosowanie mają metody – porównawcza i księgową; pozostałe mają znaczenie subsydiarne.

### ***Katastralna wartość czynszowa***

Wyliczona w wyniku zastosowania ww. metod wartość czynszowa podlega następnie aktualizacji oraz rewaloryzacji. Ma to związek z koniecznością jej urealnienia z uwagi na fakt, iż ustalenie wartości czynszowej następuje według systemu klasyfikacyjnego (date de references des valeurs locatives) z roku 1970 dla nieruchomości zabudowanych oraz z 1961 dla nieruchomości niezabudowanych. Oznacza to, że nowo wybudowany budynek ocenia się metodą porównawczą, tak jakby istniał w 1970 r., poszukując odpowiadającego mu budynku wzorcowego, aby ostatecznie zakwalifikować go do odpowiedniej kategorii.

W praktyce aktualizacja (actualisation) dokonuje się poprzez pomnożenie ustalonej wcześniej wartości czynszowej danej nierucho-

mości przez współczynnik aktualizacji, ustalany odrębnie dla każdego departamentu.

Rewaloryzacja (revalorisation) stanowi kolejny etap obliczeń, w którym zaktualizowaną wartość czynszową mnoży się przez współczynnik waloryzacji, który ustalany jest na poziomie całego kraju w stosunku do średniego wzrostu poziomu czynszu w danym roku.

Aktualizacji i rewaloryzacji nie podlega jedynie wartość czynszowa wykazywana metodą księgową, ponieważ jej podstawę stanowią dane z minionego roku kalendarzowego.

### ***Dochód netto***

Ostatnim etapem ustalenia podstawy opodatkowania jest wyliczenie tzw. dochodu netto, który stanowi odpowiedni procent czynszowej wartości katastralnej, w zależności od rodzaju podatku :

- od nieruchomości niezabudowanych – 80%,
- od nieruchomości zabudowanych – 50%,
- od lokali – 100%, (przy czym stosuje się również odrębne odliczenia uwzględniające sytuację rodzinną podatnika),
- od lokali użytkowych – podstawa opodatkowania składa się z dwóch elementów:
  - » 100% wartości katastralnej,
  - » 18% wypłaconych wynagrodzeń lub 10% globalnego dochodu.

Należy jednak zauważyć, że powszechnie stosowane są odliczenia zmniejszające podstawę opodatkowania np. w wysokości 16% dla przedsiębiorstw.<sup>6</sup>

### ***Określenie wysokości podatku***

We Francji podatki lokalne, w tym od nieruchomości, stanowią dochód budżetów samorządowych. Dlatego też o wysokości pobieranych podatków decydują ostatecznie organy przedstawicielskie samorządów. Do ich kompetencji należy bowiem ustalanie wysokości stawek podatkowych, z tym że ich wzrost w poszczególnych latach jest

6 Fiscalite... op. cit., s. 20 i n.

limitowany ustawowo. Z uwagi na strukturę podziału administracyjnego kraju podatki te mogą być dochodem budżetu gminy, departamentu lub regionu, w zależności od usytuowania nieruchomości i rodzaju własności. We Francji samorządy nie posiadają własnego aparatu fiskalnego; skarbnikiem jest księgowy publiczny (urzędnik organów Dyrekcji Księgowości Publicznej). Jest to wynikiem rozgraniczenia spraw wymiaru i poboru należności podatkowych. Wymiaru podatku dokonują organy podległe Dyrekcji Generalnej Podatków, zaś jego poborem zajmują się organy Księgowości Publicznej (Contabilite) stanowiącej agendę Skarbu Państwa. Koszty funkcjonowania administracji fiskalnej ponosi częściowo podatnik w wysokości 8% doliczanej do kwoty podatku.<sup>7</sup>

## 2. Funkcja prawna

Zadania funkcji prawnej są realizowane poprzez:

- identyfikację nieruchomości,
- jej fizyczny opis.<sup>8</sup>

Każdy dokument dotyczący nieruchomości i podlegający obowiązkowi publikacji musi w swojej treści zawierać dane katastralne (wyciąg z ewidencji poświadczony przez urząd katastralny). Dla identyfikacji nieruchomości konieczne jest zatem podanie następujących oznaczeń:

- departamentu oraz gminy,
- sekcji katastru,
- numeru parceli.

W przypadku nieruchomości zabudowanych jej oznaczenie (np. budynku) podaje się przed danymi parceli do której przynależy.

W przypadku podziału współwłasności, każdy odrębny przedmiot własności jest dodatkowo identyfikowany odrębnym numerem, zgodnie z opisem podziału. Dla ułatwienia poszukiwań identyfikacja parceli

7 Fiscalite... op. cit., s. 21 i n.

8 Presentation... op. cit., s. 52 i n.

może zawierać również wskazanie wyznacznika topograficznego miejsca jej położenia lub ulicy i jej numeru.

Pełny opis nieruchomości następuje w dwóch etapach. W pierwszym określa się granice katastralne, które:

- nie zawsze muszą pokrywać się z granicami własności,
- mają tylko charakter administracyjny(fiskalny).

Drugi etap polega na określeniu powierzchni. Obszar danej parceli oblicza się generalnie biorąc za podstawę dane z planu katastralnego. Precyzja tych obliczeń zależy od skali planu oraz jakości graficznej oznaczeń granic na planie. Dla budynków i budowli powierzchnię oblicza się na podstawie deklaracji składanej przez podatników.

## 3. Funkcja dokumentacyjna

Z uwagi, iż kataster jest źródłem informacji fiskalnej, prawnej i ekonomicznej, jego rolą jest także gromadzenie odpowiedniej dokumentacji. Jest ona dostępna dla organów administracji, jak i dla osób prywatnych. Oprócz Urzędów Katastralnych kopie dokumentów znajdują się także w merostwach. Kopie dokumentów lub ich wyciągi przechowywane są w formie fotokopii, reprodukcji planów, mikrodruków oraz kopii taśm magnetycznych.

Początkowo dokumentacja katastralna składała się z trzech dokumentów bazowych:

- planu,
- opisu sekcji,
- matrycy katastralnej.

Stopniowo dokumentacja ulegała wzbogaceniu o coraz to inne dane (deklaracje podatników, wykazy) oraz poprzez wykorzystanie nowych technik (mikrodruki itp). Obecny system zarządzania dokumentacją jest wynikiem wprowadzenia systemu komputerowego Magic II, który grupuje informacje fiskalne i prawne. Poza systemem informatycznym znajdowały się dotąd plany katastralne, które obecnie przetwarzane są na plany numeryczne. Aktualnie dokumentacja katastralna składa się z następujących elementów:

- dokumentacji graficznej (plan katastralny),
- dokumentacji opisowej gdzie przechowywane są dane określające sytuację fiskalną nieruchomości na dzień 1 stycznia danego roku,
- dokumentacji źródłowej (zmiany zachodzące w trakcie roku).<sup>9</sup>

#### 4. Funkcja techniczna

Funkcja techniczna realizowana jest na trzech poziomach:

- opracowywania (sporządzania) planów katastralnych (confection du plan) metodą:
  - » ponownego zakładania planów (renovation),
  - » identyfikacji planów (remaniement),
- prowadzenia planów katastralnych (maintenance du plan),
- koordynacji pomiarów (danych) sporządzanych w dużych skalach (suivi des leves a grande echelle).<sup>10</sup>

## HISTORIA KATASTRU WE FRANCJI

Kataster jest powszechnie postrzegany jako instytucja charakterystyczna dla współczesnych europejskich państw. Tymczasem geneza katastru na świecie sięga czasów starożytnych. Od początku zawiązywania i organizowania społeczności ziemia stanowiła podstawę siły czy też zamożności, zarówno w wymiarze ogólnospołecznym jak i indywidualnym. Nowo tworzące się społeczności ustanawiały, dla realizacji wspólnych celów, opłaty oparte na tym naturalnym bogactwie, co stanowiło załączek opodatkowania nieruchomości. Dla sprawiedliwego, równego obciążenia członków społeczności niezbędne było stworzenie opisu posiadanych przez nich dóbr.<sup>1</sup> W ten sposób zaczęły powstawać pierwsze rejestry nieruchomości, powszechnie zwane katastrem. Instytucję katastru znali już starożytni Egipcjanie, Grecy i Rzymianie. Etymologia nazwy „kataster” wywodzi się od greckiego *katr sitchon*, co w dosłownym tłumaczeniu oznacza „wiersz za wierszem”, zaś powszechnie tłumaczy się jako „rejestr”, jednocześnie wskazuje się też na pochodzenie od łacińskiego *capitastrum*, co oznacza „rejestr podatku pogłównego”.

Źródła katastru francuskiego można upatrywać już w czasach Imperium Rzymskiego.<sup>2</sup> Galia, jako kolonia rzymska, objęta była cenzusem majątkowym. Wszyscy obywatele zobowiązani byli do określenia posiadanych przez siebie nieruchomości i podania ich wartości. Nieruchomości opodatkowane były bowiem na podstawie deklaracji sporządzanych przez właścicieli. Podatek obciążający nieruchomości

<sup>9</sup> Presentation... op. cit., s. 59.

<sup>10</sup> Presentation... op. cit., s. 37 i n.

<sup>1</sup> Początkowo opisy nieruchomości były tworzone w formie obrazkowej. Na odnalezionej w Telloh, w Egipcie, glinianej tabliczce, datowanej na rok 2300 przed Chrystusem, wyraźnie zaznaczone są granice, powierzchnia i opisy poszczególnych grup nieruchomości. Zob. Le cadastre. De l'origine à nos jours. Direction Générale des Impôts, Paris 1995, s. 1.

<sup>2</sup> Zob. Cadastre. Présentation du cadastre et de sa documentation, Direction Générale des Impôts, Paris 1997, s. 13.



pobierany był w pieniądzu i w naturze, przy okazji przeprowadzanych spisów ludności.<sup>3</sup>

W epoce średniowiecza możnowładcy i członkowie duchowieństwa tworzyli opisy swych posiadłości pod nazwą „terries”, to jest ksiąg gruntowych. Księgi te zawierały zazwyczaj informacje o obszarze, granicach i szacunkowej wartości ziemi.<sup>4</sup> Czasem wzbogacano je szkicem terenu. Pierwsze dokumenty, w których pojawia się nazwa „kataster” to „Compoix terriers” w Langwedocji i „Affouagement” w Prowansji.

Podobne rejestry dóbr królewskich, to znaczy rejestry posiadające walor katastru, pojawiają się w dwunastym wieku. Mimo dążeń kolejnych monarchów do stworzenia we Francji ogólnopństwowego katastru, jako podstawy spójnego systemu podatkowego, do czasów Rewolucji z 1789 r. zachowuje on zasadniczo charakter lokalny.<sup>5</sup>

W przeddzień Rewolucji, wymiar podatku opiera się nadal, jak w prawie rzymskim, na sporządzanej przez właściciela deklaracji o obszarze nieruchomości i uzyskiwanym z niej dochodzie. Od czasu otwarcia Stanów Generalnych w 1789 r. siedemdziesiąt trzy zgromadzenia elektoralne stanu szlacheckiego i pięćdziesiąt osiem zgromadzeń stanu trzeciego postanawia wprowadzić w życie kataster dla całego obszaru państwa, upatrując w nim jedyną możliwość na zniesienie istniejącej w nakładanych podatkach arbitralności.<sup>6</sup> Zgromadzenie Konstytuanty, ustawą z dnia 1 grudnia 1790 r. zniosło dotychczasowe obciążenia podatkowe, zastępując je jednym podatkiem od nieruchomości. Wspomniana ustawa nie przewidywała jeszcze opracowania map katastralnych. Dopiero dekrety z 21 sierpnia i 23 września 1791 r. upoważniły dyrektorów departamentów do przygotowania map przedstawiających rozparcelowanie terenu. Jednakże działania te, przeprowadzane bezpośrednio przez gminy, miały ograniczony zasięg.

Ustawa z 22 brumaire roku VI (12 listopada 1797 r.), uzupełniona ustawą zasadniczą z 3 frimaire roku VII (23 listopada 1798 r.) utworzyła korpus administracji podatkowej, która miała czuwać nad właści-

3 Zob. Cadastre. Présentation du cadastre..., op. cit., s. 13.

4 Zob. Cadastre. Régimes fonciers et cadastres compares, Direction Générale des Impôts, Paris 1996, s. 139 i nast.

5 Zob. Cadastre. Régimes fonciers..., op. cit., s. 139 i nast.

6 Zob. Le cadastre. De l'origine..., op. cit., s. 3.

wym rozłożeniem obciążeń z tytułu podatku. Także i na tym etapie reform utworzenie katastru, jednolitego dla całego obszaru państwa, nie zostało osiągnięte. Zorganizowanie katastru nie udało się nawet mimo uznania za niezbędne przez administrację podatkową przeprowadzenia ogólnopństwowej operacji, która dostarczyłaby danych na temat obszaru i dochodu osiąganego z każdej nieruchomości. Odstąpienie od planów utworzenia katastru spowodowane było przede wszystkim ogromnym kosztem finansowym.

Kolejnym etapem na drodze do katastru było rozporządzenie konsulów z 12 brumaire roku XI (3 listopada 1802 r.), które zadecydowało o sporządzeniu w tysiąc dziewięćset piętnastu gminach ogólnego katastru upraw. Mapa sporządzona w skali 1:5000 przedstawiała ogólny obraz upraw na terytorium danej gminy, a poszczególni właściciele zobowiązani byli do zadeklarowania obszaru posiadanych na tym terenie parcel. Wobec powszechnych skarg, tak ze strony władz gminnych, jak i samych właścicieli, tworzenia katastru upraw zaniechano po upływie pięciu lat od rozpoczęcia prac.

Decyzję o utworzeniu jednolitego dla całego terytorium Francji katastru nieruchomości przyniosła dopiero ustawa z dnia z 15 sierpnia 1807 r., uzupełniona rozporządzeniem z 27 stycznia 1808 r.<sup>7</sup> W myśl założeń Napoleona, kataster miał być przede wszystkim uzupełnieniem kodeksu cywilnego stanowiąc swoistą gwarancję indywidualnych praw własności. Ponadto kataster miał zapewnić równomierne i sprawiedliwe obciążenie nowym podatkiem od nieruchomości. O ile pierwszy cel katastru nie został osiągnięty, to Kataster Napoleoński stał się ważnym narzędziem fiskalnym. Zbiór przepisów katastralnych, tzw. kodeks katastralny, został wydany w 1811 r. pod nazwą „Zbiór metodyczny ustaw, dekretów, rozporządzeń i instrukcji na temat Katastru Francji”.<sup>8</sup>

Prace, rozpoczęte już w roku 1808, realizowane były w różnym tempie, by osiągnąć swój cel około roku 1850. Nie oznacza to, że proces tworzenia katastru na całym terytorium Francji w 1850 r. został definitywnie zakończony. Prace nad utworzeniem katastru kontynuowane były nadal przede wszystkim na Korsyce oraz w hrabstwach

7 Loi du 15 septembre 1807, relative au Budget de l'Etat.

8 Zob. Cadastre. Régimes fonciers..., op. cit., s. 140.

Nicei i Sabaudii. Dokumentacja katastralna obejmowała sporządzoną dla każdej gminy mapę „plan parcellaire” przedstawiającą podział na poszczególne parcele, legendę mapy „état de section” i księgę opisującą nieruchomość „matrice cadastrale”, w której zawarte były informacje o właścicielu nieruchomości, o jej oszacowaniu, etc.

Kataster Napoleoński, jakkolwiek stanowił duże osiągnięcie, z uwagi na brak uaktualniania danych stał się z upływem czasu narzędziem martwym. Liczne zmiany zachodzące w sferze własności, a co za tym idzie zmiany w podziale gruntu, ewolucja dokonująca się w gospodarce wiejskiej, postępujące zurbanizowanie, powstające nowe szlaki komunikacyjne stworzyły potrzebę aktualizacji katastru.

Ustawa z 7 sierpnia 1850 r. upoważniła gminy, dla których kataster założono co najmniej trzydzieści lat wcześniej, do przeprowadzenia, na swój koszt, jego aktualizacji.<sup>9</sup> Tylko nieliczne gminy skorzystały z tej możliwości. W roku 1891 powołano nadzwyczajną komisję parlamentarną, która miała za zadanie przygotowanie całościowej reformy katastru. Jakkolwiek prace tej komisji zakończyły się w 1905 r. nie przynosząc oczekiwanych rezultatów, to były inspiracją reformy przeprowadzonej pięćdziesiąt lat później.

Dla niektórych gmin przeprowadzenie aktualizacji katastru było już wówczas absolutnie konieczne. Kolejna ustawa, z dnia 17 marca 1898 r., przyznała gminom, które co najmniej od trzydziestu lat posiadały kataster, prawo do wniesienia prośby o sprawdzenie i zaktualizowanie dokumentacji katastralnej, pod warunkiem zapewnienia przez nie późniejszego bieżącego utrzymania katastru.<sup>10</sup> Tym razem zdecydowanie więcej gmin przystąpiło do współfinansowanej przez państwo weryfikacji danych katastralnych. Były to przede wszystkim gminy z dawnego departamentu Sekwany i sto pięćdziesiąt gmin z pozostałego terytorium.

Postanowienie o generalnym odnowieniu Katastru Napoleońskiego przyniosła dopiero ustawa z dnia 16 kwietnia 1930 r. o rewizji oszacowania nieruchomości niezabudowanych.<sup>11</sup> Wprowadziła ona jednocze-

9 Loi du 7 août 1850 portant fixation du budget des recettes de l'exercice 1851.

10 Loi du 17 mars 1898 tendant à rendre plus facile et plus économique la révision du cadastre.

11 Loi du 16 avril 1930 portant fixation du budget général pour l'exercice 1930-1931.

śnie zasadę corocznej aktualizacji odnowionych map. W niektórych gminach, ze względu na znaczenie dla podstawy opodatkowania nieruchomości, kataster musiał zostać utworzony praktycznie od nowa, zaś w pozostałych, gdzie nie miało miejsca zbyt wiele daleko idących, zmian poprzestano na aktualizacji istniejących danych. Była to pierwsza ze znaczących reform katastralnych, jakie przeprowadzono we Francji od czasu jego utworzenia w 1807 r.

Konieczność odnowienia planu katastralnego była też ważnym elementem reformy rejestru praw związanych z nieruchomością.<sup>12</sup> Reforma ta miała miejsce w 1956 r.<sup>13</sup> Nałożyła obowiązek oznaczania nieruchomości we wszystkich aktach poddanych obowiązkowi ujawnienia w rejestrze praw związanych z nieruchomością zgodnie z ich oznaczeniami katastralnymi. Co więcej, żadna zmiana w danych katastralnych, w szczególności dotycząca opodatkowania danej nieruchomości, nie może od tej pory mieć miejsca wcześniej jak po opublikowaniu w rejestrze hipotecznym odpowiedniego aktu prawnego lub właściwej dla zmiany decyzji prawnej. Poza tym reforma wprowadziła ściśle powiązanie danych wynikających z rejestru praw związanych z nieruchomością z danymi zawartymi w katastrze nieruchomości.<sup>14</sup>

Dokumentacja katastralna, nie poddawana niezbędnej systematycznej aktualizacji, ponownie wymagała uwspółcześnienia. Konieczność odnowienia map katastralnych usankcjonowała ustawa z dnia 18 lipca 1974 r.<sup>15</sup> Tym razem ich aktualizacja miała objąć gminy, w których mapy nie posiadały wymaganego stopnia dokładności. Przy okazji prowadzonych prac zostały sporządzone opisy istniejących upraw rolnych oraz ogólny zbiór danych o lokalach. Postępująca dezaktualizacja nie dotyczyła jednak tylko samego planu katastralnego. Także wykorzystywane do opodatkowania dane dotyczące oszacowania nieruchomości, mimo zasady corocznej aktualizacji, wymagały naniesienia zdecydowanych zmian. Na początku 1960 r. rozpoczęto całościową rewizję danych o oszacowaniu nieruchomości niezabudowanych, a dziesięć lat potem

12 Rejestr praw związanych z nieruchomością, inaczej rejestr hipoteczny, stanowi odpowiednik polskich ksiąg wieczystych.

13 Décret n° 55-471 du 30 avril 1955 relatif à la rénovation et à la conservation du Cadastre.

14 Zob. Le cadastre. De l'origine..., op. cit., s. 9.

15 Loi n° 74-645 du 18 juillet 1974.

przeprowadzono uaktualnienie oszacowania nieruchomości zabudowanych. Kolejna generalna aktualizacja oszacowania wartości nieruchomości była przedmiotem ustawy z dnia 30 lipca 1990 r.<sup>16</sup> Niemniej reforma ta, z wielu względów, nie została skutecznie przeprowadzona i katastralne dane o wartości nieruchomości we Francji niezupełnie odpowiadają dziś rzeczywistości.

16 Loi n° 90-669 du 30 juillet 1990 relative à la révision générale des évaluations des immeubles retenus pour la détermination des bases des impôts directs locaux.

## ZASADY EWIDENCJONOWANIA DANYCH DOTYCZĄCYCH NIERUCHOMOŚCI PODLEGAJĄCYCH OPODATKOWANIU

Zarówno ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 100, poz. 1086 ze zm.), wydane na jej podstawie przepisy wykonawcze oraz ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 46, poz. 543) zawierają regulacje odnoszące się do rejestrowania nieruchomości. Unormowania te, jak się wydaje, zapoczątkują budowanie w Polsce zintegrowanego systemu katastralnego.

Do podstawy opodatkowania nieruchomości w ramach rozwiązań o powszechnej taksacji, ustawodawca nawiązał już w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami. Stosownie bowiem do treści art. 162 ust. 2 tego aktu, wartości katastralne wykorzystuje się do ustalania podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ustalanie wartości katastralnej nieruchomości, zgodnie z zapisami powyższej ustawy, odbywa się w ramach powszechnej taksacji nieruchomości, która jest przeprowadzana przez organy prowadzące kataster nieruchomości. Wartość tą ustala się na podstawie oszacowania nieruchomości reprezentatywnych dla poszczególnych rodzajów nieruchomości na obszarze danej gminy. Czynności szacowania nieruchomości reprezentatywnych w celu ustalenia wartości katastralnej, a także w celu sporządzenia map taksacyjnych i tabel taksacyjnych, wykonują rzeczoznawcy majątkowi. Wartości katastralne, ustalone w procesie powszechnej taksacji nieruchomości, powinny uwzględniać różnice, jakie występują między poszczególnymi nieruchomościami oraz zbliżenie do wartości rynkowej możliwe do uzyskania przy zastosowaniu zasad przyjętych dla masowej wyceny. Powszechną taksację nieruchomości przeprowadza się okresowo. Podstawą do ustalenia wartości katastralnej poszczególnych nieruchomości są mapy taksacyjne i tabele

taksacyjne. Wartość katastralną nieruchomości ustala się dla całych nieruchomości lub ich części, jeżeli zostały wyodrębnione jako przedmioty opodatkowania w przepisach o podatku od nieruchomości. Organ prowadzący kataster orzeka, w drodze decyzji, o ustaleniu wartości katastralnej nieruchomości i jej wpisie w katastrze nieruchomości. Wartości katastralne nieruchomości ustalone na podstawie obowiązujących map i tabel taksacyjnych, wpisane w katastrze nieruchomości, uzyskują z datą ich wpisu moc danych urzędowych. W przepisach przejściowych omawianej ustawy wskazuje się, iż do czasu przekształcenia ewidencji gruntów i budynków w kataster nieruchomości przez użyte pojęcie „kataster nieruchomości” rozumie się tę ewidencję. Z uwagi na brak przepisów wykonawczych, powyżej omawiane regulacje pozostają martwe.

W myśl art. 21 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne podstawą planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej i gospodarki nieruchomościami stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Ewidencja gruntów i budynków obejmuje informacje dotyczące:

- 1) gruntów – ich położenia, granic, powierzchni, rodzajów użytków gruntowych oraz ich klas gleboznawczych, oznaczenia ksiąg wieczystych lub zbiorów dokumentów, jeżeli zostały założone dla nieruchomości, w skład której wchodzi grunty,
- 2) budynków – ich położenia, przeznaczenia, funkcji użytkowych i ogólnych danych technicznych,
- 3) lokali – ich położenia, funkcji użytkowych oraz powierzchni użytkowej.

W ewidencji gruntów i budynków wykazuje się także:

- 1) właściciela, a w odniesieniu do gruntów państwowych i samorządowych – inne osoby fizyczne lub prawne, w których władaniu znajdują się grunty i budynki lub ich części,
- 2) miejsce zamieszkania lub siedzibę osób wymienionych w pkt 1,
- 3) informacje o wpisaniu do rejestru zabytków,
- 4) wartość nieruchomości.

Ewidencję gruntów i budynków, w części dotyczącej lasów, prowadzi się z uwzględnieniem przepisów o lasach. Rada Ministrów może rozszerzyć, w drodze rozporządzenia, zakres informacji objętych ewidencją gruntów i budynków.

Stosownie do treści art. 22 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne ewidencję gruntów i budynków oraz gleboznawczą klasyfikację gruntów prowadzą starostowie. Właściciele oraz osoby władające gruntami, budynkami lub ich częściami są obowiązane zgłaszać właścicielom starości wszelkie zmiany danych objętych ewidencją gruntów i budynków, w terminie 30 dni licząc od dnia powstania tych zmian. Obowiązek ten nie dotyczy zmian danych objętych ewidencją gruntów i budynków, wynikających z decyzji właściwych organów. Na żądanie starosty właściciele oraz osoby władające gruntami, budynkami lub ich częściami zgłaszające zmiany są obowiązane dostarczyć dokumenty geodezyjne, kartograficzne i inne niezbędne do wprowadzenia zmian w ewidencji gruntów i budynków.

Dalsze regulacje ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne nakładają na właściwe organy, sądy i kancelarie notarialne obowiązek przesyłania starości odpisów prawomocnych decyzji i orzeczeń oraz odpisów aktów notarialnych, z których wynikają zmiany danych objętych ewidencją gruntów i budynków – w terminie 30 dni od dnia uprawomocnienia się decyzji, orzeczenia lub sporządzenia aktu notarialnego.

Informacje o gruntach, budynkach i lokalach zawiera operat ewidencyjny, który składa się z map, rejestrów i dokumentów uzasadniających wpisy do tych rejestrów. Informacje o gruntach, budynkach i lokalach zawarte w operacie ewidencyjnym są jawne. Informacji tych udziela się odpłatnie. Wyrisy i wypisy z operatu ewidencyjnego są wydawane przez organ prowadzący ewidencję gruntów i budynków odpłatnie na żądanie właścicieli lub osób fizycznych i prawnych, w których władaniu znajduje się grunt, budynek lub lokal, osób fizycznych i prawnych oraz innych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, które mają interes prawny w tym zakresie, a także na żądanie zainteresowanych organów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego.

Z kolei starosta zapewnia nieodpłatnie gminom bezpośredni dostęp do bazy danych ewidencji gruntów i budynków bez prawa ich udostępniania osobom trzecim. Na podstawie danych z ewidencji gruntów i budynków sporządza się terenowe i krajowe zestawienia zbiorcze danych objętych tą ewidencją. Starostowie sporządzają gminne i powiatowe, a marszałkowie województw, wojewódzkie zestawienia zbiorcze danych objętych ewidencją gruntów i budynków. Natomiast Główny Geodeta Kraju sporządza, na podstawie zestawień wojewódzkich, krajowe zestawienia zbiorcze danych objętych ewidencją gruntów i budynków.

Zgodnie z delegacją wynikającą z art. 26 ust. 2 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne, Minister Rozwoju Regionalnego i Budownictwa w rozporządzeniu z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 38, poz. 454) określił sposób zakładania ewidencji gruntów i budynków, sposób prowadzenia ewidencji oraz szczegółowe zasady wymiany danych ewidencyjnych, szczegółowy zakres informacji objętych ewidencją oraz zakres informacji objętych rejestrem cen i wartości nieruchomości, sposób i terminy sporządzania powiatowych, wojewódzkich i krajowych zestawień zbiorczych danych objętych ewidencją oraz rodzaje budynków i lokali, których nie wykazuje się w ewidencji.

Na szczególną uwagę zasługuje zdefiniowanie w § 2 ust. 1 pkt 6 cytowanego rozporządzenia pojęcie wartości gruntu, wartości budynku i wartości lokalu – jako wartości katastralnej nieruchomości lub jej części składowej ustalonej na zasadach określonych w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2000 r. Nr 46, poz. 543 ze zm.). Ważnym elementem jest podkreślenie w § 9 tejszej regulacji, iż działkę ewidencyjną stanowi ciągły obszar gruntu, położony w granicach jednego obrębu, jednorodny pod względem prawnym, wydzielony z otoczenia za pomocą linii granicznych. Ewidencja obejmuje dane liczbowe i opisowe dotyczące gruntów i budynków oraz lokali, dane dotyczące właścicieli nieruchomości, bądź dane osób i jednostek organizacyjnych, które tymi nieruchomościami władają (§ 10 omawianego rozporządzenia). W myśl § 22 rozporządzenia na podstawie baz danych ewidencyjnych przy wykorzystaniu informatycznego systemu komputerowego tworzy się dla poszczególnych

obrębów podstawowe raporty obrazujące dane ewidencyjne: rejestr gruntów, rejestr budynków, rejestr lokali, kartotekę budynków, kartotekę lokali, mapę ewidencyjną.

W analizowanym rozporządzeniu w § 63 uwypuklono 14 cech budynku stanowiącego część składową gruntu. Są nimi: numer ewidencyjny budynku stanowiący część składową identyfikatora budynku, numer porządkowy, którym oznaczony został budynek w trybie przepisów o numeracji nieruchomości, numeryczny opis konturu, wyznaczonego przez prostokątny rzut na płaszczyznę poziomą zewnętrznych płaszczyzn ścian zewnętrznych kondygnacji przyziemnej budynku, a w budynkach posadowionych na filarach, kondygnacji opartej na tych filarach – zwanego dalej konturem budynku, numery działek ewidencyjnych, na których usytuowany jest budynek, oznaczenie funkcji podstawowej budynku, wartość budynku oraz data określenia tej wartości, rok zakończenia budowy, pole powierzchni zabudowy w m<sup>2</sup>, liczba kondygnacji nadziemnych oraz liczba kondygnacji podziemnych, informacja o materiale, z którego zbudowane są zewnętrzne ściany budynku, liczba i numery lokali stanowiących odrębne nieruchomości lokalowe, liczba i numery lokali innych, łączne wyrażone w m<sup>2</sup>, pole powierzchni użytkowej:

- a) wszystkich lokali w budynku,
- b) pomieszczeń przynależnych do lokali, numer rejestru zabytków prowadzonego na podstawie przepisów o ochronie dóbr kultury.

Nowością tego aktu są zapisy o rejestrowaniu cen i wartości nieruchomości. Stosownie do § 74 nowego rozporządzenia starosta prowadzi rejestr cen nieruchomości, określonych w aktach notarialnych, oraz wartości nieruchomości, określonych przez rzeczoznawców majątkowych w operatach szacunkowych, których wyciągi przekazywane są do ewidencji gruntów i budynków na mocy odrębnych przepisów. Rejestracji podlegają ceny oraz wartości, o których mowa wyżej, a także: adres położenia nieruchomości, numery działek ewidencyjnych wchodzące w skład nieruchomości, rodzaj nieruchomości, z wyróżnieniem: niezabudowanych nieruchomości rolnych, zabudowanych nieruchomości rolnych, niezabudowanych nieruchomości przeznaczonych pod zabudowę inną niż zagrodową, nieruchomości zabudowanych

budynkami mieszkalnymi, nieruchomości zabudowanych budynkami pełniącymi inne funkcje niż zagrodowa i mieszkaniowa, nieruchomości budynkowej, nieruchomości lokalowej, pole powierzchni nieruchomości gruntowej, data zawarcia aktu notarialnego lub określenia wartości, inne dostępne dane o nieruchomościach i ich częściach składowych.

Starosta udziela informacji objętych rejestrem cen i wartości nieruchomości na zasadach określonych w ustawie Prawo geodezyjne i kartograficzne.

Istotnym elementem składowym rozporządzenia jest jego załącznik nr 4. Określa on standard wymiany danych ewidencyjnych, który będzie stosowany przy wydawaniu danych ewidencyjnych w formie plików komputerowych oraz realizacji obowiązku nałożonego na starostów w § 53 w ust. 2 w związku z art. 7b ust. 1 pkt 4 Prawa geodezyjnego i kartograficznego.

Poprzez określenie tego standardu tworzy się warunki do:

- 1) dostępu do informacji zawartych w ewidencji gruntów i budynków przez wojewódzkiego inspektora nadzoru geodezyjnego i kartograficznego, niezależnie od systemów komputerowych, w jakich ta ewidencja będzie prowadzona w starostwach lub urzędach gmin,
- 2) pozyskiwania przez inne systemy, takie jak system podatkowy i system ksiąg wieczystych, danych ewidencyjnych w jednolitym w skali kraju formacie i jednolitej strukturze,
- 3) zwiększenia bezpieczeństwa systemu ewidencji gruntów i budynków,
- 4) łatwiejszej modernizacji ewidencji wynikającej z postępu technicznego.

Ze względu na specyfikę problemu w załączniku nr 4 stosowana jest terminologia informatyczna, pozwalająca na jednoznaczne odczytywanie jego treści przez twórców programów komputerowych. Obecnie eksploatowanych jest około 22 form oprogramowania ewidencji gruntów i budynków. Niestety na ogół nie są one kompatybilne.<sup>1</sup>

1 B. Mościcki, Grunty, budynki, lokal „Wspólnota” nr 19, 2001 r., s. 17.

W stosunku do rozporządzenia z 1996 r., omawiany projekt zmniejsza zakres niektórych informacji, gromadzonych w ewidencji, zarówno dotyczących gruntów jak i budynków. W szczególności, ze względu na zbyt wysokie koszty, zrezygnowano z przenoszenia do ewidencji z miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego przetworzonych informacji o gruntach przeznaczonych pod zabudowę oraz uwidaczniania w tej ewidencji informacji o uzbrojeniu budynków w instalacje techniczne.<sup>2</sup>

W zasadniczych kwestiach rozporządzenie to nawiązuje do przepisów poprzedniego rozporządzenia Ministrów Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996 r. Przy jego opracowaniu kierowano się zasadą zachowania w jak największym stopniu oznaczeń i kodów stosowanych w dotychczasowej ewidencji gruntów i budynków, aby zapewnić możliwość ewolucyjnej modernizacji tego systemu, bez zakłócania jego funkcjonowania, oraz zminimalizować koszty tej modernizacji.

Jednocześnie nowe rozporządzenie w dużym stopniu różni się od rozporządzenia z 1996 r., zarówno pod względem treści i jak formy. Różnice te wynikają przede wszystkim z nowego brzmienia art. 20 Prawa geodezyjnego i kartograficznego, wprowadzonego z dniem 1 stycznia 1999 r., które weszło w życie z dniem 30 marca 2001 r.<sup>3</sup>

Co jednak najważniejsze – jak podkreślają autorzy nowej regulacji<sup>4</sup> – w zaproponowanym kształcie rozporządzenie wpisuje się w rządowy program budowy zintegrowanego systemu katastralnego w Polsce. Tworzy bazę prawną umożliwiającą przekształcenie obecnej ewidencji gruntów i budynków, prowadzonej w poszczególnych starostwach w różnorodnych zamkniętych systemach informatycznych w nowoczesny, wielofunkcyjny kataster nieruchomości, otwarty na inne systemy informatyczne, w tym w szczególności na system ksiąg wieczystych oraz ewidencję podatkową. Ewidencja gruntów i budynków zmodernizowana według przepisów tego aktu prawnego, w powiązaniu z systemem

2 Zob. uzasadnienie do projektu rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa w sprawie ewidencji gruntów i budynków, niepublikowane.

3 Ibidem

4 Ibidem

ksiąg wieczystych oraz ewidencją podatkową stanowić ma ważny element struktury informacyjnej państwa.

Należy jednocześnie zauważyć – wskazują autorzy rozporządzenia – że w wyniku modernizacji ewidencji gruntów i budynków oraz powiązania jej z ewidencją podatkową nastąpi uszczelnienie systemu poboru podatków od nieruchomości, a tym samym wzrosną przychody jednostek samorządu terytorialnego. Istotne efekty w tym zakresie zostały stwierdzone w wyniku modernizacji ewidencji gruntów i budynków na obszarach miast. Ustalono, że na skutek ujawnienia dotychczas nie opodatkowanych gruntów i budynków **przychody badanych gmin miejskich z tytułu podatku od nieruchomości wzrosły o około 10–15%**. Doświadczenia te dają podstawę do postawienia tezy, że po przeprowadzeniu modernizacji ewidencji gruntów i budynków **przychody gmin z tytułu podatku od nieruchomości położonych w granicach miast wzrosną w skali kraju o około 300–400 mln złotych rocznie.**<sup>5</sup>

Omawiane rozporządzenie ministra rozwoju regionalnego i budownictwa wyznaczyło harmonogram dalszych prac nad katastrem. Zamierza się:

- do 31 grudnia 2001 – zastąpić „papierową” ewidencję gruntów zbiorami komputerowymi;
- do 31 grudnia 2003 – uruchomić system informatyczny umożliwiający prowadzenie ewidencji w pełnym zakresie;
- do 31 grudnia 2005 – skompletować bazy danych umożliwiających tworzenie raportów o gruntach, budynkach i lokalach oraz map ewidencyjnych na terenie miast;
- do 31 grudnia 2010 – jak wyżej, ale na terenach wiejskich.

Zasadniczo od strony „potrzeb opodatkowania nieruchomości” treść opisanych regulacji skłania do pewnych refleksji, zwłaszcza w kontekście szczególnych przepisów podatkowych odnoszących się do zbierania danych dla celów opodatkowania nieruchomości, które znajdują się w trzech aktach:

- ustawie z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.),
- ustawie z dnia 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r., Nr 94, poz. 431 ze zm.),
- ustawie z dnia 28.09.1991 r. o lasach (Dz.U. Nr 101, poz. 444 ze zm.).

W tym miejscu należy przypomnieć obowiązujące rozwiązania zawarte w tych ustawach.

W myśl ust. 6 i ust. 8 art. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, osoby fizyczne mają obowiązek złożenia organowi podatkowemu wykazu nieruchomości (informacji) zawierających niezbędne dane do wymiaru podatku od nieruchomości. Winny być one złożone w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego (a nie od dnia powstania tego obowiązku). W przypadku wystąpienia w trakcie roku podatkowego zmiany sposobu użytkowania budynku lub gruntu albo ich części, mającej wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku (o czym mówi art. 6 ust. 3), osoby fizyczne winne poinformować o tym organ podatkowy w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian. Natomiast osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz jednostki organizacyjne Lasów Państwowych są obowiązane: składać w terminie do 15 stycznia organowi gminy właściwemu ze względu na miejsce położenia nieruchomości deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru, a jeżeli obowiązek powstał po tym dniu – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku, odpowiednio skorygować deklarację, w razie zaistnienia zmian mających wpływ na wysokość opodatkowania w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian, oraz wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości – bez wezwania – na rachunek budżetu właściwej gminy za poszczególne miesiące, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca. Organ podatkowy powinien przyjąć domniemanie prawdziwości danych podanych przez podatnika w deklaracji. W razie wątpliwości co do rzetelności zeznania, organ podatkowy przeprowadza postępowanie wyjaśniające. Wzywa więc podatnika do udzielenia

5 Ibidem

w wyznaczonym terminie niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia zeznania. Musi przy tym wskazać przyczyny, z powodu których zeznanie podaje się w wątpliwość (art. 168 § 2 Ordynacji podatkowej). Analogiczne rozwiązania zostały również przyjęte w zakresie podatku rolnego i leśnego.

Porównanie obowiązujących rozwiązań prawnych w tym zakresie musi prowadzić do pytania – przepisy jakiego aktu prawnego przesądzą tym, które dane – wynikające z ewidencji nieruchomości, czy podane w deklaracji przez podatnika, stanowią podstawę do opodatkowania nieruchomości? Należy zwrócić uwagę, iż w dotychczasowej praktyce zarówno orzecznictwo sądu administracyjnego oraz doktryna prawa podatkowego w sposób niejednoznaczny odnosiły się do tego problemu. Na przykład w wyroku z 29 grudnia 1993 r. NSA przyjął, iż organy ustalające wysokość zobowiązań w podatku rolnym i leśnym (§ 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 1992 r. w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego – Dz.U. Nr 12, poz. 47) nie są uprawnione do dokonywania zmian w ewidencji gruntów i wypowiedania się w przedmiocie prawa własności gospodarstw rolnych poszczególnych podatników.<sup>6</sup> W podobnym duchu wypowiedział się NSA w orzeczeniu z 11 kwietnia 1995 r. podnosząc, iż podstawę zastosowania stawki podatku od nieruchomości wobec gruntów i budynków, o których mowa w art. 5 ust. 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.) jest stan prawny tych gruntów i budynków, wynikający z ewidencji wskazanej w art. 21 ustawy z 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 30, poz. 163).<sup>7</sup> Nieco odmienne stanowisko w podobnej kwestii zajął sąd w wyroku z 18 maja 1994 r. Zdaniem NSA wymiar podatków od nieruchomości powinien być dokonany na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów i budynków, o czym stanowi art. 21 ustawy z 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 30, poz. 163 ze zm.). Jednakże w sytuacji, gdy podatnicy wykazali, że nie są właścicielami konkretnej działki, organy podatkowe winny ten fakt uwzględnić.<sup>8</sup> Ostatnia z przytoczonych tu tez sądu

6 Wyrok NSA, syg. akt III S.A. 747/93, opublikowany (w:) ONSA Nr 4, poz. 163.

7 Wyrok NSA, syg. akt S.A./Wr 1703/94, opublikowany (w:) „Wspólnota” z 1995, Nr 42, s. 24.

8 Wyrok NSA, syg. akt III S.A. 1685/93, opublikowany (w:) POP, 1999 r., Nr 2, poz. 67.

zasługuje na szczególną uwagę ze względu na dość powszechne jej stosowanie w praktyce. Otóż niewątpliwie nie można zignorować faktów, co do zmiany podmiotów będących właścicielami nieruchomości. Zmiany geodezyjne, które są dostarczane wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi), nieraz faktycznie docierają po okresie półrocznym i dłuższym, od momentu zmiany właściciela nieruchomości. W tym czasie podatnik obligowany jest do wypełnienia swoich powinności w zakresie informowania organów podatkowych o zmianach mających wpływ na powstanie, bądź wygaśnięcie obowiązku podatkowego. Termin jest wiążący, pod rygorem sankcji z Kodeksu karnego skarbowego<sup>9</sup> i wynosi 14 dni. Nie co inaczej przedstawia się sprawa wykazywania rodzaju gruntu, klasy, czy jego powierzchni. W literaturze przedmiotu najczęściej podnosi się, iż ewidencja gruntów jest dokumentem przesądzającym jakie wartości należy przyjąć.<sup>10</sup> Jeśli zatem podatnik kwestionuje na przykład powierzchnię działki, to jego obowiązkiem jest doprowadzenie do zgodności zapisów ewidencyjnych z rzeczywistością.

Przytoczone powyżej przykłady oraz omówione nowe rozwiązania prawne odnoszące się do zasad ewidencjonowania nieruchomości, wskazują na potrzebę dokonania zmian w ustawach: o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym i o lasach – zawierających zasady opodatkowania nieruchomości. Obowiązujące bowiem w tych aktach prawnych regulacje dotyczące deklaracji podatkowych i powinności podatników w tym zakresie, są niespójne z unormowaniami ewidencjonowania nieruchomości. Nie może być wątpliwości jakie dane i w jakim zbiorze zawarte, powinny przesądzać o wielkości wymiaru podatków obciążających nieruchomości. Istnieje zatem pilna potrzeba dostosowania ewidencyjnych przepisów podatkowych, do nowych przepisów ewidencjonowania nieruchomości i prowadzenia szeroko rozumianej ewidencji, czyli przyszłego katastru.

9 Zgodnie z art. 54 Kodeksu karnego skarbowego (Dz.U. z 1999 r. Nr 83, poz. 930 ze zm.) podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego na uszczuplenie podatku, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie.

10 L. Etel, M. Popławski, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty samorządowe w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 2000, s. 162–163.



## PODATEK KATASTRALNY W ODBIORZE OPINII PUBLICZNEJ

Potrzeba informowania opinii publicznej o przygotowywanych zmianach w tak ważnej dziedzinie prawa, bezpośrednio ingerującej w sferę własności jednostki, jaką jest prawo podatkowe, wynika z potrzeby realizacji zasady państwa prawnego<sup>1</sup>. Nie dobrze jednak się dzieje jeśli większość informacji na temat takich zmian pochodzi od urzędników czy polityków, którzy nie mając często rzetelnej wiedzy informują media, które z kolei przekazują nieprawdziwe wiadomości społeczeństwu. Z wprowadzaniem w błąd opinii publicznej wciąż mamy do czynienia przy pracach związanych z wprowadzaniem podatku ad valoram. Winy za ten stan nie ponoszą wyłącznie środki masowego przekazu. Odpowiedzialność ponosi przede wszystkim rząd. Poważnym uchybieniem tego organu, który prowadzi prace nad podatkiem katastralnym jest to, iż do chwili obecnej nie wypracował on dobrej polityki informacyjnej w tej kwestii. Odpowiednie kroki w tym kierunku powinny być podjęte, zważywszy również na fakt, iż ogromna większość społeczeństwa deklaruje zupełny brak orientacji w zasadach kształtujących nowy podatek. Wiedzę o przyszłym podatku katastralnym deklaruje tylko jedna piąta ankietowanych, ponad połowa społeczeństwa nic o nim nie słyszała<sup>2</sup>.

Dyskusje na temat podatku katastralnego trwają od chwili, kiedy pojawiły się pierwsze informacje o konieczności wprowadzenia takiego obciążenia, to jest od początku lat dziewięćdziesiątych. Niezwykle obrazowe i zarazem ogromnie bulwersujące okazały się wtedy przedstawiane przykładowe stawki tego podatku sięgające 10 procent wartości nieruchomości. Istnienie w świadomości społeczeństwa tak nie-

1 R. Piotrowski, Spór o model tworzenia prawa, Warszawa 1988.

2 Zob. Krótka o nas, Rzeczpospolita z dnia 8.11.2000 r.

prawdziwego obrazu nowego podatku nie może wpływać na przyspieszenie tempa wprowadzania reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce, w potrzebę przeprowadzenia którego nikt chyba, znający te zagadnienia, dziś nie wątpi. Dlatego też cełowym jest wyjaśnienie chociaż niektórych kwestii dotyczących podatku katastralnego, które wywołują największe kontrowersje odnośnie nowej formy obciążania majątku nieruchomego.

Na początek ustosunkowując się do kwestii wysokości obciążenia podatkiem katastralnym stwierdzić należy, iż wprowadzenie tego podatku w żadnym wypadku nie będzie oznaczać tak poważnego ciężaru dla podatników, jak wykazano wyżej<sup>3</sup>. Przyczyną tych nieporozumień jest mówienie o wysokości stawek bez jednoczesnego precyzyjnego wskazywania podstawy opodatkowania. Zupełnie inny byłby obraz tego podatku, gdyby wskazując na 10 procentową stawkę zarazem powiedziano by, iż miałyby ona zastosowanie w istocie do wartości czynszowej nie zaś rynkowej. Wartość ustalana jest w tym przypadku poprzez oszacowanie przeciętnej przychodowości, odnoszonej do przeciętnego czynszu jaki posiadacz płaci lub płaciłby właścicielowi nieruchomości w razie jej wynajęcia. Przypomnieć należy, iż podatek, w którym podstawą opodatkowania była wartość czynszowa istniał w Polsce przedwojennej. W niektórych krajach do tej pory opodatkowuje się nieruchomości tą właśnie metodą. Jest ona z zasady ustalana na szczeblu centralnym. W niektórych krajach musi ona być bezwzględnie stosowana (Hong Kong, Irlandia, Pakistan, Singapur), podczas gdy w innych jednostki lokalne, czy kraje związkowe mogą dokonać wyboru z kilku opcji. Mogą one zdecydować się bowiem na system gdzie podstawą opodatkowania będzie wartość rynkowa gruntu wraz z częściami składowymi takimi jak budynki (Malezja,) lub określać podstawę wyłącznie na podstawie szacowania wartości rynkowej samego gruntu (Tajlandia)<sup>4</sup>. Jako ciekawostkę można wskazać Nową Zelandię, których jednostki samorządu terytorialnego mogą dokonać wyboru podstawy opodatkowania spośród trzech wyżej wymienionych sposobów jej usta-

3 Zaznaczyć należy, iż na świecie stawka podatku od nieruchomości płaconego przez osoby fizyczne nie przekracza 1 proc. wartości rynkowej w stosunku rocznym. W Polsce szacuje się, iż obciążenie roczne prawdopodobnie nie będzie większe niż 0,5 procent rzeczywistej wartości.

4 Property Tax: An International Comparative Review, Pod red. W. Mc Cluskey, Anglia 1999, s. 12 i nast.

lania. Jak pokazuje praktyka podmioty te decydują się najczęściej na tą formę ustalania podstawy opodatkowania, w której ustala się wartość rynkową gruntu wraz z tym co jest z nim trwale związane. Podstawową wadą metody bazującej na wartości czynszowej jest to, iż istnieją państwa, w których wysokość czynszów wynajmowanych lokali są kontrolowane. Wynika to z potrzeby ochrony niezamożnych grup społecznych przed skutkami konkurencji wolnorynkowej. Problem sprowadza się do tego, że wysokość takich czynszów nie powinna być bezpośrednio stosowana jako podstawa opodatkowania w tym podatku. Związane jest to z tym, iż pozostają one w dysproporcji do wysokości czynszów, które nie są w żaden sposób reglamentowane. Zagadnienie to dostrzeżono w Wielkiej Brytanii, gdzie w 1993 roku wprowadzono wartość rynkową majątku jako podstawę opodatkowania lokali mieszkalnych. Sprawa ta wydaje się również aktualna w naszym kraju, zważywszy na to, że w Polsce wciąż istnieje duży obszar lokali mieszkalnych wynajmowanych na zasadach nie do końca respektujących reguły wolnego rynku.

Oprócz nieporozumień jakie wiążą się ze stawkami i podstawą opodatkowania w podatku katastralnym wskazać można szereg argumentów przytaczanych przeciw wprowadzeniu tego obciążenia. Najczęściej pojawiające się z nich są następujące:

- kataster umożliwi korupcję przy dokonywaniu wyceny nieruchomości,
- koszty wprowadzenia podatku i dokonywania wycen są bardzo wysokie,
- podatek ten jest niezależny od dochodów podatnika (uderza w właścicieli o niskich dochodach).

Potencjalna korupcja, która wiązać się może z procesem wykonywania wyceny nieruchomości jest kwestią bardzo ważną zważywszy przede wszystkim na ogromną liczbę nieruchomości, których wartość musi być oszacowana. Zakładać można bowiem, iż podatnicy będą podejmowali próby zmierzające do nakłaniania rzeczoznawców, aby ci zaniżali wartości ich nieruchomości. Dlatego też przepisy regulujące zasady wyceny majątku powinny ograniczyć to ryzyko do minimum. Jednym z zabezpieczeń przed nieprawidłowościami może być wycena

dokonywana wyłącznie przez rzeczoznawców majątkowych posiadających uprawnienia zawodowe. Istotne jest także, aby wycena była dokonywana przez osoby niezależne, pozostających poza wpływem ministerstwa finansów. Nie bez znaczenia jest w tym względzie również fakt, iż wyceny nieruchomości mają być dokonywane według wyznaczonych standardów przyjętych dla masowej wyceny. Ustalanie wartości katastralnej nieruchomości, ma odbywać się w ramach powszechnej taksacji majątku, która jest przeprowadzana przez organy prowadzące kataster. Wartość tą ustala się na podstawie oszacowania nieruchomości reprezentatywnych dla poszczególnych rodzajów nieruchomości na obszarze danej gminy. Wartości katastralne, ustalone w procesie powszechnej taksacji nieruchomości, powinny uwzględniać różnice, jakie występują między poszczególnymi nieruchomościami oraz zbliżenie do wartości rynkowej możliwe do uzyskania przy zastosowaniu zasad przyjętych dla masowej wyceny<sup>5</sup>. Metoda ta w odróżnieniu od indywidualnego szacowania wszystkich nieruchomości w znacznym stopniu utrudnia realizację „naturalnych tendencji” podatników do tego, aby ustalać wartości ich majątku na niższym niż rzeczywistym poziomie. Wybór tej właśnie metody związany jest również z kosztami wyceny. Przeprowadzenie indywidualnego szacowania poszczególnych nieruchomości jest znacznie droższe niż dokonanie masowej wyceny. Z drugiej jednak strony jak podkreśla się w doktrynie<sup>6</sup> zapewnienie indywidualnego szacowania nieruchomości umożliwia podmiotom odpowiedzialnym za szacowanie nieruchomości większą elastyczność kształtowania efektu alokacyjnego tego podatku. Oznacza to posiadanie przez te podmioty wpływu na rozmieszczenie czynników produkcji w różnych rodzajach działalności. Zaznaczyć należy, iż błędna alokacja spowodować może zmniejszenie wartości środków trwałych w skutek nie pokrywania przez nowe inwestycje bieżącego ubytku środków trwałych a w rezultacie zahamować rozwój przedsiębiorczości i wzrost produkcji<sup>7</sup>. Dlatego decydując się na określony sposób szacowania nieruchomości należy dbać o równowagę pomiędzy potrzebą wprowadzania bardziej zróżnicowanego opodatkowania (co gwarantuje indywidu-

5 Art. 161, 162 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 46, poz. 543).

6 Property Tax: An International Comparative... op. cit., s. 15 i n.

7 A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Poznań 1998, s. 157 i nast.

alna wycena) i możliwościami finansowymi podmiotów ponoszącymch ciężar dokonania wyceny.

Stosunkowo duży koszt przeprowadzenia powszechnej taksacji w Polsce wydać może się relatywnie niewielki, gdy weźmiemy pod uwagę, iż wycena ta nie służy wyłącznie wprowadzeniu podatku. Wartość katastralna ma przede wszystkim zagwarantować informacje wykorzystywane w działaniach planistycznych, statystyce związanej z gospodarką przestrzenną, ochroną środowiska, scalaniem gruntów czy prywatyzacją. Ma też ułatwić samorządom dostęp do wiarygodnych informacji koniecznych przy planowaniu dochodów z podatku od nieruchomości. Wartość katastralna dostarczy również danych potrzebnych przy kupnie i sprzedaży nieruchomości na rynku. Ułatwi przecież nabywcy ustalenie, czy kwota żądana za nieruchomość jest adekwatna do jej wartości. Poza tym wartość nieruchomości będzie mogła być wykorzystywana przy ubezpieczeniu społecznym<sup>8</sup>.

Nie można do końca zaakceptować twierdzenia, zgodnie z którym podatek katastralny jest niezależny od dochodów podatnika. Założenie to wynika z tradycyjnego pojmowania dochodu jako wskaźnika potencjału podatkowego, podczas gdy władanie nieruchomościami nie koniecznie musi wiązać się z uzyskiwaniem dochodu, chyba że są np. wynajęte i generują dochód. W przypadku podatku katastralnego opodatkowanie związane jest jednak nie tyle z rzeczywistym dochodem uzyskiwanym przez właściciela, co ma odzwierciedlać jego wszystkie potencjalne źródła dochodu i korzyści związane z nieruchomościami. Co więcej podatek katastralny ma w pewien sposób rekompensować wady związane z opodatkowaniem dochodu<sup>9</sup>. Biorąc pod uwagę możliwości płatnicze podatników, dochód powinien być ustalany w sposób możliwie szeroki. Oznacza to, iż tworzyć go powinno każde powiększenie zasobów majątkowych podatnika bez względu na to, czy chodzi o przysporzenie w gotówce, oszczędnościach, papierach wartościowych, czy właśnie w nieruchomościach. Ze względów jednak praktycznych pojmowanie dochodu, w tak szeroki sposób, jako przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym nie wydaje się jednak możliwe<sup>10</sup>.

8 Grażyna J. Leśniak, Wartość nie zgrozi rynkowi, Rzeczpospolita z 12.10.2000 r.

9 Property Tax: An International Comperative... op. cit., s. 6 i nast.

10 Property Tax: An International Comperative... op. cit., s. 6 i nast.

Twierdzeniu, że podatek ad valoram uderza we właścicieli o niskich dochodach przeczą stosowane w różnych krajach systemy ulg i zwolnień. Szeroko wykorzystuje się te przywileje zwłaszcza właśnie w stosunku do grup o niskich dochodach w tym emerytów i rencistów. Jako ciekawostkę wskazać można system istniejący w Malezji i Tajlandii<sup>11</sup>. Zwalnia się z tego podatku budynki w okresie, w którym są przez pewien okres nie wykorzystywane, o ile nie pobierano za ten czas czynszu<sup>12</sup>. Istnienie takich zwolnień nie pozostaje bez wpływu na sytuację majątkową zwłaszcza osób niezamożnych. Z drugiej jednak strony wskazać można system w Botswanie, gdzie nie wykorzystywane grunty są opodatkowane stawką czterokrotnie wyższą niż zagospodarowane.

Na koniec wskazać można inne argumenty przemawiające za potrzebą wprowadzeniem podatku ad valoram<sup>13</sup>. Oto niektóre z nich:

- podatek ten jest skuteczny, stanowi stabilne źródło dochodów gminy,
- wzmaga zainteresowanie władz lokalnych nowymi inwestycjami, bo są dochodowe,
- zapobiega przetrzymywaniu nie zagospodarowanych terenów i spekulacji nimi,
- porządkuje rynek nieruchomości (droższe nieruchomości trafiają w ręce inwestorów posiadających środki na zagospodarowanie),
- sprawiedliwie rozkłada płatności,
- jako lokalny wraca do podatników w formie inwestycji komunalnych (drogi, infrastruktura),
- stosuje się go prawie we wszystkich krajach Europy Zachodniej.

11 R. Hizam, F. Plimmer, A. Nawawi, S. Gronow, S. Varanyuwatana, (w:) Property Tax: An International Comperative... op. cit., s. 86 i n.

12 Minimalny czas, w którym powinien być on nie użytkowany aby być opodatkowany wynosi jeden miesiąc, w przeciagu półroczu; ponadto budynek musi być w dobrym stanie i nadawać się do zagospodarowania.

13 K. Milewska, Już zyskał nazwę katastrofalny, Rzeczpospolita z 19.07.1999 r.

## MANKAMENTY OBOWIĄZUJĄCEGO SYSTEMU OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI ORAZ GŁÓWNE KIERUNKI JEGO REFORMY

### I. Uwagi ogólne

Zasadniczym celem niniejszej publikacji jest wykazanie potrzeby zreformowania obowiązującego w Polsce systemu opodatkowania nieruchomości oraz określenie kierunków jego zmian. Na system ten, w rozumieniu przyjętym na potrzeby tego opracowania, składają się trzy podatki: od nieruchomości, rolny i leśny. Jest to system, który kształtował się nie na bazie z góry 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 od nieruchomości i rolny, które były jedynie modyfikowane, a nie gruntownie reformowane.<sup>1</sup> Opodatkowanie majątku, w tym zwłaszcza nieruchomości, to ostatni element systemu podatkowego, który nie został w zasadzie zmieniony po roku 1989. W pierwszej części artykułu przedstawione są podstawowe mankamenty tego systemu, które są jednocześnie przesłankami jego zmiany. Uzasadniają one potrzebę podjęcia szybkich działań zmierzających do racjonalizacji zasad opodatkowania nieruchomości. W drugiej części wskazane zostały główne kierunki działań, których realizacja umożliwi wprowadzenie docelowego modelu opodatkowania nieruchomości, zbliżonego do rozwiązań obowiązujących w Unii Europejskiej. W trzeciej części, najobszerniejszej, zaproponowane zostały szczegółowe zmiany w obowiązujących przepisach regulujących podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny.

1 Ewolucję tego systemu przedstawia L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998, s. 23 i nast.

## II. Podstawowe mankamenty obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości

Do podstawowych mankamentów obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości należy zaliczyć następujące jego cechy:

1. Podatki składające się na ten system nie przynoszą zakładanych wpływów do budżetów gmin. Szereg nieruchomości, zwłaszcza budynków, nie jest w ogóle opodatkowana. Wynika to przede wszystkim stąd, że budynki, budowle i tzw. obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem nie są objęte żadną ewidencją, a przez to organy podatkowe gmin mają bardzo duże trudności z ustaleniem, które z tego typu obiektów nie zostały zgłoszone do opodatkowania. W ostatnich latach daje się zauważyć stały wzrost liczby podatników płacących podatek od nieruchomości. Z przeprowadzonych badań wynika, że począwszy od 1995 r. o ok. 7% rocznie wzrasta liczba ujawnionych podatników będących osobami fizycznymi.<sup>2</sup> Zjawisko to tłumaczy się coraz skuteczniejszymi działaniami gminnych organów podatkowych docierających do osób uchylających się od płacenia tego podatku.

Inna przyczyna małej wydajności fiskalnej wynika stąd, że istnieją bardzo wysokie i w wielu przypadkach nieuzasadnione różnice w wysokości opodatkowania poszczególnymi podatkami określonych nieruchomości. Stosunkowo niskie opodatkowanie gruntów, a w związku z tym niski koszt utrzymywania, powoduje ich nabywanie w celach spekulacyjnych.<sup>3</sup> Nabywca atrakcyjnie położonych gruntów nie jest bardzo często zainteresowany ich zabudową z uwagi na wysokie stawki podatku od powierzchni budynków. Preferencyjne opodatkowanie nieruchomości rolnych i leśnych w stosunku do pozostałych rodzajów nieruchomości, powoduje 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 – 1 ha i nie jest nawet konieczne prowadzenie działalności rolniczej.

2 Zob. J. Czajkowski, *Obecnie istniejący podatek od nieruchomości a finanse samorządowe (w:) Reforma opodatkowania nieruchomości*, Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu 5(23)99, s. 25.

3 Jak wskazuje W. Brzeski, w chwili obecnej utrzymywanie przysłowiowego pastwiska w centrum miasta prawie nic nie kosztuje. Z drugiej strony są inwestorzy, którzy poszukują terenów i nie mogą ich znaleźć, szczególnie na cele mieszkaniowe – zob. W. Brzeski, *Korzyści fiskalne i pozafiskalne podatku w formule ad valorem (w:) Biuletyn Biura...*, op. cit., s. 36.

Na stosunkowo niskie dochody gmin ma wpływ duża ilość zwolnień zawartych nie tylko w ustawach podatkowych, ale i w tzw. „odrębnych” ustawach.<sup>4</sup>

2. System ten jest niedostosowany do rozwiązań obowiązujących w krajach Unii Europejskiej, gdzie dominują systemy oparte o kataster nieruchomości podlegających opodatkowaniu.<sup>5</sup> Polski system ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości został bardzo krytycznie oceniony przez ekspertów Unii, którzy stwierdzili konieczność jego zreformowania.<sup>6</sup> 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>7</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.

3. Wysokość podatków w tym systemie jest zależna od powierzchni nieruchomości (budynki i grunty) i jedynie w niewielkim zakresie od wartości (budowle). Majątek w postaci budynków i gruntów „wyceniany” jest dla potrzeb opodatkowania w metrach kwadratowych i hektarach (przeliczeniowych i fizycznych), a nie w pieniądzu. W efekcie prowadzi to do tego, że stawka podatku za metr kwadratowy gruntu przed Pałacem Kultury w Warszawie jest taka sama jak za metr kwadratowy gruntu nierolniczego w niewielkich gminach.

4. W zasadzie nie ma jednolitej i wiarygodnej ewidencji umożliwiającej prawidłowy wymiar podatków obciążających nieruchomości.<sup>8</sup>

4 Ustawy zawierające zwolnienia od podatków od nieruchomości omawia I. Etel. S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 93 i nast.

5 Zob. *Inventory of taxes levied in the Member States of the European Union*, Brussels, Luxembourg 1996; *Podatek od nieruchomości w krajach Unii Europejskiej i w Polsce*, Ministerstwo Gospodarki, Warszawa 1999.

6 Szerzej zagadnienie to przedstawia J. Konieczny, *Eksperti Unii o polskich doświadczeniach*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 12.

7 G. Nowecki, *Znaczenie Katastru w procesie integracji z Unią Europejską*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 12.

8 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:) *Prawopodatkowe problemy działalności gospodarczej*, Warszawa 1997, z. 7, s. 273.

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. Lasy i grunty leśne natomiast opodatkowane są na podstawie danych fizycznych wynikających z planów urządzenia lasów lub uproszczonych planów urządzenia lasu, których wiarygodność, z uwagi na nieaktualizowanie danych tam zawartych, również pozostawia wiele do życzenia. 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.

5. W obowiązującym systemie nie jest rozwiązany problem opodatkowania rolnictwa, a w tym i nieruchomości rolnych.<sup>9</sup> 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.

### III. Główne kierunki zmiany obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości

Określone w poprzednim punkcie niedoskonałości obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości jednoznacznie wskazują, że konieczne są jego zasadnicze zmiany. W zasadzie powszechnie postuluje się przeprowadzenie gruntownej reformy systemu opodatkowania nieruchomości, której celem będzie wprowadzenie systemu katastralnego i

9 Szerzej na ten temat A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce na przykładzie podatków gruntowego i rolnego*, Lublin 1996.

opartego na nim podatku od wartości nieruchomości.<sup>10</sup> Jednakże przeprowadzenie w chwili obecnej zasadniczej reformy tego systemu jest, według mnie, mało realne. Główną przeszkodą w jej wprowadzeniu jest „zmęczenie” społeczeństwa jednoczesną realizacją kilku radykalnych reform. W takiej sytuacji wszelkie próby wprowadzenia jeszcze jednej, chociażby jak najbardziej uzasadnionej, są skazane na niepowodzenie. Potwierdzeniem tego jest całkowicie nieudana próba wprowadzenia w 1999 r. i pod koniec 2000 r. zmian systemowych w podatkach dochodowych. Czy to oznacza, że w Polsce w najbliższych latach musi być utrzymywany anachroniczny system opodatkowania nieruchomości? Tak wcale być nie musi. Już teraz bowiem można podjąć stopniowe działania zmierzające do udoskonalenia obowiązującego systemu. Przede wszystkim powinny one pójść w kierunku usunięcia z niego wyżej zasygnalizowanych mankamentów konstrukcji podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego. Wprowadzane ewolucyjnie zmiany powinny ponadto doprowadzić do stopniowego przekształcanie podatków „od powierzchni” w jeden podatek od wartości nieruchomości. Chcąc zrealizować te dwa kierunki przebudowy systemu opodatkowania nieruchomości należałoby:

1. Zmodyfikować lub usunąć z ustaw regulujących omawiane podatki te przepisy, które nie sprawdzają się i przyczyniają się do powstawania w praktyce licznych problemów.

2. Ujednolicić poszczególne elementy konstrukcji trzech podatków obciążających grunty, co dotyczy zwłaszcza ustawowego sposobu określenia podmiotu podatku, przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zwolnień i ulg podatkowych, kompetencji organów samorządowych w zakresie kształtowania niektórych ich elementów oraz trybu i warunków płatności. Ujednoliceniu ulec powinna również terminologia stosowana w przepisach ustaw regulujących te podatki.

3. Objąć jedną ustawą podatek od nieruchomości, rolny i leśny z pozostawieniem specyficznych zasad opodatkowania poszczególnych rodzajów nieruchomości podlegających opodatkowaniu tymi podat-

10 Zob. m.in. G. Nowecki, Reforma opodatkowania nieruchomości – propozycje rozwiązań systemowych (w:) Biuletyn Biura..., op. cit., s. 63 i nast.; L. Etel, Reforma systemu opodatkowania nieruchomości, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa 1999, Raport 155.

kami. Umożliwiłyby to ustawowe uregulowanie na takich samych zasadach wspólnych elementów konstrukcji tych podatków. Zasadnicze różnice dotyczyłyby w zasadzie już tylko podstawy opodatkowania i wysokości stawek podatkowych.

4. Eliminować duże różnice 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, zwiększania stawki podatkowej). Powinny być również zmniejszane różnice w wysokości opodatkowania w ramach poszczególnych podatków (np. pomiędzy budynkami mieszkalnymi i pozostałymi, budynkami i gruntami, 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 jednym podatkiem od nieruchomości.

5. Wprowadzić wartość amortyzacyjną jako podstawę opodatkowania nie tylko do budowli, ale np. wszystkich obiektów podlegających ustawowej amortyzacji. W ten sposób większość budynków i obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej byłoby opodatkowane wg zasad charakterystycznych dla podatków *ad valorem*. Należałoby również rozważyć wprowadzenie wartości czynszowej jako podstawy opodatkowania wynajmowanych budynków i lokali stanowiących odrębne nieruchomości.

6. Precyzyjnie rozgraniczyć w ustawie 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.

7. Zaktualizować ewidencję gruntów i stworzyć ewidencję budynków. W ustawie podatkowej powinien znaleźć się wyraźny zapis, 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. Dane zawarte w tego typu ewidencjach zostaną z pewnością wykorzystane przy tworzeniu katastru nieruchomości.

8. Skonkretyzować kompetencje organów samorządu do kształtowania konstrukcji tych podatków. Odnosi się to zwłaszcza do uprawnień tych organów w kształtowaniu stawek podatkowych i zwolnień oraz trybu i warunków płatności.

#### **IV. Szczegółowe propozycje zmian obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości**

##### **1. Uwagi ogólne**

Zasadniczy problem, który jest przedmiotem rozważań zawartych w tej części opracowania, da się sprowadzić do następującego pytania: jak udoskonalić obowiązujące przepisy regulujące podatki obciążające nieruchomości? Odpowiedź na tak postawione pytanie wymaga analizy konkretnych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (podatek od nieruchomości), ustawy o podatku rolnym i ustawy o lasach (podatek leśny) oraz rozporządzeń wykonawczych do tych aktów. Układ tej części opracowania jest dostosowany do przyjętego wyżej założenia. Na samym początku wskazywany jest konkretny przepis powołanych wyżej aktów i propozycja jego zmiany lub usunięcia, a następnie uzasadnienie tej propozycji.

##### **2. Podatek od nieruchomości**

1) W art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należałoby wprowadzić następujące zmiany:

- Wyraźnie określić, że obowiązek podatkowy ciąży na właścicielu, posiadaczu (zarządcy) rzeczy wymienionych w art. 3 ustawy, określającym przedmiot podatku.

W chwili obecnej nie bardzo wiadomo z jakiej przyczyny podatnikiem jest władający nieruchomością lub obiektem budowlanym nie złączonym trwale z gruntem, a przedmiotem podatku jest grunt, budynek i budowla. Podatnikiem powinien być władający przedmiotem podatku, a więc budynkiem, budowlą, gruntem, a nie nieruchomością lub obiektem budowlanym nie złączonym trwale z gruntem. Posługiwanie się przez ustawodawcę inną terminologią przy określaniu podatnika (art. 2) i przedmiotu podatku (art. 3) prowadzi do powstawania sporów co do tego co jest przedmiotem podatku od nieruchomości. Nie wnikając szeroko w tę problematykę należy stwierdzić, że przedmiotem podatku nie są nieruchomości (nazwa podatku jest myląca), ale budynki, budowle i grunty, bez względu na to czy stanowią nieruchomość w rozumieniu Kodeksu cywilnego. W związku z tym określając podatnika należy stwierdzić, że jest nim podmiot, który włada rzeczami stanowiącymi przedmiot podatku.

- W ust. 1 pkt. 1 analizowanego przepisu należy wprowadzić zapis, zgodnie z którym obowiązek podatkowy spoczywa przede wszystkim na właścicielu nieruchomości – co powinno być regułą, od której wyjątkiem jest opodatkowanie posiadacza samoistnego. Dane dotyczące podatnika ustalone są na podstawie ewidencji gruntów i budynków.

W chwili obecnej podatek 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>11</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 budyn-

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

ków.<sup>12</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>13</sup> Ewidencja 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>14</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>15</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>16</sup>

12 Dz.U. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.

13 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 1995 r. (sygn. akt SA/Kr 2161/94) i z dnia 11 kwietnia 1995 r. (SA/Wr 1703/94).

14 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).

15 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.

16 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.

Zrealizowanie tego postulatu przyczyni się to wprowadzenia zasady, zgodnie z którą podatek podatku od nieruchomości ustalany jest na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków, co jednakże wymaga stworzenia ewidencji budynków i uporządkowania ewidencji gruntów. Tak więc pełna realizacja tego postulatu jest uzależniona od powstania urzędowej ewidencji budynków i gruntów. Do tego momentu można przyjąć, że jeżeli dany grunt, budynek jest objęty ewidencją to dane tam zawarte dotyczące tego obiektu jak również jego właściciela, posiadacza powinny być podstawą do wymiaru podatku od nieruchomości. Zapis takiej właśnie treści powinien być zawarty w art. 2 omawianej ustawy. Jeżeli takich danych nie ma to decyduje deklaracja lub wykaz nieruchomości, albo ustalenia poczynione przez organ podatkowy w trakcie wszczętego postępowania, co jednakże nie wymaga zmian ustawowych ponieważ wynika z ogólnych reguł postępowania podatkowego.

- W ust. 1 pkt 2 należy zapisać, że podatnikiem jest użytkownik wieczysty gruntu.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami 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. Po drugie 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.

- 2) W art. 2 ustawy:

- Należałoby wykreślić pojęcie „jednostki organizacyjnej nie mającej 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 jednostki samorządu terytorialnego.

Podatnikiem podatku od nieruchomości może być jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej tylko w jednym przypadku, a mianowicie w razie ustanowienia przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego zarządu nieruchomością.<sup>17</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 przypadkach 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 jednostki samorządu terytorialnego. 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.

3) W art. 3 ustawy:

- w ust. 4 wprowadzić zapis, zgodnie z którym w przypadku, gdy budynek, lokal, budowla, grunt stanowią współwłasność, obowiązek podatkowy ciąży na współwłaścicielach ich ułamkowej części.

Wprowadzenie tej zasady wyeliminowałoby szereg występujących problemów dotyczących opodatkowania współwłaścicieli. Występują one zwłaszcza w sytuacji, gdy każdy ze współwłaścicieli chce płacić za swoją część budynku i żąda tego od organu podatkowego jak również, gdy żaden ze współwłaścicieli nie chce płacić w ogóle podatku argu-

mentując to tym, że nie korzysta z np. z gruntu. W takich sytuacjach, bardzo często występujących w przypadku współwłasności osób fizycznych, problemy te rozwiązywałoby opodatkowanie współwłaścicieli zgodnie z przypadającymi im udziałami.

Innego rodzaju problem, który również zostałby wyeliminowany z analizowanej ustawy, związany jest z opodatkowaniem budynków i gruntów stanowiących współwłasność osoby fizycznej i osoby prawnej.<sup>18</sup> W obowiązującej ustawie problematyka ta w ogóle nie jest uregulowana, co powoduje, że organy podatkowe nie wiedzą jak zrealizować podatek obciążający tego typu współwłasność. Wynika to z faktu, że zobowiązanie podatkowe w stosunku do osób fizycznych powstaje po doręczeniu decyzji, a w przypadku osób prawnych – z mocy prawa, a przy tym organ podatkowy nie może wydzielić części podatku przypadającej od osoby fizycznej i osoby prawnej. Opodatkowanie części ułamkowej wyeliminowałoby ten problem.

– **Wyraźnie określić przedmiot opodatkowania stwierdzając, że jest nim:**

- a) działka gruntu lub jej część,
- b) budynek,
- c) lokal stanowiący odrębną nieruchomość,
- d) budowla, związana z działalnością gospodarczą, bez względu na jej sposób połączenia z gruntem.

– W tym samym przepisie należałoby zapisać, że dla potrzeb opodatkowania przyjmuje się rozumienie „budowli, budynku, lokalu” zawarte w ustawie prawo budowlane i ustawie o własności lokali, a pojęcie działki gruntu z ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne. Jednocześnie wykreślić należałoby definicję budynku zawartą w ust. 4 analizowanego artykułu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Przedmiotem podatku od nieruchomości są nie tylko, o czym już była mowa, nieruchomości w rozumieniu kodeksu cywilnego. Nazwa podatku jest wręcz myląca z uwagi na to, że przedmiotem podatku są –

17 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 do kodeksu cywilnego, Warszawa 1996, s. 327.

18 Szerzej na ten temat L. Eteł, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, Warszawa 1999, s. 241.

na gruncie obowiązującej 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 kc. 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 kc. 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. Stąd też warto jest w projektowanych zmianach oderwać się od posługiwania się „mylącym” określeniem „nieruchomość” i zastąpić je enumeratywnym wyliczeniem rzeczy podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W postulowanym zapisie proponuje się opodatkowanie lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość, z jednoczesnym wykreśleniem możliwości opodatkowania „części budynku”, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt. 1 obowiązującej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Jest to uzasadnione licznymi sporami interpretacyjnymi dotyczącymi opodatkowania podatkiem od nieruchomości lokalu znajdującego się w budynku. 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 wymieniona. 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 gmin, jako

posiadaczemu zależnym nieruchomości, ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości.<sup>19</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. 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. Nie każdy jednak lokal jest „nieruchomością” i podlega przez to opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Należy podkreślić, że w obowiązującym stanie prawnym 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 obowiązującym art. 3 ust. 1 pkt. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ale podatnikiem od lokali stanowiących nieruchomość jest 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 aktualnie obowiązującej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie ma przepisu, który bezpośrednio regulowałby tą problematykę. Stąd też postulowane wyżej wyraźne zapisanie w analizowanym przepisie, że przedmiotem podatku są tylko lokale stanowiące nieruchomości, przy jednoczesnym wykreśleniu „części budynku” jest rozwiązaniem zasadnym.

– **Wyraźnie zapisać, że przedmiotem podatku jest „działka gruntu lub jej część”. Opodatkowaniu podlega również część**

19 Sygn. akt III SA 284/95 opublikowany łącznie z glosą krytyczną L. Etela (w:) „Przeгляд 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.

**działki w przypadkach określonych w obowiązującym art. 2 ust. 1 pkt 2 i 4.**

W art. 2 ust. 2 i 4 obowiązującej 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 jedynie 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 część fizycznie wydzieloną nieruchomości gruntowej, budynkowej i lokalowej.<sup>20</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>21</sup> Wydaje się, że nie ma podstaw, na co zwrócił uwagę NSA w jednym z wyroków<sup>22</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>23</sup> Kwestia ta powinna być jednoznacznie uregulowana w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. **Wymaga to dodania w art. 4 ust. 1 pkt. 3 zapisu „dla działki gruntu lub jej części – powierzchnia”.**

W obowiązującym stanie prawnym władający częścią nieruchomości w takim rozumieniu może być podatnikiem, co należy podkreślić, tylko w dwóch wypadkach, a mianowicie użytkownika wieczystego i posiadania bez tytułu prawnego części nieruchomości stanowiących 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 wdzierżawia 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 wdzierżawiona jednej osobie, pozostała 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>24</sup> Powszechnie przyjmuje się, że jeżeli przedmiotem umowy dzierżawy jest grunt, to stanowi on nieruchomości

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

21 Z pytaniem dotyczącym m.in. tego problemu wystąpił do NSA pełen 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?”

22 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.

23 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.

24 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.

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 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>25</sup> Obszar gruntu, który nie ma takiego wyodrębnienia nie może być traktowany jako nieruchomość w rozumieniu art. 46 kc. 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 wieczystej.<sup>26</sup> Dane z ewidencji gruntów są podstawą do określenia przedmiotu podatku. Ta okoliczność jednoznacznie przemawia za tym, żeby na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości posługiwać się terminem działka gruntu.

– **W projektowanej ustawie należy odejść od posługiwania nie zdefiniowanymi w niej pojęciami, (albo zdefiniowanymi w sposób odbiegający od ich rozumienia potocznego) i przyjąć ugruntowane w systemie prawnym definicje zawarte w inny ustawach (kodeks cywilny, prawo budowlane, prawo geodezyjne i kartograficzne). Dotyczy to takich pojęć jak budowla, obiekt budowlany, obiekt nie złączony trwale z gruntem.”**

Brak w obowiązujących regulacjach ustawowych definicji (lub odesłania do definicji zawartych w innych ustawach) powoduje, że powołane wyżej pojęcia w praktyce są różnie interpretowane, co jest

25 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..., s. 22.

26 Działkę gruntu stanowi, zgodnie z par. 4 powoływanego rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów, ciągiel 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 wydzieloną w wyniku jej podziału albo scalania i podziału, a także odrębnie położoną część tej nieruchomości. Tu również położony jest nacisk na wyodrębnienie działki z otaczających ją gruntów.

zjawiskiem bardzo niekorzystnym zwłaszcza jeżeli dotyczy tzw. istotnych elementów konstrukcji podatku.<sup>27</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>28</sup> Podmiot i przedmiot podatku są zaliczane do tych elementów podatku, które powinny być bardzo precyzyjnie określone w ustawie podatkowej. Nie można tego powiedzieć o ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie o tym kto płaci i od czego decyduje w dużej mierze zakres pojęć „nieruchomość”, „obiekt budowlany”, „budowla” i „obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem”. Posługiwanie się przez ustawodawcę w obowiązujących regulacjach tymi pojęciami nie jest przy tym 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 złączonych trwale z gruntem** nie jest podziałem dychotomicznym, można bowiem wyróżnić trzecią kategorię podatników, a mianowicie właścicieli i posiadaczy obiektów budowlanych złączonych trwale z gruntem nie będących nieruchomościami (np. trwale z gruntem związany budynek). Pojęcie „nieruchomość”, „obiekt budowlany nie złączony 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. Nie wiadomo przy tym jak należy rozumieć samo pojęcie budowli i gruntu, z uwagi na brak ich definicji w ustawie podatkowej. Z tych też powodów należałoby postulować możliwość określenia podatnika jako właściciela, posiadacza i zarządcę budynków, lokali, budowli, gruntów, o czym już była mowa, a przedmiot podatku jako budynki, lokale, budowle i grunty. Rozwiązanie to wymagałoby albo zdefiniowania tych czterech kategorii rzeczy w ustawie o podatkach i

27 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 głosie do orzeczenia Trybunału z dnia 19 października 1988 r., „Państwo i Prawo” 1989, nr 6.

28 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.

opłatach lokalnych, albo też, co wydaje się być bardziej zasadne z punktu widzenia systemu prawnego jako całości, ustawowe odesłanie do aktów, gdzie takie pojęcia jak budynek, lokal, budowla, działka gruntu są zdefiniowane. Z uwagi na rozległość tej tematyki, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych powinna odsyłać w tym zakresie do prawa budowlanego, ustawy o własności lokali, prawa geodezyjnego i kartograficznego, gdzie znajdują się definicje tego typu obiektów. Przemawiałoby za tym również to, że na potrzeby ewidencji budynków i gruntów wykorzystywane są pojęcia budynku, gruntu wynikające z ww. aktów, a nie ustawy podatkowej.

- **W ust. 1 pkt 4 wyraźnie określić pojęcie „gruntów objętych przepisami o podatku rolnym lub leśnym” poprzez dodanie stwierdzenia, że są to grunty opodatkowane tymi podatkami ale również zwolnione od nich i nie podlegające opodatkowaniu na mocy ustawy o podatku rolnym i ustawy o lasach.**

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 podatkowi od nieruchomości podlegają jedynie grunty nie objęte przepisami ustawy 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>29</sup> Za grunty objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym należy uznawać nie tylko grunty podlegające opodatkowaniu tymi podatkami, ale również grunty zwolnione od tych podatków i grunty nie podlegające opodatkowaniu na mocy przepisów regulujących podatek rolny i leśny.<sup>30</sup> 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>31</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>32</sup>, ale również grunty zwolnione od tych podatków<sup>33</sup> oraz grunty nie podlegające opodatkowaniu tymi podatkami<sup>34</sup>. Każdy z ww. rodzajów gruntu jest przedmiotem regulacji ustawowej co, moim zdaniem, 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>35</sup> Chcąc jednak uniknąć sporów interpretacyjnych dotyczących pojmowania „gruntów objętych” należałoby je w sposób jednoznaczny zdefiniować w analizowanym artykule ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

- **Wykreślić z art. 3 ust. 1 pkt. 2 wyrażenie „lub ich części”, albo określić zasady ustalania podstawy opodatkowania i stawki w przypadku opodatkowania części budowli.**

Od 1997 r. opodatkowaniu podlegają już nie tylko budowle w „całości”, ale również ich części, o ile są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.<sup>36</sup> Założenie, jak należy sądzić, było takie, że opodatkowaniu powinna podlegać budowla również wówczas, gdy tylko w części jest związana z prowadzoną przez podatnika działalnością.

31 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.

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

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

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

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

36 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).

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

30 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.*

ścią 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>37</sup> Nie można też, w sytuacji gdy podstawą opodatkowania jest wartość budowli, ustalać te same podstawy w oparciu o obmiar powierzchni części budowli związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą.<sup>38</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 podlegają również ich części. Z tych też powodów w aktualnym stanie prawnym nie ma możliwości opodatkowania części budowli. Wydaje się jednak, że lepszym rozwiązaniem byłoby w ogóle usunięcie z analizowanego przepisu „części” budowli, z jednoczesnym wprowadzeniem zapisu, zgodnie z którym opodatkowaniu podlegają również budowle w części wykorzystywane na prowadzenie działalności gospodarczej.

3) W art. 4 ustawy:

- Wprowadzić do ust. 1 pkt. 1 zapis zgodnie z którym, podstawę opodatkowania budynków podlegających amortyzacji stanowi ich wartość ustalona na 1 stycznia roku podatkowego stanowiąca

37 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 ono, jak się wydaje, bezpośrednie zastosowanie do wszystkich rodzajów nieruchomości podlegających opodatkowaniu, w tym i budowli.

38 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.

podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku, a w przypadku budynków całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

W ten sposób budynki znajdujące się w posiadaniu podmiotów gospodarczych podlegałyby opodatkowaniu w oparciu o ich wartość a nie powierzchnię. Przybliżyłoby to w tym zakresie konstrukcję podatku od nieruchomości do docelowego modelu opodatkowania ad valorem. Rozszerzenie kategorii rzeczy opodatkowanych na podstawie ich wartości ułatwiłoby odejście od opodatkowania powierzchni na rzecz wartości i przyzwyczało podatników do nowej, planowanej koncepcji opodatkowania. Za wprowadzeniem takiej podstawy opodatkowania przemawia również to, że budynki i budowle – a więc amortyzowane środki trwale przedsiębiorców byłyby opodatkowane na identycznych zasadach - w oparciu o ich wartość amortyzacyjną. Nie bez znaczenia jest fakt, że wartość amortyzacyjna jest dosyć łatwa do ustalenia zarówno dla podatników jak i organów podatkowych. Wartość amortyzacyjna jest przez zdecydowaną większość podatników stosowana na potrzeby podatków dochodowych, przez co nie byłiby oni „zainteresowani” jej obniżaniem ze względu na podatek od nieruchomości, co gwarantuje realność dokonywanej przez nich wyceny budynków.

4) W art. 4 ustawy:

- W ust. 1 należałoby dodać nowy punkt regulujący opodatkowanie nie amortyzowanych budynków. Podstawą opodatkowania tych budynków byłyby:
  - a) ich wartość rynkowa ustalona przez podatnika lub
  - b) ich powierzchnia wynikająca z ewidencji gruntów i budynków, a w przypadku braku danych w tej ewidencji – powierzchnia użytkowa budynku ustalona na zasadach określonych w prawie budowlanym.

Wprowadzenie tego rozwiązania umożliwiłoby podatnikom wybór podstawy opodatkowania ich budynków. Ci, którzy chcieliby być opodatkowani na podstawie wartości zobowiązani byłiby do jej określenia w wykazie lub deklaracji. Wartość rynkowa tam wykazana podlegałaby oczywiście weryfikacji organu podatkowego na zasadach

uregulowanych w obowiązującym art. 4 ust. 6, gdzie należałoby obok budowli umieścić i budynki. Za wprowadzeniem opodatkowania budynków na podstawie ich wartości przemawiają w zasadzie te same argumenty, o których była mowa przy budynkach podlegających amortyzacji. W związku z tym ich przedstawianie w tym miejscu jest bezcelowe. Należy podkreślić, że pozostawienie podatnikowi możliwości wyboru określania podstawy opodatkowania (wartość albo powierzchnia) uchroniłoby od zarzutu, nierównorzędnego traktowania podatników na gruncie analizowanej ustawy. Podatnik, który doszedłby do wniosku, że lepiej mu się opłaca opodatkowanie według wartości miałby taką możliwość, z tym, że wybór dokonany na początku roku byłby wiążący do jego zakończenia.

Opodatkowanie budynków wg ich powierzchni też należy zmodyfikować. Przede wszystkim dane dotyczące powierzchni użytkowej budynku powinny wynikać ze stosownych ewidencji. Dopiero wówczas, gdy takich danych nie ma powinna być ustalana powierzchnia użytkowa budynku, ale na zasadach określonych w przepisach prawa budowlanego, a przede wszystkim dokumentacji architektoniczno – budowlanej. Ustalanie powierzchni użytkowej na zasadach określonych w obowiązujących przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest pewną fikcją z uwagi na to, że ani podatnicy ani też organy podatkowe tych zasadach w praktyce nie stosują. Aby prawidłowo ustalić powierzchnię użytkową „po wewnętrznych długościach ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyłączeniem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigów” w wielu wypadkach trzeba posiadać specjalistyczną aparaturę pomiarową. Stąd też w praktyce powierzchnia ta jest ustalana na zasadach pewnego szacunku, ustalonego w oparciu o dokumentację architektoniczno–budowlaną budynku.

5) W art. 5 ustawy:

- Wprowadzić zasadę, że rada gminy określa wysokość stawki kwotowej w zależności od położenia rzeczy podlegającej opodatkowaniu w określonej w uchwale strefie. Podział terenu gminy na strefy dokonywany byłby w drodze stosownej uchwały, w oparciu o ustalenia zawarte w planie zagospodarowania przestrzennego, ale z możliwością uwzględnienia innych kryteriów wprowadzonych przez radę.

Wprowadzenie stref jest konieczne ze względu na utrzymanie opodatkowania uzależnionego od powierzchni. Gdyby podstawą opodatkowania była wartość budynków, lokali i gruntów strefy w zasadzie nie byłyby potrzebne. Stąd też należy zaznaczyć, że stawki strefowe znajdują zastosowanie tylko w stosunku do tych budynków i gruntów, które nie są opodatkowane na podstawie ich wartości amortyzacyjnej. Wprowadzenie stref opodatkowania prowadziło do zlikwidowania jednego z zasadniczych mankamentów naliczania podatku na podstawie powierzchni gruntu, budynku lub lokalu. Zgodnie z obowiązującym stanem prawnym 1 mkw gruntu w centrum dużego miast jest opodatkowany wg takiej samej stawki jak 1 mkw gruntu na jego peryferiach. Wprowadzenie stref jest konieczne z uwagi na potrzebę zróżnicowania obciążenia podatkowego w zależności od położenia budynku lub gruntu. Na potrzebę wprowadzenia stref wskazują sami podatnicy argumentując to tym, że nie jest rozwiązaniem racjonalnym utrzymywanie takiej samej stawki od budynku gospodarczego np. sklepu położonego w centrum przy głównej ulicy i takiego samego budynku zlokalizowanego na małym osiedlu. Za wprowadzeniem stref przemawia również i ta okoliczność, że ich funkcjonowanie „przyzwyczaj” podatników do płacenia podatku uzależnionego od położenia gruntu lub budynku, co przybliży wprowadzenie docelowego modelu opodatkowania ad valorem. Przy ustalaniu stref w zasadzie całkowitą swobodę należy pozostawić radom gmin. Władza lokalna jest bowiem najlepiej zorientowana czy i gdzie wprowadzić podział terenu na strefy. Na pewno wprowadzenie stref będzie uzasadnione w miastach i terenach zurbanizowanych. W niewielkich gminach wiejskich, z przewagą gruntów rolnych, wprowadzanie stref może być nieprzydatne i niepotrzebnie komplikować opodatkowanie gruntów. Wprowadzanie ogólnie pewnych kryteriów tworzenia stref, zwłaszcza w początkowym okresie, doprowadziłoby, jak należy sądzić, do niepotrzebnego ograniczania rad gmin w prowadzeniu polityki podatkowej w tym zakresie.

- Wprowadzić możliwość zwiększania ustawowych stawek maksymalnych w strefach określonych przez radę gminy.

Umożliwiłoby to radom wprowadzenie najwyższego opodatkowania w miejscach najbardziej atrakcyjnych z uwagi np. na prowadzenie

działalności gospodarczej, lub też takich, gdzie lokalizacja obiektów budowlanych nie jest wskazana np. tereny ekologiczne i przyrodnicze. Zwiększenie stawki maksymalnej w takich strefach lepiej dostosowałyby wysokość obciążenia podatkowego do miejscowych warunków miejscowych, zwłaszcza wobec dającego się zauważyć trendu wprowadzania przez rady stawek maksymalnych. Zła kondycja finansowa rad wymusza na nich ustalanie najwyższych stawek tego podatku, co mogłoby doprowadzić w skrajnych przypadkach do praktycznej niemożności wprowadzenia stref opodatkowania. Jak bowiem stworzyć strefy opodatkowania, a przez to różnicować stawki tego podatku wówczas, gdy rada chce uchwalenia stawek maksymalnych, określonych w ustawie.

- Należałoby jednoznacznie w art. 5 stwierdzić, że możliwe jest różnicowanie stawek w ramach danej kategorii rzeczy podlegających opodatkowaniu.

Zbytnią ogólnikowość art. 5 ustawy podatkach i opłatach lokalnych jest 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>39</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>40</sup>, stwierdzając m.in., że do kompetencji rady zgodnie z art. 5 ust. 1 „należy 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

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

40 Sygn. akt. SAlu 2352/95 opublikowany (w:) „Prawo Gospodarcze” 1997, nr 4, s. 23.

wyroku z dnia 4 października 1995 r.<sup>41</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, stwarza 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 uprawnień 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. Zgodzić się wypada z podniesionym w powołanych orzeczeniach argumentem, że rada gminy nie jest uprawniona do określania w uchwale stawek dla rodzaju 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 obiektów stawki maksymalnej. Byłoby to przekroczenie kompetencji zawartej w powoływanym przepisie. 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 umożliwia prowadzenie samodzielnej polityki podatkowej przez organy gminy, co merytorycznie uzasadnia

41 Sygn. akt SA/Wr 1432/95 opublikowanym w „Prawie Gospodarczym” 1996, nr 2.



różnicowanie stawek przez radę. Takiego uzasadnienia nie ma przy wykładni ograniczającej uprawnień rady w tym zakresie. Jakiż bowiem cel mógłby osiągnąć ustawodawca wprowadzając zakaz różnicowania stawek podatku od nieruchomości tylko do kategorii wymienionych w tym przepisie? Chcąc jednoznacznie rozstrzygnąć zasygnalizowany problem różnicowania stawek należałoby w projektowanej ustawie stwierdzić, że rada gminy może różnicować stawki maksymalne określone dla budynków, lokali, budowli i gruntów. Wprowadzenie tego zapisu jest także konieczne z uwagi na wyżej omówione strefy opodatkowania, co również wiąże się z ustalaniem stawek dostosowanych do poszczególnych rodzajów rzeczy podlegających opodatkowaniu.

- W ust. 1 pkt 4 należałoby obniżyć maksymalną stawkę kwotową dla tzw. budynków pozostałych.

Problem stawek od pozostałych budynków, 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 m<sup>2</sup> jest dużo wyższa od kwoty podatku obciążającego luksusową willę o pow. 150 m<sup>2</sup>. W praktyce prowadzi to do powstania niepotrzebnych konfliktów pomiędzy organami podatko-

wymi 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”. wydaje się, że konieczna jest tutaj jednak zmiana ustawy, sprowadzająca się do obniżenia stawki maksymalnej dla tego rodzaju budynków. Na złagodzenie zasygnalizowanego problemu wpłynie wprowadzenie wspomnianej wyżej możliwości różnicowania stawek w ramach danej kategorii rzeczy podlegających opodatkowaniu. Rada gminy będzie mogła ustalić np. niższą stawkę dla przydomowych budynków gospodarczych, służących prowadzeniu gospodarstwa domowego.

- Wprowadzić wyższe opodatkowanie (zwiększenie stawki maksymalnej) dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą, zwłaszcza w odniesieniu do gruntów przeznaczonych pod budownictwo mieszkaniowe.

W chwili obecnej daje się zaobserwować niekorzystne zjawisko nabywania w celach spekulacyjnych gruntów położonych w atrakcyjnych miejscach, z uwagi na możliwość ich wykorzystania gospodarczego. Jest to możliwe dzięki stosunkowo niskiej stawce podatku od nieruchomości od gruntów podmiotów gospodarczych. Podmioty takie nabywają grunt położony w centrum miasta i nie wykorzystują do prowadzenia żadnej działalności, licząc na wzrost jego wartości. Takie lokaty są możliwe ponieważ opodatkowanie tych gruntów jest za niskie. W związku z tym należałoby podnieść obciążenie tych gruntów zwiększając ustawową stawkę maksymalną. Powyższy problem zostałby wyeliminowany samoczynnie w przypadku przejścia na opodatkowanie takich gruntów w oparciu o ich wartość rynkową, określoną przez podatnika i podlegającą weryfikacji przez organ podatkowy. Ten sposób wyceny gruntów jest stosowany z powodzeniem na gruncie innych podatków (podatek dochodowy, opłata skarbową, podatek od spadków i darowizn) i dlatego, jak należy sądzić, sprawdziłby się i przy określaniu podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

- Wprowadzić zasadę, że w przypadku nie uchwalenia stawek w stosownym terminie zastosowanie znajdują stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy.

W obowiązującym art. 5 ust. 1 analizowanej ustawy 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>42</sup> Nie wyjaśnia to jednak czy 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 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>43</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 podjęta w latach poprzednich dotycząca stawek podatku od nieruchomości. Jeżeli w treści takiej

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

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

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>44</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>45</sup> Uchwała traci więc moc obowiązującą po jego upływie. W takiej sytuacji, po rozpoczęciu roku nie ma żadnej podstawy do ustalenia stawek, a przez to i kwoty podatku. Istnienie tej luki rodzi liczne spory interpretacyjne dotyczące zasad ustalania stawek w takiej sytuacji. Chcąc zlikwidować ten problem należałoby wprowadzić zapis, zgodnie z którym w przypadku nie uchwalenia uchwały po rozpoczęciu roku, obowiązują stawki zawarte w uchwale z roku poprzedzającego rok podatkowy.

Przy omawianiu tego ustępu należy krytycznie odnieść się do pojawiających się postulatów ograniczenia możliwości podnoszenia stawek przez rady gmin w stosunku do stawek obowiązujących w roku poprzednim. Obowiązująca formuła zwiększania tych stawek sprawdziła się i nie ma potrzeby wprowadzania odgórnego, ustawowo określonego współczynnika wzrostu tych stawek np. na poziomie 20%.

– **Wykreślić w art. 5 ust. 2, w którym stwierdza się, że stawki podatku od nieruchomości nie mogą być niższe niż 50% stawek maksymalnych.**

Wprowadzone w 1997 r. ograniczenie w ustalaniu przez radę gminy stawek podatku w postaci zakazu ich obniżania o więcej niż 50% stawki maksymalnej w praktyce nie ma żadnego znaczenia. Rady

44 Zob. A. Mariański, Orzecznictwo SN i NSA w odniesieniu do art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, „Finanse Komunalne” 1997, nr 3.

45 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 1997–1999, 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 ustalone stawki podatku na okres dłuższy niż rok jest bezcelowe.

gmin nie są zainteresowane obniżaniem stawek, a wręcz odwrotnie – ich ustalaniem na jak najwyższym poziomie. I to jest problem, który powinien być uwzględniony w projektowanych zmianach tej ustawy. Stawki na poziomie niższym od ustawowego uchwalane są bardzo rzadko i w przypadkach uzasadnionych uwarunkowaniami lokalnymi. Są to z reguły stawki przewidziane dla podmiotów rozpoczynających działalność gospodarczą na terenie gminy, budynków mieszkalnych i gospodarczych byłych rolników, którzy przekazali gospodarstwa za rentę lub emeryturę, stawki budynków wykorzystywanych przez instytucje sportowe i kulturalne. Wprowadzenie analizowanego ograniczania stawek do 50% stawki maksymalnej powoduje – paradoksalnie – szersze stosowanie całkowitych zwolnień od podatku. Dzieje się tak dlatego, że rada gminy na podstawie obowiązującego art. 7 ust. 2 może bez ograniczeń wprowadzać zwolnienia od podatku, co przy wspomnianych ograniczeniach przy obniżaniu stawki, skutkuje bardzo często uchwaleniem zwolnienia. W związku z tym omawiane ograniczenie rad gmin powinno być usunięte z art. 5 analizowanej ustawy.

Za skasowaniem omawianego zakazu obniżania stawek przemawia również i to, że ogranicza to zdecydowanie samodzielność rad na etapie ich uchwalania, co ma duże znaczenie przy wprowadzeniu stref opodatkowania. Może to uniemożliwić radom racjonalne ustalenie wysokości stawek w poszczególnych strefach.

- W art. 5 należałoby jednoznacznie zdefiniować pojęcie „budynku, lokalu, gruntu i budowli związanych z działalnością gospodarczą”, przy jednoczesnym wykreśleniu w art. 5 ust. 3 definicji „gruntów związanych z działalnością gospodarczą”.

Za związane z działalnością gospodarczą należy uznać ww. rzeczy, za wyjątkiem budynków i lokali mieszkalnych oraz budynków, lokali, gruntów i budowli wykorzystywanych wyłącznie na potrzeby osobiste podatników będących osobami fizycznymi, jeżeli znajdują się one we władaniu przedsiębiorcy. Przy czym przez władanie tymi rzeczami należy rozumieć własność, posiadanie oraz zarząd tymi rzeczami.

Analizując obowiązujące zasady zaliczania nieruchomości i obiektów do kategorii związanych z działalnością gospodarczą należy stwierdzić, że w aktualnym stanie prawnym decydują o tym cztery kryteria.

Jeżeli chodzi o budynki, kryterium tym jest ich „związek z działalnością gospodarczą” (zob. art. 5 ust. 1 pkt 2). Również związek z działalnością gospodarczą”, ale już zdefiniowany w ustawie, decyduje o wysokości opodatkowania gruntów (zob. art. 5 ust. 3). Przy opodatkowaniu budowli decyduje „związek z prowadzoną działalnością gospodarczą” (zob. art. 3 ust. 1 pkt 2), a przy opodatkowaniu części budynków mieszkalnych podstawowe znaczenie ma czy są „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” (zob. art. 5 ust. 1 pkt 2). Przyjęcie w ramach jednej ustawy czterech różnych określeń omawianego „związku”, przy jednoczesnym jego zdefiniowaniu tylko w przypadku gruntów, na pewno nie przyczynia 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 w projektowanej ustawie jednoznacznie zdefiniować budynki, lokale, budowle i grunty związane z działalnością gospodarczą. Wydaje się, że jedynym w miarę obiektywnym kryterium zaliczania do tej kategorii rzeczy jest ich władanie przez podmiot gospodarczy (przedsiębiorcę). Jest to kryterium dotychczas stosowane w stosunku do gruntów i należy przyznać, że w praktyce jego stosowanie w stosunku do osób prawnych przyczyniło się do rozwiązania szeregu problemów dotyczących opodatkowania ich gruntów. Z gruntami osób fizycznych–przedsiębiorców jest trochę gorzej. Stosowanie tego kryterium nie rozwiąże wszystkich problemów dotyczących opodatkowania tego rodzaju rzeczy podatkiem od nieruchomości, ale na pewno przyczyni się do ujednoczenia zasad zaliczania budynków, lokali, budowli i gruntów związanych z działalnością gospodarczą. Ważną rzeczą jest ustawowe wyłączenie z kategorii związanych z działalnością gospo-

darczą, będących we władaniu przedsiębiorcy, budynków i lokali mieszkalnych. Ten rodzaj obiektów jest i powinien być opodatkowany w sposób preferencyjny, bez względu na to kto jest ich właścicielem. Drugie wyłączenie dotyczy budynków, lokali, gruntów i budowli będących we władaniu przedsiębiorcy – osoby fizycznej, ale wykorzystywanych wyłącznie na potrzeby osobiste podatnika, nie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Wprowadzenie tego wyłączenia uchroni podatników będących osobami fizycznymi i przedsiębiorcami od płacenia podatku wg. najwyższych stawek w przypadku zakupu np. budynku lub gruntu nie na cele prowadzonej działalności gospodarczej. Posługiwanie się tylko kryterium podmiotu władającego gruntem przy określaniu związku z działalnością gospodarczą prowadzi do absurdalnych sytuacji sprowadzających się do tego, że wszystkie grunty tych osób są przez organy podatkowe gmin kwalifikowane do opodatkowania najwyższymi stawkami, nawet te wykorzystywane do celów rekreacyjnych.

5) W art. 6 ustawy:

- W ust. 3 zamieścić stwierdzenie zgodnie z którym jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpią zdarzenia dotyczące budynku, lokalu, budowli lub gruntu, mające wpływ na wysokość opodatkowania, podatek ulega podwyższeniu lub obniżeniu poczynając od początku miesiąca następującego po miesiącu w którym wystąpiły te zdarzenia.

W obowiązujących przepisach podstawą do podwyższenia lub obniżenia podatku może być jedynie zmiana sposobu wykorzystywania nieruchomości, budynku lub gruntu. Nie bardzo wiadomo dlaczego w tym przepisie nie ma wymienionych budowli, które też podlegają opodatkowaniu, a zmiana sposobu ich wykorzystywania zasadniczo wpływa na zasady ich opodatkowania. W projektowanym przepisie należałoby również uwzględnić lokale. W praktyce występują i inne okoliczności niż zmiana zasad sposobu wykorzystania budynku lub gruntu, rzutujące na wysokość opodatkowania. Można tu wskazać przykładowo takie okoliczności jak zwiększenie podlegającej opodatkowaniu powierzchni gruntu lub budynku, dokupienie gruntów, co skutkuje powstaniem gospodarstwa rolnego i koniecznością zmiany formuły opodatkowania z podatku od nieruchomości na podatek rolny,

wniesienie gruntu lub budynku do spółki cywilnej itp. W związku z tym, że przewidzenie wszystkich okoliczności, których wystąpienie w trakcie roku rzutuje na wysokość opodatkowania jest niemożliwe, należy zmienić brzmienia obowiązującego art. 6 ust. 3.

- Określić zasady opłacania podatku w przypadku, gdy nieruchomość stanowi współwłasność lub współposiadanie osoby fizycznej i osoby prawnej.

Wprowadzenie tego zapisu będzie konieczne jedynie w przypadku, gdy nie przyjmie się proponowanego wyżej rozwiązania sprowadzającego się do opodatkowania podatkiem od nieruchomości władającego ułamkową częścią nieruchomości. Jeżeli natomiast utrzymane zostaną obowiązujące zasady opodatkowania współwłasności (współposiadania) to koniecznym będzie jednoznaczne określenie w ustawie jak podatek ma być opłacany, gdy współwłaścicielami są osoby fizyczne i osoby prawne. Wydaje się, że problem ten można rozwiązać poprzez wprowadzenie obowiązku deklarowania przez podatników zasad opłacania podatku – albo obowiązujących osoby fizyczne albo też osoby prawne. Wybór tych zasad byłby wiążący do końca roku podatkowego. Można też współwłasności osób fizycznych i osób prawnych opodatkowywać w drodze wydania decyzji wymiarowej i doręczonej tym osobom. Tego typu współwłasności nie jest zbyt dużo stąd też nie spowodowałyby to nadmiernego obciążenia organów podatkowych. W każdym razie jest to problem, który wymaga regulacji ustawowej.

- W art. 6 ust. 6 i 8 ustalić, że wzór wykazu nieruchomości i deklaracji ustala w drodze uchwały rada gminy.

W obowiązujących przepisach nie jest to bezpośrednio uregulowane, co prowadzi do powstawania wątpliwości dotyczącego tego organu, który jest właściwy do ustalenia obowiązującego wzoru wykazu i deklaracji. W efekcie w gminach funkcjonują przeróżne wzory, najczęściej niedostosowane do wymogów obowiązujących przepisów, sporządzane przez firmy poligraficzne zajmujące się rozprowadzaniem tego typu formularzy. Rodzi to negatywne skutki zwłaszcza w przypadku gdy nie wszystkie dane potrzebne do prawidłowego ustalenia zobowiązania są zawarte w wykazie nieruchomości. Rozwiązaniem tego

problemu byłoby jednoznaczne ustawowe wskazanie rad gmin jako organów uprawnionych do ustalenia tych wzorów. Przemawia za tym przede wszystkim fakt, że na terenie gmin bardzo często są wprowadzane różnorodne zwolnienia od podatku, do zastosowania których potrzebne są określone dane. Rada gminy ustalając wzór wykazu lub deklaracji może uwzględnić w nim te dane, a przez to ułatwić proces wymiaru i poboru podatku. Wzory ustalone przez ministra finansów nie mogłyby uwzględniać specyficznych regulacji wynikających z uchwał podatkowych rad, a przez to byłyby niedostosowane do potrzeb organów wymiarowych w tym zakresie.

- W art. 6 ust. 7 zamieścić upoważnienie dla wójta, burmistrza, prezydenta do ustalania w decyzji wysokości 4 rat podatku od nieruchomości.

W chwili obecnej to, że to organ podatkowy ustala wysokość rat podatku wynika jedynie ze zwyczaju. W obowiązującym ust. 7 nie ma bowiem podstawy do podejmowania takich działań przez organ podatkowy. Z samego sformułowania, że podatek jest płacony w czterech ratach nie wynika, kto i w jakiej wysokości ma je określić. Stąd też należy sprecyzować powołany przepis poprzez wskazanie organu podatkowego do ustalenia rat podatku.

- W art. 6 ust. 8 określić, że podatek obciążający podatników będących osobami prawnymi i jednostkami organizacyjnymi nie mającymi osobowości prawnej wpłacany jest w 12 równych ratach.

Zgodnie z obowiązującym art. 6 ust. 8 podatnik ma wpłacać podatek za poszczególne miesiące, co wcale nie przesądza w jakiej wysokości te raty mają być wpłacane. Podatnik może za pierwsze 11 miesięcy wpłacić po 1 zł, a za grudzień 10000 zł i w zasadzie trudno mu będzie zarzucić naruszenia analizowanego artykułu. Z tego powodu należy precyzyjnie określić proces ratalnego opłacania podatku przez tę kategorię podatników.

#### 6) W art. 7 ustawy:

- Należy zamieścić wszystkie zwolnienia od podatku od nieruchomości, a zwłaszcza te zawarte w „odrębnych ustawach”, o których mowa w ust. 11.

Zgodnie z obowiązującymi regulacjami zwolnienia od podatku od nieruchomości mogą wynikać z trzech źródeł, a mianowicie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>46</sup>, odrębnych ustaw<sup>47</sup> i uchwały rady gminy<sup>48</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. Z tych też względów zwolnienia od podatku od nieruchomości nie tworzą usystematyzowanego katalogu, w którym można wskazać kryteria decydujące o zaliczeniu 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 wszystkich ustaw zawierających zwolnienia od tego podatku.<sup>49</sup> Przepisy regulujące zwolnienia, jako że są zawarte w regulu w aktach prawnych, które nie mają nic wspólnego z systemem podatkowym, są dalekie od doskonałości, co prowadzi do dużych trudności na etapie ich praktycznego stosowania.<sup>50</sup> Wśród tych regulacji dominują zwolnienia o charakterze podmiotowym, które w wielu wypadkach prowadzą do uchylania się od płacenia podatku od nieruchomości i pozbawiają gminy znaczących dochodów z tego tytułu.<sup>51</sup> Poza tym zwolnienia od podatku od nieruchomości wprowadzane są w

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

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

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

49 Jest to około kilkunastu ustaw omówionych (w:) L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, Warszawa 1999, s. 93 i nast.

50 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.

51 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.

sposób „niekontrolowany”, bez zachowania stosowanej w prawie podatkowym procedury, co bardzo często zaskakuje organy podatkowe i samych podatników.<sup>52</sup> Ten stan rzeczy przemawia za uporządkowaniem katalogu zwolnień zawartych w „odrębnych ustawach” poprzez ich zamieszczenie w ustawie o podatkach o opłatach lokalnych. Nie spowoduje to co prawda udoskonalenia ich konstrukcji, ale przynajmniej umożliwi organom podatkowym i podatnikom poznanie wszystkich obowiązujących zwolnień od podatku od nieruchomości. Przy okazji przenoszenia ich do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można dokonać ich przeglądu i wyeliminować te, które nie powinny się znaleźć w nowej ustawie.

- **W ust. 1 wprowadzić ustawowe zwolnienie budynków, lokali, budowli i gruntów gminnych nie będących we władaniu innych podmiotów.**

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>53</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 zwolnione są od podatku jedynie nieruchomości zajmowane na potrzeby organów i administracji samorządu terytorialnego.

52 Dobrym przykładem może być sposób wprowadzenia zwolnienia od podatku od nieruchomości muzeów. Zostało on wprowadzone ustawą z dnia 21 listopada 1996 r. 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 badawczą – 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 rozwojowe na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 kwietnia 1986 r. w sprawie rozciągnięcia niektórych przepisów ustawy o jednostkach badawczo rozwojowych na placówki naukowe Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. Nr 17, poz. 91 z późn. zm.).

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

Chodzi tu zarówno o nieruchomości stanowiące własność komunalną, jak i różne inne, byleby spełniały warunek 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 deklarować 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 lub umorzyć zaległości podatkowe z tego tytułu, co wskazuje na to, że jest ona jednocześnie organem podatkowym i podatnikiem. 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 do łagodzenia skutków nieracjonalnych rozwiązań ustawowych. Wydaje się, że nieruchomości komunalne, na wzór gruntów rolnych gminy<sup>54</sup>, nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i decydować o tym powinna ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.

### 3. Podatek rolny

W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym należy zmodyfikować następujące przepisy:

1) W art. 1 ustawy należałoby:

- W ust. 1 zmienić definicję gospodarstwa rolnego poprzez zamieszczenie wymogu wykorzystywania gruntów gospodarstwa do prowadzenia działalności rolniczej oraz stwierdzenia, że grunty te muszą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą. W analizowanym artykule należałoby również zamieścić definicję

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

działalności rolniczej w brzmieniu wynikającym z innych ustaw podatkowych.

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>55</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.

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.

55 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.

- W ust. 2 zaliczyć do gruntów gospodarstwa rolnego wszystkie grunty pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.

Zgodnie z obowiązującą definicją zawartą w art. 1 ust. 2 do gospodarstwa rolnego zaliczane są nie wszystkie grunty pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego, ale tylko te które są sklasyfikowane w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne. Problemy z tym zapisem biorą się przede wszystkim stąd, że w obowiązującej ewidencji gruntów nie wyróżnia się takiego rodzaju gruntów, o którym mowa w definicji, tj. użytków rolnych zabudowanych. 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. Wynika to stąd, że grunty zabudowane są objęte klasyfikacją gleboznawczą i 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.

## 2) W art. 2 ustawy:

- Wykreślić art. 2 ustawy, dokonując jednocześnie stosownych zmian w konstrukcji podatku od nieruchomości.

W powołanym wyżej przepisie, dotyczącym gruntów nie podlegających opodatkowaniu podatkiem rolnym, 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>56</sup> Można się zastanawiać jaki jest sens wyliczania tego rodzaju gruntów jako nie

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

podlegających opodatkowaniu skoro i tak nie są one obciążone podatkiem rolnym (nie wchodzi w skład gospodarstw rolnego zgodnie z definicją z art. 1 ust. 2). Dodać przy tym należy, że w przytoczonym przepisie wymienione są tylko niektóre rodzaje gruntów nie wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Można bowiem wskazać na takie np. grunty jak grunty leśne, zurbanizowane grunty zabudowane itp., które również nie wchodzi 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 podatkowi od nieruchomości podlegają jedynie grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym, albo inaczej – 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” 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:

- a) wchodzące w skład gospodarstwa rolnego i podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym na mocy art. 1 ust. 1 ustawy o podatku rolnym,
- b) wchodzące w skład gospodarstw rolnego i zwolnione od podatku rolnego na mocy art. 12 ust. 1 tej ustawy i
- c) 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 – podatkowi rolnemu wymienia tylko te, które z różnych powodów powinny być objęte ustawą o podatku rolnym, a przez to wyłączone z opodatkowania podatkiem rolnym (jako nie podlegające opodatkowaniu) i podatkiem od nieruchomości (jako objęte przepisami o podatku rolnym). 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>57</sup> Na 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, a mianowicie 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>58</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

57 Zob. art. 3 ust. 1 pkt 3, 4 i 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

58 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 gruncie aktualnie obowiązującej ustawy o podatku rolnym grunty tego typu nie korzystają ze zwolnienia, tylko są traktowane jako nie podlegające opodatkowaniu.



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>59</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 rencistów.<sup>60</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 rolny 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>61</sup>

59 Aktualnie obowiązujący zapis wymaga zmiany w związku z wejściem w życie 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.

60 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.

61 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.

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.

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), 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) W art. 3a ustawy:

- W pkt 2 należałoby zapisać, że obowiązek podatkowy nie dotyczy nie tylko gmin – tak jak jest to w obowiązującej ustawie, ale – jednostek samorządu terytorialnego.

Wprowadzenie tej zmiany jest związane z reformą samorządu terytorialnego (wprowadzenie powiatów i województw) i nie wymaga chyba głębszego uzasadnienia.

### 4) 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.

W praktyce te kompetencje nie są wykorzystywane i przy obowiązującym kształcie podatku rolnego nie pełnią swojej roli. Obciążenie podatkiem rolnym jest bardzo niskie, co powoduje, że zarówno podatnicy jak i wymienione w tym przepisie organy nie są zainteresowane przenoszeniem gmin i wsi do innych okręgów podatkowych. Taka zmiana w efekcie mogłaby spowodować jedynie minimalne (niezauważalne) zmiany wysokości podatku. W związku z tym, że przepisy są martwe to powinny być z ustawy usunięte.

5) 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.

Powiązanie wysokości podatku rolnego z ceną żyta, dokonane w analizowanym artykule, 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>62</sup> Spowodowało to, że o wysokości opodatkowania decyduje zatem wyłącznie cena jednego z wielu rodzajów produktów rolnych – żyta, które to w wielu gospodarstwach nie stanowi głównego produktu.<sup>63</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

62 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.

63 Ibidem, s. 262.

podatkiem rolnym. 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 świadczeniem 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 proc. przeciętnego dochodu z hektara, a aktualnie jest on blisko dziesięciokrotnie mniejszy.<sup>64</sup>

Jedynym sposobem zahamowania dalszego spadku obciążenia podatkowego gruntów gospodarstwa, zachowując aktualną konstrukcję podstawy opodatkowania i stawki, 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 powiązanie z zdolnością płatniczą rolników, określenie stawki nie na podstawie tylko ceny żyta, ale w oparciu o średnie ceny skupu kilku podstawowych produktów rolnych.<sup>65</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.

6) W art. 6a ustawy:

- w ust. 6 upoważnić organ podatkowy do ustalania rat podatku,
- w ust. 8 pkt 1 określić, że rada gminy ustala wzór deklaracji na podatek rolny,
- w ust. 8 pkt 3 określić, że podatek jest płacony w 12 równych ratach.

Uzasadnienie do zaproponowanych zmian zostało dosyć obszernie przedstawione w poprzedniej części opracowania dotyczącej konstrukcji podatku od nieruchomości. W tym miejscu należy jedynie zwrócić uwagę na postulat ujednoczenia zasad opłacania podatku od nierucho-

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

65 Ibidem, s. 261.

mości, rolnego i leśnego przez osoby prawne. Jedyne podatki rolne, nie wiadomo z jakich powodów, jest płacony w 4 ratach, pozostałe w 12. Kwestia ta powinna być ujednoczona poprzez wprowadzenie 12 równych rat we wszystkich trzech podatkach.

7) W art. 12 ustawy:

– Przenieść do ustawy zwolnienia z „odrębnych ustaw”.

Problematyka zwolnień porzucanych po różnych niepodatkowych ustawach została już przedstawiona przy omawianiu zmian w konstrukcji podatku od nieruchomości. Wszystkie uwagi tam zawarte znajdują zastosowanie do podatku rolnego, stąd też ich przytaczanie w tym miejscu wydaje się być bezcelowe.

– Wykreślić w ust. 1 pkt 1 mówiący o zwolnieniu gruntów klasy V, VI i VI z.

Nie znajduje dostatecznego uzasadnienia utrzymywanie bezterminowego zwolnienia 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 niekiedy 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>66</sup>

– Zmodyfikować brzmienie pkt 4 ust. 1, gdzie uregulowane jest zwolnienie gruntów nabywanych i obejmowanych w trwałe zagospodarowanie.

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

W analizowanym przepisie należałoby rozszerzyć zakres tego zwolnienia na wszystkie rodzaje gruntów zaniedbanych ekonomicznie i odłogowanych (a nie tylko znajdujących się w Zasobie Własności Rolnej Skarbu Państwa) oraz znieść ustawowe ograniczenie zwolnienia w postaci 100 ha powierzchni gruntów. Omawiane zwolnienie dotyczy jedynie gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa, z 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>67</sup> Preferowanie jedynie gruntów państwowych, co ma miejsce w analizowanym przepisie, nie znajduje dostatecznego uzasadnienia.

Nie można pozytywnie ocenić ustawowego ograniczenia stosowania tego zwolnienia jedynie do gruntów o powierzchni nie przekraczającej 100 ha. Redakcja tego przepisu jest bardzo niejasna, przez co stwarza duże możliwości interpretacyjne. Biorąc 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. Przyjmując, że omawiane zwolnienie ma zachęcać do zagospodarowania gruntów odłogowanych, które pozostały po upadłych PGR-ach, ograniczenie 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

67 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 3 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.

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>68</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>69</sup>

- Zdefiniować w art. 12 ust. 6 pojęcie „trwałego zagospodarowania” z podkreśleniem, że polega ono na rolniczym wykorzystaniu obejmowanych w dzierżawę lub użytkowanie gruntów.

Sprecyzowane powinno być pojęcie trwałego zagospodarowania gruntów, które warunkuje możliwość skorzystania ze zwolnienia gruntów nabytych lub objętych w trwałe zagospodarowanie. Zawarta w art. 12 ust. 6 definicja tego pojęcia jest zbyt ogólnikowa, nie precyzująca na czym powinno polegać trwałe zagospodarowanie gruntów rolnych.<sup>70</sup> Samo objęcie gruntów rolnych w dzierżawę na 10 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 10 letniej dzierżawy umożliwi 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.

68 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.

69 Zob. L. Etel, Komentarz ustawy o podatku rolnym (w:) Biblioteka Podatkowa PWN, pod. red. W. Goronowskiego, Warszawa 1996, s. 26 i nast.; L. Etel, S. Presnarowicz, Zmiany przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne (w:) Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r. pod. red. W. Miemieć, B. Cybulskiego, Warszawa 1997, s. 389.

70 Zgodnie z tym artykułem za trwałe zagospodarowanie uważa się objęcie gruntów w dzierżawę lub użytkowanie na okres nie krótszy niż 10 lat.

- Określić ile razy i w jakim okresie czasu podatnik może skorzystać ze zwolnienia gruntów odłogowanych, o którym mowa jest w ust. 1 pkt 7.

W celu sprecyzowania obowiązującego zapisu należałoby zamieścić stwierdzenie, że zwolnienie to może być stosowane do tych samych gruntów maksymalnie przez okres 3 lat w okresie obowiązywania ustawy. Zamieszczenie tego zapisu rozwiązałoby szereg występujących w praktyce sporów interpretacyjnych dotyczących zasad stosowania omawianego zwolnienia.

- Ustawowo określić, że rada gminy ma prawo do wprowadzania jedynie zwolnień przedmiotowych.

Uzasadnienie tego postulatu wiąże się z art. 217 Konstytucji i zostało przedstawione przy analizie konstrukcji podatku od nieruchomości.

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.

W obowiązującej ustawie o podatku rolnym ulgi inwestycyjne przysługują podatnikom, którzy ponieśli wydatki na budowę lub modernizację budynków inwentarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska oraz zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i zaopatrzenia gospodarstw w wodę oraz 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 15 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 nie koniecznie powinny

być nadal preferowane i bardzo często nie są akceptowane przez podatników. Dłaczego 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>71</sup> Utrzymywanie w konstrukcji podatku rolnego przestarzałych ulg inwestycyjnych, unormowanych w sposób odbiegający od aktualnych rozwiązań, świadczy również o braku synchronizacji przepisów regulujących tą 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 obiekty tej elektrowni podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.<sup>72</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 obiekty te, za 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 15 lat. Kwoty wydatków związanych z realizacją inwestycji w

71 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 innemu celom związanym z prowadzeniem gospodarstwa rolnego – zob. wyrok NSA z dnia 24 marca 1995 r. (sygn. akt SAWr 1978/94) – nie publikowany.

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

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 to odliczenie (nawet przez 15 lat) 25% wydatków inwestycyjnych. Niskie kwoty podatku rolnego, 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, mimo iż one funkcjonują.<sup>73</sup>

Z powodów wyżej zasygnalizowanych uzasadnione są zgłoszone wyżej 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 wydłużenie okresu ich stosowania.

#### 4. Podatek leśny

W ustawie z dnia 28 września 1991 r. o lasach, gdzie uregulowany jest podatek leśny, można wskazać na potrzebę wprowadzenia zmian bardzo zbliżonych do przedstawionych już przy analizie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o podatku rolnym, co wynika z podobieństwa konstrukcji tych podatków. Stąd też w tym miejscu nacisk zostanie położony na przedstawienie postulatów dotyczących „specyficznych” rozwiązań w konstrukcji podatku leśnego.

1) Należy wyodrębnić z ustawy o lasach przepisy regulujące podatek leśny i objąć je nową ustawą o podatku leśnym na wzór ustawy o podatku rolnym.

W ustawie o lasach, odnoszącej się zasadniczo do problematyki zachowania, ochrony i powiększania zasobów leśnych oraz prowadzenia gospodarki leśnej, uregulowano – „przy okazji” – podatek leśny. Jest to jedyny podatek w obowiązującym systemie podatkowym, którego konstrukcja zawarta jest w akcie z zupełnie innej dziedziny prawa.

73 A. Hanusz podaje, że liczba oddanych do użytku budynków gospodarczych zmniejszyła się w okresie obowiązywania ulg inwestycyjnych 3,5 krotnie – zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, s. 261.

Umiejscowienie 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>74</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. Regulowanie bowiem konstrukcji podatku leśnego w ustawie „niepodatkowej”, nastawionej na normowanie zupełnie innej materii, powoduje powstawanie licznych problemów interpretacyjnych. Najlepszym przykładem są przedstawione niżej wątpliwości co do pojęcia „las” jako przedmiotu opodatkowania. Problemy te można rozwiązać przygotowując nową ustawę o podatku leśnym lub też, na co zwraca się uwagę w doktrynie – objąć opodatkowanie lasów ustawą o podatku rolnym.<sup>75</sup>

2) W art. 60 ustawy:

– W ust. 1 należałoby zdefiniować na potrzeby opodatkowania pojęcie „las”, stwierdzając, że decyduje o tym klasyfikacja gruntu wynikająca z ewidencji gruntów.

Występujące w obowiązującej ustawie o lasach pojęcie „lasu” 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”.<sup>76</sup> Wydaje się, że rozwiązaniem, które przyczyniłoby się do wyeliminowania tej sprzeczności jest bliższe 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

74 Zob. R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995, s. 36 i nast.

75 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.

76 Szerzej na ten temat L. Etel, Reforma..., op. cit., s. 187 i nast.

związane z prowadzeniem działalności leśnej. Należałoby przy tym zamieścić w analizowanej ustawie definicję „działalności leśnej” z ustawy 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>77</sup>

– **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”.**

Nie wiadomo dlaczego 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 przedmiot opodatkowania. Wspomniana wyżej odmienność regulacji sprowadza się do tego, że w przepisie 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>78</sup> Pozwala to twierdzić, że na gruncie tych ustaw przyjmuje się cywilistyczne pojęcie własności i posiadania, co wyklu-

77 „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.

78 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.

cza jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej z kręgu właścicieli (współwłaścicieli) i posiadaczy (współposiadaczy) nieruchomości. W części podatkowej ustawy o lasach nie ma 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. 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.

3) W art. 61 ustawy:

- W ust. 1 wprowadzić zapis, zgodnie z którym podatnikiem podatku leśnego jest zarządca lasów stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Uzasadniony jest postulat zgłaszany w literaturze przedmiotu zgodnie z którym należy wyraźnie zapisać 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 jednostki samorządu terytorialnego.<sup>79</sup> Umożliwiłoby to opodatkowanie na takich samych zasadach jednostek organizacyjnych Skarbu Państwa i gmin, na rzecz których został ustanowiony zarząd nieruchomościami leśnymi.

4) W art. 62 ustawy:

- W ust. 1 pkt 4 określić, że ze zwolnienia korzystają lasy indywidualnie wpisane do rejestru zabytków.

Postulat ten zmierza do sprecyzowanie, że zwolnieniu podlegają tylko lasy **indywidualnie** wpisane do rejestru zabytków, co nawiązuje do brzmienia art. 7 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

79 Zob. L. Etel, *Reforma...*, op. cit., s. 183 i nast.

- W ust. 2 ograniczyć możliwość wprowadzania zwolnień przez radę gminy tylko do zwolnień o charakterze przedmiotowym oraz upoważnić radę gminy do wprowadzania ulg w tym podatku.

Postulat ten był już wcześniej uzasadniany.

- W oddzielnym punkcie ust. 1 ustawowo zwolnić od podatku lasy stanowiące własność gminy, które nie są we władaniu innych podmiotów.

Zbliżony postulat był uzasadniony przy omawianiu konstrukcji podatku od nieruchomości. Chodzi o to, żeby gmina „sama sobie” nie płaciła podatku.

- W analizowanym przepisie zamieścić wszystkie zwolnienia od podatku leśnego zawarte w innych aktach prawnych.

Postulat ten był już uzasadniany.

5) W art. 64 ustawy:

- Należałoby ustalić zasady opodatkowania gruntów leśnych na stałe pozbawionych drzew.

Obowiązująca 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, wymienione w ustawowej definicji lasu, grunty leśne przejściowo pozbawione roślinności leśnej, np. przewidziane do zalesiania. Grunty te podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym. Nie ma podstaw do traktowania tych gruntów jako zwolnionych do momentu ich zalesiania<sup>80</sup>, a mimo to nie można ich opodatkować, ponieważ nie można ustalić podstawy opodatkowania. Podobnie jest z gruntami zajętyymi pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej budynki i budowle i 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

80 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.

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, ale 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>81</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>82</sup>

81 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 0,3q żyta od powierzchni 1 ha fizycznych lasów i gruntów leśnych, ustalonej na podstawie ewidencji gruntów.

82 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).

5) W art. 65 ustawy:

- Ujednoczyć zasady opodatkowania lasów, bez względu na to czy dla danego lasu jest sporządzony plan urządzenia lasu.

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 m sześć. drewna,<sup>83</sup> a w przypadku hektara fizycznego stanowi ona równowartość 0,3q żyta.<sup>84</sup> W efekcie podatek od jednego hektara fizycznego jest kilkakrotnie niższy. 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 podstawie 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 większej powierzchni. Te absurdalne skutki wynikają przede wszystkim ze stosowania dwóch różnych stawek podatku w zależności od tego czy podstawa opodatkowania jest liczba hektarów przeliczeniowych, czy też liczba hektarów fizycznych. Zastanawiające jest przy tym dlaczego ustawodawca posłużył się ceną

83 Zob. art. 65 ust. 1 ustawy o lasach.

84 Zob. art. 65a ustawy o lasach.



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 odniesiona do liczby hektarów przeliczeniowych lub liczby hektarów fizycznych. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na to, że są duże wątpliwości dotyczące tego czy plan urządzenia lasu jest odpowiednim dokumentem na potrzeby opodatkowania. Praktyka wskazuje, że znacznie mniej problemów występuje przy opodatkowaniu lasów na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów. Ta właśnie ewidencja, jak się wydaje, powinna być jedynym dokumentem służącym uzyskiwaniu danych na potrzeby opodatkowania lasów, co zresztą znajduje swój wyraz w Prawie geodezyjnym i kartograficznym.

- Urealnić obciążenie podatkowe (wyższa stawka) gruntów leśnych zajętych stale na prowadzenie typowej działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży drewna.

Należałoby urealnić 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.

V. W konkluzji należy stwierdzić, że zrealizowanie przedstawionych wyżej kierunków przebudowy systemu opodatkowania nieruchomości daje szansę na uruchomienie ewolucyjnego procesu przekształcanie podatku „od powierzchni” w podatek „od wartości” nieruchomości. W chwili obecnej jest to jedyna realna droga dokonania

zmian obowiązującego systemu, umożliwiającą jednocześnie przygotowanie podatników do wprowadzenia systemu katastralnego i powiązanego z nim podatku od nieruchomości. Stopniowe modyfikowanie obowiązujących podatków obciążających władanie nieruchomościami, a nie ich radykalna reforma, wydaje się być najlepszym sposobem budowy racjonalnego systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce.

## PODSTAWOWE PROBLEMY ZWIĄZANE Z DEFINICJĄ LASU NA GRUNCIE PRZEPISÓW O PODATKU LEŚNYM

### I. Uwagi ogólne

Zgodnie z art. 60 ustawy o lasach podatkowi leśnemu podlegają **lasy**. Przedmiot opodatkowania podatkiem leśnym (czyli właśnie las) nie został jednak zdefiniowany w rozdziale 9 ustawy (regulującym opodatkowanie podatkiem leśnym). Definicja taka znajduje się w art. 3 ustawy (w rozdziale 1: Przepisy ogólne). Ma więc ona (definicja) zastosowanie na gruncie całego aktu prawnego, a więc nie tylko przepisów o podatku leśnym. Zgodnie z powołanym wyżej artykułem las, w rozumieniu ustawy, może być rozumiany w dwojaki sposób: albo jako **grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,1 ha**, pokryty roślinnością leśną (...), albo jako grunt związany z gospodarką leśną (...) bez względu na jego powierzchnię. Ta z pozoru prosta definicja lasu sprawia często spore problemy gminnym organom podatkowym wymierzającym podatek leśny. Problemami tymi niejednokrotnie zajmuje się także Naczelny Sąd Administracyjny. Niżej zostaną przedstawione najważniejsze z nich.

### II. Opodatkowanie gruntów pokrytych roślinnością leśną, których powierzchnia nie przekracza 0,1 ha

W praktyce organów podatkowych występuje często problem związany z pierwszym, z wyżej wymienionych, członem definicji lasu jako gruntu o określonej powierzchni (przynajmniej 0,1 ha) pokrytego roślinnością leśną itd. Tak scharakteryzowany „las” różni się od „lasu” w potocznym rozumieniu tego słowa (czyli każdego gruntu pokrytego roślinnością leśną – np. drzewami). Powstaje zatem wątpliwość, czy

można opodatkować podatkiem leśnym grunty pokryte roślinnością leśną, lecz swą powierzchnią nie przekraczające 0,1 ha.

Odpowiedź na tak postawione pytanie wydaje się zawierać ustawa – Prawo geodezyjne i kartograficzne. Zgodnie z jej art. 21 podstawą wymiaru podatków (więc m.in. leśnego) powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów. Tak więc dany grunt będzie podlegał podatkowi leśnemu tylko wtedy, gdy zostanie w ewidencji gruntów sklasyfikowany jako „las” (symbol: Ls). Prawdopodobny wydaje się pogląd, iż organy podatkowe nie mają prawa dokonywać własnej oceny, czy dany grunt może być lasem dla potrzeb jego obciążenia podatkiem leśnym. Zarówno one, jak i podatnicy, związane są odpowiednimi zapisami w ewidencji gruntów. Jeśli więc grunt będzie figurował w ewidencji jako np. „grunt zadrzewiony i zakrzewiony” (symbol Lz), możliwe będzie wymierzenie jego właścicielowi podatku od nieruchomości. Warto w tym miejscu wspomnieć, iż zgodnie z art. 20 ust. 3a ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne ewidencję gruntów w części dotyczącej lasów prowadzi się z uwzględnieniem przepisów o lasach. Tak więc w samej ewidencji przyjęto rozumienie pojęcia „las” właśnie z ustawy o lasach<sup>1</sup>. Nie będzie lasem grunt o powierzchni nie przekraczającej 0,1 ha, nawet jeśli jest pokryty roślinnością leśną – takie tereny rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów i budynków określa jako odrębną kategorię: „grunty zadrzewione i zakrzewione (Lz)”. Z analogiczną sytuacją można się spotkać w ustawie o podatku rolnym – akt ten również wyznacza pewną normę obszarową gospodarstwa rolnego. Nie każdy więc grunt będący użytkiem rolnym tworzy gospodarstwo rolne mogące być obciążonym podatkiem rolnym (tak jak nie każdy grunt pokryty drzewami będzie stanowił las dla potrzeb podatku leśnego) – powierzchnia tego gruntu musi przekraczać 1 ha (lub 1 ha przeliczeniowy).

<sup>1</sup> Patrz załącznik nr 6 do rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454) – w przedmiocie definicji lasu znalazło się tam odesłanie do przepisów ustawy o lasach – tak więc również dla potrzeb ewidencji gruntów lasem jest grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,1 ha (...). Rozporządzenie to dalej w zwane będzie rozporządzeniem w sprawie ewidencji gruntów i budynków.

### III. Opodatkowanie gruntów związanych z gospodarką leśną

Problemy związane z zakresem przedmiotowym podatku leśnego dotyczą również drugiego z podanych na wstępie rozdziału członów definicji „las”: zgodnie z art. 3 pkt 2 ustawy lasem jest również grunt związany z gospodarką leśną<sup>2</sup> (bez względu na powierzchnię), zajęty pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej budynki, budowle (...), a także wykorzystywany na parkingi leśne i urządzenia turystyczne. W piśmiennictwie prawnopodatkowym wskazano, iż ścisłe trzymanie się zasady wyrażonej w art. 21 ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne byłoby zbyt krzywdzące dla podatników władających gruntami o małych powierzchniach (nie przekraczających 0,1 ha) związanymi z prowadzeniem gospodarki leśnej, lecz nie sklasyfikowanymi jako „lasy” w ewidencji gruntów, gdyż prowadziłyby do obciążenia takich gruntów znacznie wyższym podatkiem od nieruchomości<sup>3</sup>. Postuluje się więc, aby tego rodzaju niewielkie obszarowo grunty obciążać jednak podatkiem leśnym, a to z uwagi na ich faktyczny związek z gospodarką leśną. Związek ten powinny brać każdorazowo pod uwagę organy podatkowe, decydując o tym, czy wymierzyć podatek od nieruchomości czy podatek leśny.

Podobny do powyższego pogląd zawarł NSA w wyroku z dnia 15 października 1992 r.,<sup>4</sup> stwierdzając iż „grunt (las) opodatkowany podatkiem leśnym jest rozumiany dość szeroko, gdyż obejmuje nie tylko sam las, ale także grunty związane z gospodarką leśną, zajęte pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej budynki i budowle oraz miejsca składowania drewna (...)”. Na organach podatkowych ciąży więc, zdaniem Sądu, obowiązek zbadania związku gruntu z działalnością leśną<sup>5</sup>. Trudno się jednak z takim twierdzeniem zgodzić. Nadal należy pamię-

tać o kategoriycznym zapisie art. 21 ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne. Zasada tam wyrażona nie doznaje żadnych wyjątków. Trudno byłoby wytłumaczyć, dlaczego akurat w przypadku gruntów nie związanych z gospodarką leśną, pokrytych drzewami, krzewami i runem leśnym, lecz nie przekraczających swoją powierzchnią 0,1 ha należy rygorystycznie kierować się danymi z ewidencji gruntów, a jednocześnie odstępować od tego wymogu w przypadku gruntów nie przekraczających 0,1 ha powierzchni, związanych z działalnością leśną, lecz nie ujętych jako lasy w ewidencji gruntów. Wydaje się, iż doszłoby tu do niczym nie uzasadnionego uprzywilejowania podatników władających tą drugą kategorią gruntów. Jak już wyżej wspomniano, ewidencja gruntów w części dotyczącej lasów jest prowadzona z uwzględnieniem przepisów o lasach. Dla potrzeb ewidencji lasy zdefiniowano więc tak, jak w omawianej ustawie o lasach: zgodnie z rozporządzeniem w sprawie ewidencji gruntów i budynków lasem jest również grunt związany z gospodarką leśną (...) bez względu na jego powierzchnię. Jeśli więc ktoś wykorzystuje grunt do działalności leśnej (i chce płacić podatek leśny) **to najpierw powinien zmienić zapisy w ewidencji gruntów**, bo gdy tego nie zrobi, to niestety nie będzie mógł być uznanym za podatnika podatku leśnego. Ustawa o lasach określiła jedynie ramy pojęcia las – to pojęcie uwzględniono w ewidencji gruntów i w oparciu o tę ewidencję należy wymierzać podatek leśny (tak, jak stanowi art. 21 ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne). Organ podatkowy nie ma prawa badać charakteru gruntu (ani też oceniać, czy grunt ten jest związany z gospodarką leśną)<sup>6</sup> – to jest zadanie organu prowadzącego ewidencję gruntów. Odpowiednia zmiana zapisu w ewidencji gruntów leżeć będzie w interesie samego podatnika.

### IV. Opodatkowanie tzw. gruntów zadrzewionych i zakrzewionych

Ustawa o lasach definiuje las jako grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,1 ha, pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) – drze-

2 Przez gospodarkę leśną ustawa o lasach rozumie (zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1) działalność leśną 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 (...), a także sprzedaży tych produktów oraz realizację pozaprodukcyjnych funkcji lasu.

3 Por. L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998, s. 190.

4 Wyrok NSA z dnia 15 października 1992 r. (III SA 1599/92), POP 1997, nr 2, poz. 54.

5 Podobny pogląd został wyrażony również w wyroku NSA z dnia 17 kwietnia 1996 r. (SA/Wr 1118/95), „Wspólnota” 1996, nr 47.

6 Na pewno nie powinien dokonywać własnej oceny, czy dany grunt jest lasem, czy też nim nie jest – dla potrzeb opodatkowania podatkiem leśnym. Ocena związku gruntu z działalnością leśną, dokonywana przez organ podatkowy, będzie jednak dopuszczalna (a nawet konieczna) na etapie kwalifikacji lasu (gruntu tak sklasyfikowanego w ewidencji) jako wyłączonego z opodatkowania podatkiem leśnym – zgodnie bowiem z art. 60 ust. 1 pkt 1 nie podlegają podatkowi lasy nie związane z gospodarką leśną.

wami i krzewami oraz runem leśnym – przeznaczony do produkcji leśnej (...) albo jako grunt związany z gospodarką leśną (...) bez względu na jego powierzchnię. Nie każdy jednak grunt pokryty drzewami lub krzewami – nawet jeśli jego powierzchnia faktycznie przekracza 0,1 ha – może być obciążony podatkiem leśnym. Decydujące znaczenie dla kwalifikacji gruntu jako leśny i dla opodatkowania go omawianą daniną ma odpowiedni zapis w ewidencji gruntów (zgodnie ze wspomnianym już wcześniej art. 21 ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne). Ewidencja ta z kolei prowadzona jest na podstawie przepisów rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków. W akcie tym podzielono grunty leśne na dwie kategorie: lasy (symbol „Ls”) oraz tzw. grunty zadrzewione i zakrzewione (symbol „Lz”). Definicja lasu zawarta w omawianym rozporządzeniu pokrywa się z definicją lasu regulowaną przez ustawę o lasach. Okazuje się jednak, iż niektóre kategorie gruntów – mimo że mają powierzchnię przekraczającą 0,1 ha – nie są kwalifikowane jako las, ale właśnie jako grunty zadrzewione i zakrzewione. Zgodnie z ust. 2 pkt 2 załącznika nr 6 do cytowanego rozporządzenia gruntami zadrzewionymi i zakrzewionymi są grunty porośnięte roślinnością leśną, których pole powierzchni jest mniejsze od 0,1 ha, ale również są nimi – już bez względu na powierzchnię – tereny torfowisk pokrytych częściowo **kępami krzewów i drzew karłowatych**, jary i wąwozy pokryte **drzewami i krzewami** (...) itp. Okazuje się więc, że obok określonej powierzchni (co najmniej 0,1 ha) drugim równie ważnym warunkiem, jaki musi spełniać grunt, aby móc być zakwalifikowanym jako „las”, jest **przeznaczenie tego gruntu do produkcji leśnej**. Jeśli takiego przeznaczenia nie będzie miał, to mimo iż jest pokryty roślinnością leśną (np. drzewami), zostanie uznany za grunt o symbolu „Lz”. Opisany wyżej stan rzeczy ma bardzo istotne konsekwencje w sferze prawa podatkowego. Okazuje się bowiem, iż sama ustawa o lasach w ogóle nie wspomina o kategorii gruntów zadrzewionych i zakrzewionych – nie obejmuje więc zakresem swego działania „Lz-tów” (nie mogą być więc te grunty obciążone podatkiem leśnym). Nie występują one również w ustawie o podatku rolnym. W takim wypadku musi mieć do nich zastosowanie ogólna zasada wyrażona w art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: opodatkowaniu **podatkiem od nieruchomości** podlegają

**wszelkie grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym**. Obowiązek uiszczania podatku od nieruchomości z tytułu władania „Lz-tami” nie wydaje się jeszcze zbyt uciążliwy – pod jednym wszakże warunkiem: grunty te zostaną uznane za tzw. „pozostałe” (mówi o nich art. 5 ust. 1 pkt 7 u.p.o.l.), a w związku z tym odniesiona zostanie do nich stosunkowo niska stawka podatku od nieruchomości (obecnie nie więcej niż 0,08 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni)<sup>7</sup>.

Problem pojawia się jednak w sytuacji, gdy gruntem określonym jako „Lz” włada przedsiębiorca. Zgodnie z art. 5 ust 3 u.p.o.l. każdy grunt będący w posiadaniu przedsiębiorcy (oczywiście pod warunkiem, że nie jest objęty przepisami o podatku rolnym lub leśnym) kwalifikowany jest, dla potrzeb podatku od nieruchomości, jako **grunt związany z działalnością gospodarczą**. Nie jest przy tym istotny faktyczny związek takiego gruntu z wykonywaną przez przedsiębiorcę działalnością gospodarczą. Może się więc okazać, iż przedsiębiorca będzie dysponował ogromnymi połaciami terenu pokrytego drzewami czy krzewami, nie wykorzystywanego do prowadzenia działalności gospodarczej, ale też nie przeznaczonego do produkcji leśnej (czyli właśnie „Lz-tami”) – od takich gruntów będzie zmuszony opłacać podatek od nieruchomości, z tym że według stawek przewidzianych właśnie dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą – stawki te, na dzień dzisiejszy, oscylują na granicy aż **0,56 zł** od 1 m<sup>2</sup> powierzchni (a więc osiem razy wyższej niż stawki od tzw. pozostałych gruntów). Dla wielu podatników podatku od nieruchomości obowiązek zapłaty podatku z tytułu władania gruntami zadrzewionymi i zakrzewionymi może się więc okazać nie lada problemem.

Na problem opodatkowania „Lz-tów” zwróciło uwagę również Ministerstwo Finansów, które w piśmie z dnia 8 grudnia 1998 r. przyznało, iż opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają jedynie grunty oznaczone symbolem „Ls”. Jako że grunty zadrzewione i zakrzewione (oznaczone symbolem „Lz”) wchodzi co prawda w skład użytków leśnych, ale nie są ani lasami, ani gruntem leśnym, nie są zatem objęte opodatkowaniem podatkiem leśnym. Winien być od nich płacony w

<sup>7</sup> Por. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2000 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 105, poz. 1115).

takim razie podatek od nieruchomości, ale tylko wtedy, gdy nie wchodzi one w skład gospodarstwa rolnego – Ministerstwo Finansów zasugerowało bowiem, iż „Lz-ty” **mogą wchodzić w skład gospodarstwa rolnego**, stwierdzając: „W sytuacji, gdy grunty oznaczone symbolem Lz wchodzi w skład gospodarstwa rolnego – z uwagi na brak przeliczników dla tego rodzaju użytków – nie mogą być przeliczone na hektary przeliczeniowe, w związku z czym podatek rolny z tych gruntów nie może być ustalony. Natomiast w przypadku, gdy grunty Lz wchodzi w skład nieruchomości nie będących gospodarstwami rolnymi – winny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości”. Trudno się w pełni zgodzić z poglądem prawnym zawartym w omówionym piśmie. Grunty zadrzewione i zakrzewione nie mogą w żadnym wypadku wejść w skład gospodarstwa rolnego, jako że – zgodnie z art. 1 ust 2 ustawy o podatku rolnym – za gospodarstwo rolne można uznać jedynie **obszar użytków rolnych, gruntów pod stawami** oraz sklasyfikowanych w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem tego gospodarstwa. Nie mogą takiego gospodarstwa tworzyć w żadnym wypadku „Lz-ty”. Prawidłowy wydaje się więc wniosek, iż grunty zadrzewione i zakrzewione na dzień dzisiejszy zawsze będą podlegały podatkowi od nieruchomości.

Trudno jednak znaleźć jakikolwiek argument przemawiający za obciążeniem tej kategorii gruntów znacznie wyższym – w porównaniu do leśnego – podatkiem od nieruchomości. Argumentu tego można było się doszukać tylko w sytuacji, gdyby „Lz-ty” były faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. W praktyce, jeśli nawet znajdują się we władaniu przedsiębiorców, to nie są w ogóle w żaden sposób wykorzystywane – najczęściej są to bowiem tereny poeksploatacyjne stref ochronnych, będące w posiadaniu np. kopalni. Godnym uwagi wydaje się więc de lege ferenda postulat objęcia takich gruntów przepisami o podatku leśnym<sup>8</sup>.

8 Por. także rozważania L. Etela na temat opodatkowania „Lz-tów”: L. Etel, *Opinia w sprawie opodatkowania gruntów zadrzewionych i zakrzewionych (oznaczonych w ewidencji gruntów symbolem Lz)*, nie publ.

## ROZWIĄZANIA W ZAKRESIE SYSTEMU KATASTRALNEGO I OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI W BYTOMIU

### Wstęp

Miasto Bytom prowadzi od wielu lat program wdrożenia Miejskiego Systemu Informacji o Terenie (MSIT). Głównym celem systemu jest wspomaganie zarządzania miastem poprzez zbudowanie zintegrowanego systemu przeznaczonego do gromadzenia, archiwizacji, analizy i udostępniania geometrycznych (mapowych) i alfanumerycznych (opisowych) informacji o terenie, jego właściwościach i jego zagospodarowaniu. MSIT składa się z szeregu podsystemów i aplikacji. Dane i informacje są integrowane w ramach jednej relacyjno-obiektowej bazy danych Bytomskiego Centrum Informacji o Przestrzeni. W toku prac projektowych i wdrożeniowych okazało się, iż do najważniejszych zbiorów danych należą dane ewidencji gruntów i budynków oraz ewidencji podatkowej. Dzieje się tak ponieważ ewidencja gruntów jest podstawą dla podejmowania decyzji w zakresie planowania, inwestowania, sprzedaży nieruchomości, co ma bezpośredni związek z koniunkturą gospodarczą w mieście, a podatek od nieruchomości jest największym niezależnym od czynników zewnętrznych źródłem finansowania gminy. Z powyższych powodów, a także z powodu, iż – jak się szacuje w skali kraju – wpływy do kas gminnych z tytułu nieopłaconego podatku od nieruchomości są obecnie o 10–20% niższe od prawnie wymaganych, a taki stan rzeczy spowodowany jest trudnościami w weryfikacji danych wykazywanych przez podatników w rejestrach podatków od nieruchomości z rzeczywistym stanem posiadania, postanowiliśmy włączyć w program budowy MSIT zadania związane z integracją ewidencji gruntów z ewidencją podatkową. Poniżej opisano funkcjonujący obecnie w Bytomiu system „Podatku od nieruchomości”

(PN) oraz skrótowe aspekty połączenia tego systemu z ewidencją gruntów.

## I. System PN w Bytomiu

Podstawowym zadaniem systemu jest wsparcie czynności wymierzania podatku przez organ podatkowy gminy. Poza tym system ten stanowi ogniwo katastru wielozadaniowego – kataster fiskalny. Jako system katastralny prowadzi ewidencję nieruchomości do opodatkowania i realizuje powiązanie z pozostałymi ogniwami systemu katastralnego, czyli z ewidencją gruntów (kataster fizyczny) i księgami wieczystymi (kataster prawny).

Funkcje aplikacji wymierzania podatku stanowiącej podstawowy moduł systemu PN odzwierciedlają cykl pracy organu podatkowego gminy. Cykl ten można podzielić na czynności stałe, wykonywane regularnie oraz te, których wykonanie jest inicjowane czynnikami zewnętrznymi. Pierwsza grupa obejmuje wszystkie czynności składające się na wymiar podatku. Wymiar rozpoczyna rejestracja stawek ustalonych na bieżący rok oraz rejestracja podstawy prawnej dla decyzji. Następnie odbywa się obliczenie podatku dla wszystkich nieruchomości. Liczenie podatku odbywa się najczęściej etapami – każdy etap obejmuje część wszystkich nieruchomości znajdujących się na obszarze miasta np. położonych na obszarze jednej dzielnicy. Po obliczeniu podatku dla każdej nieruchomości musi zostać wydrukowana decyzja – nakaz płatniczy oraz – ich zbiorcza postać – rejestr wymiarowy. Dokumenty te stanowią podstawę do poboru podatku. Czynności inicjowane przyczynami zewnętrznymi to przede wszystkim korekty wysokości zobowiązania podatkowego.

## II. Ogólny opis systemu

System PN został opracowany przez Instytut Systemów Przestrzennych i Katastralnych z Gliwic na zlecenie Urzędu Miejskiego w Bytomiu w ramach programu wdrożenia MSIT i budowy Bytomskiego Centrum Informacji o Przestrzeni oraz prowadzenia pilotażowych prac związanych z tworzeniem zintegrowanego systemu wymiany danych pomiędzy księgami wieczystymi, ewidencją gruntów i ewidencją podatkową w podatkach od nieruchomości. Aplikacje składające się na

system podatków od nieruchomości są zaprojektowane do pracy w środowisku MS Windows. Dane gromadzone są w relacyjno – obiektowej bazie danych Oracle, serwer i stacje robocze znajdujące się w wydziałach Finansowym oraz Geodezji i Gospodarki Nieruchomościami połączone są w sieć działającą pod kontrolą Novell NetWare oraz Windows NT.

Główny panel aplikacji systemu PN jest przedstawiony na rysunku 1.

Rys. 1



Zawiera on przyciski niezbędne do korzystania z pełnej funkcjonalności oprogramowania. Każdy z przycisków powoduje uruchomienie odrębnego okna dialogowego (aplikacji), które jest związane z funkcją wymierzania podatku, drukowania decyzji czy porównywania danych podatkowych z odpowiednimi danymi w ewidencji gruntów.

System podatków od nieruchomości zarządza danymi objętymi tajemnicą skarbową, dlatego też jest ustanowiony obowiązek autoryzowania użytkownika przed każdym użyciem oprogramowania. System przechowuje informacje o istniejących użytkownikach, ich prawach i hasłach. Autoryzacja polega na wpisaniu w odpowiednim polu nazwy użytkownika i jego hasła. Nazwa użytkownika jest jawna, natomiast hasło powinno być znane jedynie jego posiadaczowi.

### 1. Moduł Wymiar

W systemie przewidziano wykonywanie czynności o pomocniczym znaczeniu – ale niezbędnych dla wypełnienia zasadniczych funkcji oprogramowania. Należą do nich wywoływanie opisu zadanej nieruchomości oraz prowadzenie książki adresowej.

Okno opisu zadanej nieruchomości wywoływane jest z poziomu dowolnego okna dialogowego, do którego użytkownik chce wczytać

opis nieruchomości o zadanym oznaczeniu (rejon, nr ewidencyjny) np. do okna „Wykazu nieruchomości”, „Wprowadzania zeznania” itp.

Okno książki adresowej wywoływane jest z panelu głównego aplikacji bądź z poziomu dowolnego okna dialogowego, na potrzeby którego użytkownik chce pobrać dane osobowe. Nieruchomości identyfikowane mogą być przez: dane osobowe (nazwisko, mię, adres, NIP, nr telefonu), dane adresowe (ulica, nr domu, nr lokalu, kod pocztowy, miasto, kraj).

### Wykaz nieruchomości

Zdecydowana większość operacji związanych z funkcjonowaniem ewidencji podatkowej (katastru fiskalnego) opiera się bezpośrednio na danych o nieruchomościach. Podstawowa zatem funkcją systemu jest samo przeglądanie zarejestrowanych opisów nieruchomości

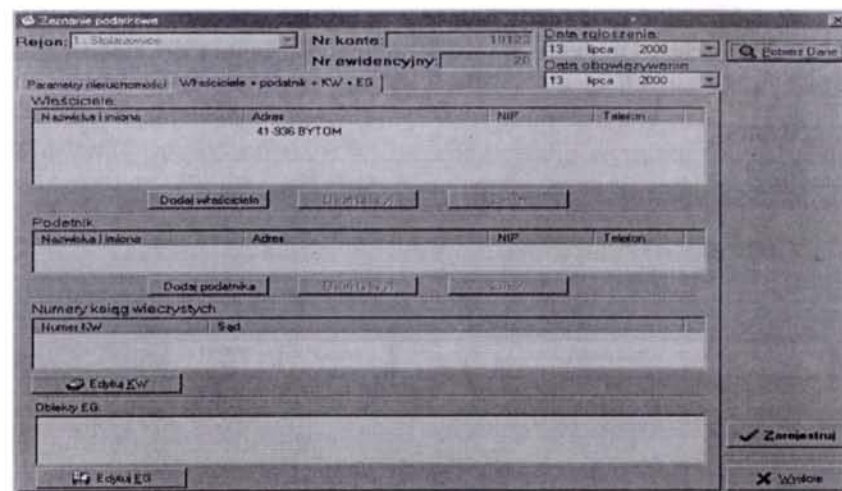
Zakres danych wykazu nieruchomości obejmuje między innymi: rejon podatkowy, numer ewidencyjny nieruchomości, numer karty kontowej nieruchomości, datę powstania obowiązku podatkowego (nabycia nieruchomości) z datą zgłoszenia, historię zmian parametrów nieruchomości, wymiar podatku, powierzchnia, stawka obniżka, kwota wymierzonego podatku, wielkość rat itd

### Wprowadzanie zeznania

Przepisy prawa nakładają na podatników obowiązek składania w wydziale urzędu zeznań podatkowych, w których podatnik informuje o parametrach fizycznych nieruchomości, wpływających na wysokość zobowiązania podatkowego, toteż system jest wyposażony w funkcję „Zarejestrowanie nowej nieruchomości”.

Zarejestrowanie w systemie PN nowego zeznania powoduje dodanie do systemu nowej nieruchomości, której zostaje nadany nowy numer ewidencyjny i numer karty kontowej w ramach wskazanego rejonu. Próba zarejestrowania niekompletnego opisu powoduje wyświetlenie odpowiedniego komunikatu. Do edycji numerów ksiąg wieczystych, adresu nieruchomości, odniesień do elementów EG (działek, budynków bądź lokali) służą odrębne okna dialogowe.

Rys. 2



Kolejną funkcją jest „Zmiana opisu zarejestrowanej nieruchomości.”

Wprowadzanie zmian do opisu danej nieruchomości wymaga jego uprzedniego wywołania – pobrania danych wejściowych. Zarejestrowanie zeznania przy użyciu przycisku „Zmiana” nie powoduje dodania do systemu nowej nieruchomości, a jedynie zmianę opisu nieruchomości utworzonej wcześniej.

Dla poprawy czytelności prezentowanego opisu oraz samej procedury jego rejestracji przewidziano korzystanie z: „Pomocniczych okien do wprowadzania niektórych danych” opisujących nieruchomość do których zaliczają się:

- edycja oznaczenia księgi wieczystej,
- edycja adresu nieruchomości,
- edycja oznaczeń obiektów właściwych dla systemu Ewidencji Gruntów, Budynków i Lokali (działek, budynków i lokali).

## 2. Moduł Rejestracja stawek i podstawy prawnej

Stawki podatku od nieruchomości są ustalane na dany rok uchwałą Rady Miejskiej. Uchwała stanowi podstawę prawną do stosowania takich, a nie innych stawek podatku na dany rok.

Rys. 3

Edytor Stawek

Podstawa prawna: Uchwała nr IV/35/98 Rady Miejskiej w Bytomiu z dnia 30 grudnia 1998r. w sprawie podatku od nieruchomości na terenie miasta Bytomia

Tematy rat: 00-01-15, 00-06-15, 00-03-15, 00-11-15

Rok podatkowy: 2000

| Opis stawki  | Wartość | Wartość maks. |
|--|---------|---------------|
| POW_MIESZK_Budynki mieszkalne lub ich części         | 0,30    | 0,00          |
| POW_GOSP_N Budynki niemieszkalne związane z dział.   | 13,40   | 0,00          |
| POW_GOSP_M Budynki mieszkalne zajęte na dział. gosp. | 13,40   | 0,00          |
| POW_BUD_G Budynki zajęte na garaże                   | 4,49    | 0,00          |
| POW_BYT_Budynki zajęte na potrzeby bytowe podstnika  | 2,40    | 0,00          |
| POW_BYT_IN Budynki zajęte na cele pozostałe          | 4,49    | 0,00          |
| WAR_BUD_G Budowle związane z dział. gosp.            | 2,00    | 0,00          |
| POW_GR_G Grunty związane z dział. gosp.              | 0,46    | 0,00          |
| POW_GR_ROL Grunty związane z dział. roln.            | 0,02    | 0,00          |
| POW_GR_POZ Grunty pozostałe                          | 0,06    | 0,00          |

00-05-29

Zestawienie

Zarejestruj

Wyjdź

W związku z powyższym system PN wyposażono w następujące funkcje obsługi zagadnień związanych z rejestracją stawek i ich podstawy prawnej w podatku od nieruchomości. Zakres funkcji w omawianym module to:

*Lista lat* – lista zawierająca wszystkie znane systemowi lata podatkowe.

*Podstawa prawna* – zawiera treść podstawy prawne uzasadniające określone stawki.

*Terminy płatności rat* – są to cztery pola służące do wprowadzania i edycji terminów płatności wszystkich czterech rat podatku od nieruchomości.

*Pole stawek* – zawiera wszystkie stawki, jakie ustanowiono na dany rok.

## 3. Moduł wymiaru i korekty wymiaru podatku

Do wymierzania i korekty wymiaru podatku służy okno „Podatek”. Możliwe jest automatyczne wykonanie operacji wymiaru (korekty) dla wybranych nieruchomości. Jednocześnie pozostawiono możliwość „ręcznego” sprawdzenia poprawności obliczeń (wyliczonych automatycznie kwot).

Rys. 4

Wymierzanie podatku

Nieruchomość: 5 Rezon 1

Parametry liczone nieruchomości z dnia 99-03-15

| Typ                                    | jedn.  | Zestawa  |
|--|--------|----------|
| Budynki mieszkalne lub ich części      | 90,50  | 99-03-15 |
| Budynki zajęte na garaże               | 15,00  |          |
| Budynki zajęte na potrzeby bytowe p... | 33,00  |          |
| Grunty pozostałe                       | 966,00 |          |

Określ nieruchomość: Pobierz Dane, Wymiar/korekta od 99-04-01, Podgląd naliczenia, Nalicz podatek, Pokaż stawki

Wymiary i korekty dla danej nieruchomości

| Data      | kwota/rok | kwota/mies | rata 1 | rata 2 | rata 3 | rata 4 |
|-----------|-----------|------------|--------|--------|--------|--------|
| 2000-01-1 | 240,10    | 20,01      | 60,10  | 60,00  | 60,00  | 60,00  |
| 1999-04-1 | 217,72    | 18,97      | 0,00   | 72,72  | 72,50  | 72,50  |
| 1999-02-1 | 176,10    | 18,00      | 0,00   | 55,00  | 56,00  | 57,00  |

Wycofaj operację, Niezakończony, Rejestruj Wymiarowy, Wyjdź

### Obliczanie wymiaru podatku

W celu wymierzenia należnego podatku należy za pomocą funkcji pomocniczej – przycisku *Pobierz Dane* wybrać nieruchomość (lub nieruchomości). Wybrane nieruchomości pojawią się na liście *Nieruchomości*. Następnie określa się datę, z którą ma obowiązywać wymiar.

Aby uruchomić wymierzanie podatku dla wszystkich nieruchomości z listy uruchamia się funkcję naliczania należnego podatku za pomocą przycisku *Nalicz Podatek*.



## Obliczanie korekty wymiaru podatku

Wymiar podatku jest pierwszym w roku naliczeniem podatku dla danej nieruchomości. Korekta zaś odwołuje się do poprzednio obliczonych kwot i tym samym zakłada, że przed nią były już inne naliczenia. Wynikiem wymiaru jest wydrukowana decyzja wymiarowa, a wynikiem korekty – decyzja korekcyjna.

### 4. Moduł Wydruki

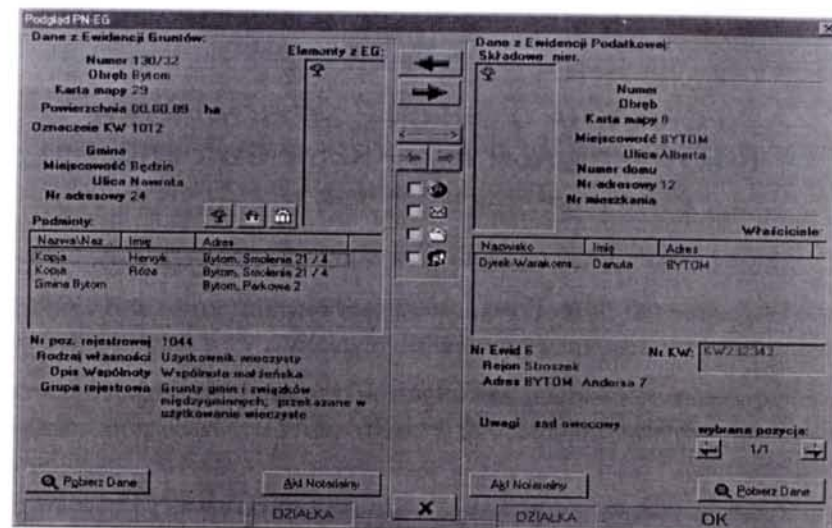
Drukowanie decyzji i rejestru wymiarowego są ściśle powiązane z samą czynnością wymierzania podatku

Przycisk wydruku uruchamia procedurę generującą dokument w zależności od stanu wybrania elementu na liście wymiarów i korekt. Drukowany jest dokument dla aktualnie wskazanego wymiaru lub korekty. Aplikacja rozpoznaje, czy aktualny element jest wymiarem czy korektą, i tworzy odpowiedni dokument. W systemie istnieje możliwość eksportu, jeśli zajdzie taka potrzeba, przygotowanej automatycznie decyzji do edytora tekstu (np. MS Word) w celu jej dalszej obróbki.

### 5. Moduł porównania PN-EG

Moduł porównania PN-EG został zaprojektowany z myślą o porównywaniu danych pochodzących z ewidencji podatków od nieruchomości z danymi z ewidencji gruntów i budynków. Tworząc ten moduł zależało nam na wychwyceniu różnic i niezgodności w obu bazach danych celem ich usunięcia i uzyskania w ten sposób spójnej i wiarygodnej bazy danych dla zabezpieczenia praw własności z jednej strony i wykrycia nieuczciwych podatników z drugiej. Moduł korzysta z mechanizmów opracowanych w ramach Bytomskiego Centrum Informacji o Przestrzeni z danych zawartych w replice zintegrowanej bazy danych, zachowując najwyższe standardy bezpieczeństwa samych danych jak i ochrony danych podmiotów (osób fizycznych i prawnych) których te dane dotyczą.

Rys. 5



Moduł PN-EG umożliwia odszukiwanie danych zarówno w bazie podatkowej (PN) jak i ewidencji gruntów (EG). Umożliwia również odszukiwanie danych w jednej bazie na podstawie wyników wyszukiwania w drugiej (PN EG i EG PN) oraz powiązanie tych dwóch baz danych z bazą Aktów Notarialnych, która z kolei zawiera informacje przydatne przy wycenie nieruchomości i dokonanych na nich operacjach notarialnych. Ze względu na swoją funkcjonalność może stanowić nieocenione źródło pomocy i wiedzy o stanie zabudowy i zagospodarowania danego rejonu w aspekcie ujawniania tych danych przez właścicieli, użytkowników obiektów poszczególnym organom administracji państwowej. Oczywiście sprawą jest, że osoba posiadająca działkę budowlaną będzie najprawdopodobniej znajdować się w bazie EG. Zdarza się jednak, najczęściej ze względu na różne zaszczości, iż nie figuruje w ewidencji podatkowej. Dzięki modułowi PN-EG można łatwo sprawdzić czy za obiekty ujawnione w EG jest odprowadzany podatek.

## **INFORMACJA O OBECNIE STOSOWANYCH ROZWIĄZANIACH W ZAKRESIE EWIDENCJI PODATKOWEJ W GMINIE OLSZTYN**

W gminie Olsztyn od roku 1999 funkcjonuje program EWOPIS. Jest to program ewidencji gruntów i budynków.

Korzystanie z danych zawartych w programie a niezbędnych do wymiaru podatku od nieruchomości odbywa się w naszej gminie drogą elektroniczną.

Wydział Finansów i Podatków otrzymuje informacje bezpośrednio z Wydziału Geodezji.

Oprócz tych informacji istnieje możliwość podglądu do danych ewidencyjnych na stanowisku pracy referentów do spraw podatkowych.

Ilość podatników liczona według wymiaru podatków na 2001 rok wynosi 21011 osób fizycznych (w tym spółki cywilne) i 876 podmiotów gospodarczych.

Imienne kartoteki podatkowe zakłada się na podstawie danych zawartych w wykazach nieruchomości składanych przez osoby fizyczne oraz wynikających z ewidencji gruntów.

Osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz inne wymienione w ustawie podatkowej składają nam do dnia 15 stycznia deklaracje podatkowe na formularzu wg ustalonego wzoru (art. 6 ust. 8 wcześniej wymienionej ustawy). Wzory deklaracji podatkowych wraz ze stawkami przesyłane są wszystkim podatnikom na początku roku podatkowego.

Program podatkowy umożliwia ewidencję podatników, wgląd do konta podatkowego zbiorczego dla każdej firmy oraz rejestr przepisów i odpisów podatku.

Dane zawarte w ewidencji gruntów wykorzystuje się do:

- 1) wymiaru podatku
- 2) weryfikacji danych zawartych w wykazach nieruchomości i deklaracjach

Mankamentem programu EWOPIS z punktu widzenia wymiaru podatków jest brak wartości budowli, wysokości pomieszczeń, oraz nie wyodrębnienie powierzchni klatek schodowych, szybów wind i powierzchni użytkowej budynków liczonej po wewnętrznej stronie.

W Olsztynie zamieszkałym przez 174271 osób funkcjonują cztery moduły systemu.

„GMINA” autorstwa ZETO, przeznaczone do naliczania podatku od nieruchomości (oddzielnie osoby fizyczne i osoby prawne) oraz windykacja podatku od nieruchomości.

Programy te są modyfikowane w miarę potrzeb oraz wspomagane przez programy pomocnicze.

1. „Podatek OPJ” jest modułem systemu „GMINA” na mikrokomputery IBM PC pracujące w sieci NOVELL. Zadaniem modułu jest informatyczna obsługa prac związanych z naliczaniem i windykacją podatków następujących podatków: podatek od nieruchomości, rolny, leśny od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej

Na podstawie kartoteki podatników i deklaracji podatkowych składanych do organu podatkowego naliczane są należności podatkowe.

Funkcjonalnie program naliczania i windykacji podatków podzielony jest na dwie części: OPJ – naliczanie podatków.

FIN – windykacja podatków.

Oba te programy pracują na wspólnym zbiorze opłat.

Program OPJ dopisuje do zbioru rejestru wymiarowe wynikające z naliczenia podatków na podstawie złożonych deklaracji w sprawie podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego.

Program FIN dopisuje zarejestrowane dowody wpłat i dokonuje rozliczeń.

2. Moduł „Łączne zobowiązanie pieniężne” obejmuje:

- ewidencję gospodarstw osób fizycznych,
- wymiar łącznego zobowiązania pieniężnego,
- wydruk decyzji,
- wydruk kwitariuszy dla inkasentów,
- wydruk upomnień,
- księgowanie i rozliczenie wpłat,
- zestawienia statystyczne,

Moduł „Łączne zobowiązanie pieniężne” składa się z części wymiarowej dotyczącej podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości oraz części finansowej – windykacja i rozliczenie wpłat z tytułu łącznego zobowiązania pieniężnego.

Program uwzględnia zwolnienia i ulgi podatkowe.

Cykl pełnej obsługi podatnika to:

- wpisanie danych do kartoteki,
- naliczenie podatku,
- naliczenie przypisu,
- wydruk decyzji.

3. Moduł „Modelowe naliczanie podatku” pozwala na wyliczenie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego wg trzech wariantów stawek. Program ten dostarcza dane do analizy wysokości podatku przy różnych stawkach oraz podaje różnice w stosunku do podatku wyliczonego wg stawki bazowej.

## KIERUNKI PRAC NAD REFORMĄ SYSTEMU OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI – WNIOSKI PRZEDSTAWICIELI GMIN WEJHEROWSKICH

### I. Wprowadzenie

Usprawnienie funkcjonowania administracji samorządowej wiąże się z koniecznością zmiany zasad finansowania jej działalności. Jednym z podstawowych kierunków prac jest zmiana zasad opodatkowania nieruchomości. Podjęte w tym zakresie działania zmierzają do zmiany podstawy wymiaru podatku i przyjęcia wartości przedmiotu opodatkowania jako podstawy wymiaru podatku (system „ad valorem”).

Z przebiegu dotychczasowych prac wynika, iż w procesie reformy systemu opodatkowania nieruchomości należy uwzględnić dwa kluczowe aspekty: społeczno-polityczny i organizacyjny. Niniejsze opracowanie nie zajmuje się zagadnieniami społeczno-politycznymi, dotyczącymi kwestii struktury i wymiaru podatku, natomiast koncentruje się na zagadnieniach związanych z ewidencją podatkową.

Istniejący obieg informacji dotyczący ewidencjonowania przedmiotów opodatkowania, dostosowany do wymagań obecnie funkcjonującego systemu podatkowego, nie spełnia wymogów systemu „ad valorem” i musi ulec modyfikacjom. Zatem jednym z kluczowych zagadnień warunkujących przeprowadzenie reformy jest kwestia reorganizacji ewidencji podatkowej do postaci umożliwiającej określenie podstawy opodatkowania w nowej formie.

Jednym z kierunków prac Ministerstwa Finansów jest określenie zasad dotyczących ewidencjonowania przedmiotów opodatkowania i ewidencjonowania przedmiotów transakcji umożliwiających prowadzenie reformy systemu podatkowego. Zakłada się, że reforma będzie realizowana etapami, poczynając od wprowadzenia najprostszych

metod, umożliwiających nieznaczne zróżnicowanie podatku od nieruchomości, i w dalszej kolejności przechodząc do rozwiązań bardziej złożonych umożliwiających docelowo zróżnicowanie podatku przy uwzględnieniu wartości przedmiotu opodatkowania. Ministerstwo Finansów realizuje w tym zakresie projekty z udziałem specjalistów zagranicznych.

Opracowanie niniejsze przedkładać członkowie zespołu konsultacyjnego funkcjonującego w ramach projektu PL/98/07 „Standardy opodatkowania nieruchomości wg formuły ad valorem”.

Opracowanie powstało w oparciu o:

- wyniki projektu USAID „Pomoc we wdrożeniu w Polsce Systemu Opodatkowania Nieruchomości Ad Valorem” (realizowanego m.in. na obiekcie miasto i gmina Wejherowo),
- dotychczasowe rezultaty prac wykonanych w ramach projektu PL/98/07 „Standardy opodatkowania nieruchomości wg formuły ad valorem” (realizowanego m.in. na obiekcie miasto i gmina Wejherowo),
- wyniki prac realizowanych na wojewódzkim obiekcie pilotowym w Wejherowie w zakresie dotyczącym funkcjonowania systemu informacyjnego o nieruchomościach (okres 1993–2001),
- wyniki prac seminariów starbienińskich, ze szczególnym uwzględnieniem wniosków końcowych II Seminarium w Starbieniu „Kataster a reforma podatku od nieruchomości” (czerwiec 1998).

## II. Słownik pojęć

☞ Strefa podatkowa – obszar obejmujący działki o zbliżonych parametrach cenotwórczych;

☞ Grupa podatkowa – budynki o zbliżonych parametrach cenotwórczych;

☞ Współczynnik lokalizacji – liczba określona w oparciu o stosunek średniej wartości  $m^2$  gruntów w danej strefie do średniej wartości  $m^2$  gruntów w strefie odniesienia;

☞ Współczynnik grupy – liczba określona w oparciu o stosunek średniej wartości  $m^2$  powierzchni użytkowej budynków w danej grupie podatkowej do średniej wartości  $m^2$  powierzchni użytkowej budynków w grupie odniesienia;

☞ Przedmiot opodatkowania – działki, budynki, lokale, ich części (także wynikające z współdziału) objęte obowiązkiem podatkowym ciążącym na podatniku;

☞ Ewidencja podatkowa – ewidencja transakcji, ewidencja przedmiotów opodatkowania, ewidencja podatników;

☞ Ewidencja transakcji – spis i opis przedmiotów transakcji z terenu gminy;

☞ Ewidencja przedmiotów opodatkowania – spis i opis przedmiotów opodatkowania z terenu gminy;

☞ Ewidencja podatników – spis i opis podatników;

☞ Opis przedmiotu transakcji – parametry przedmiotu transakcji determinujące wartość działek i budynków wchodzących w skład przedmiotu transakcji;

☞ Opis przedmiotów opodatkowania – parametry przedmiotu opodatkowania umożliwiające określenie strefy podatkowej dla działek oraz grupy podatkowej dla budynków wchodzących w skład przedmiotu opodatkowania a także umożliwiające określenie wartości fiskalnej;

☞ Wartość fiskalna – podstawa opodatkowania w postaci przybliżonej wartości przedmiotu opodatkowania, obliczona metodą porównywania parametrów przedmiotu opodatkowania z parametrami „normatywnymi” (ustalonymi w oparciu o analizę dokonanych transakcji kupna–sprzedaży nieruchomości).

## III. Możliwości zreformowania ewidencji przedmiotów opodatkowania

Na podstawie dotychczasowych prac prowadzonych na obiekcie wejherowskim uważamy, iż zasadnym jest przyjęcie, że ewidencja przedmiotów opodatkowania powinna być prowadzona tak, aby osiągnąć następujące cele:

- zapewnienie szczelności systemu podatkowego, tj. wyegzekwowanie obowiązku podatkowego wynikającego z tytułu dysponowania przedmiotem opodatkowania od wszystkich podatników;
- wprowadzenie jako podstawy opodatkowania wartości fiskalnej przedmiotu opodatkowania;
- w maksymalnym stopniu zautomatyzowanie procesu określania podstawy opodatkowania.

Wszelkie zmiany w systemie ewidencji przedmiotów opodatkowania powinny być prowadzone tak, aby utrzymać skuteczną realizację postępowania podatkowego bez narażenia organów administracji podatkowej na wzrost liczby odwołań od decyzji podatkowych w zakresie dotyczącym określenia przedmiotu opodatkowania.

Zrealizowanie wszystkich powyższych warunków byłoby możliwe poprzez wykorzystanie informacji gromadzonych w katastrze działek, budynków i lokali (który zawierałby m.in. parametry potrzebne do wyliczenia wartości fiskalnej)<sup>1</sup> oraz w urzędowym rejestrze transakcji kupna–sprzedaży nieruchomości. Należy przy tym zaznaczyć, iż warunkiem koniecznym wykorzystania katastru działek, budynków i lokali do tego właśnie celu jest to, aby zawierał on właściwie udokumentowane i uprawomocnione wpisy dotyczące działek, budynków i lokali, co w istotny sposób odróżnia go od obecnie prowadzonej ewidencji gruntów i budynków.

Tak rozumiany kataster w chwili obecnej nie istnieje, a jego zbudowanie jest procesem czasochłonnym. Z oczywistych względów reforma systemu podatkowego nie powinna być wstrzymywana do czasu zbudowania katastru, dlatego też proces reformowania podatków należy dostosować do możliwości wynikających z obecnego stanu systemu informacyjnego o nieruchomościach.

Konieczność zagwarantowania skuteczności podejmowania decyzji podatkowych bez narażenia się na ryzyko masowych odwołań wymaga utrzymania obecnego, deklaratywnego sposobu określania przedmiotu opodatkowania. W związku z tym, nie można uzyskać dostatecznie

<sup>1</sup> Kataster jest traktowany jako źródło informacji umożliwiającej określenie wartości fiskalnej a nie jako źródło informacji o wartości fiskalnej.

dużej ilości parametrów przedmiotu opodatkowania, gdyż spowodowałyby to znaczne skomplikowanie systemu podatkowego (konieczność podawania dużej ilości parametrów na deklaracjach podatkowych).

Należy nadmienić, że utrzymanie systemu deklaratywnego nie wyklucza możliwości wykorzystania informacji z ewidencji gruntów i budynków do częściowej realizacji wymienionych celów. Ponieważ obecna ewidencja jest praktycznie kompletnym spisem działek, jej wykorzystanie może w znacznym stopniu usprawnić procesy kontrolne w zakresie dotyczącym przedmiotu opodatkowania, a zatem zwiększyć szczelność systemu podatkowego. Ponadto z informatyzowana mapa ewidencyjna może być podstawowym narzędziem w procesie określania stref podatkowych i prowadzenia niezbędnych analiz przestrzennych.

#### IV. Scenariusz reformy systemu podatkowego

Biorąc pod uwagę zapisy dokumentu końcowego II Seminarium w Starbieniu „Kataster a reforma podatku od nieruchomości” oraz wnioski zawarte w opracowaniu „Wytyczne wyceny fiskalnej” (projekt PL/98/07), uważamy za możliwe przyjęcie następującego scenariusza reformy systemu podatkowego:

ETAP I. Powiązanie ewidencji przedmiotów opodatkowania z ewidencją gruntów i budynków.

ETAP II. Zróżnicowanie podatku od nieruchomości dotyczącego gruntów w zależności od przynależności do strefy podatkowej.

ETAP III. Zróżnicowanie podatku od nieruchomości dotyczącego budynków i budowli w zależności od przynależności do strefy i grupy podatkowej.

ETAP IV. Wprowadzenie podatku od wartości fiskalnej ustalonej przy wykorzystaniu parametrów uzyskanych z deklaracji.

ETAP V. Wprowadzenie podatku od wartości fiskalnej ustalonej przy wykorzystaniu parametrów uzyskanych z katastru działek, budynków, lokali

## **Etap I**

W ramach etapu I powinny zostać zrealizowane następujące zadania:

- wprowadzenie obowiązku oznaczenia w deklaracji podatkowej działek wchodzących w skład przedmiotu opodatkowania według oznaczeń ewidencji gruntów,
- opracowanie systemu wymiany informacji pomiędzy ewidencją podatkową a ewidencją gruntów,
- kontrola deklaracji podatkowych przy pomocy informacji z ewidencji gruntów,
- kontrola kompletności opodatkowania gruntów przy wykorzystaniu rejestru gruntów i mapy ewidencyjnej.

## **Etap II**

W ramach etapu II powinny zostać zrealizowane następujące zadania:

- określenie stref podatkowych – w oparciu o informacje o dokonanych transakcjach kupna–sprzedaży nieruchomości,
- zróżnicowanie wielkości podatku płaconego według obecnie stosowanych zasad – poprzez wprowadzenie współczynnika lokalizacji jako parametru korygującego dotychczasową stawkę podatkową.

Za podstawowe zagrożenie realizacji prac w etapie II uważamy brak dostatecznej ilości transakcji kupna–sprzedaży nieruchomości na lokalnych rynkach nieruchomości, a także brak odpowiedniego ich rozkładu przestrzennego. W wielu miejscach brak jest również planów zagospodarowania przestrzennego.

Wydaje się, że zagrożenia te można w efektywny sposób zminimalizować poprzez znaczną generalizację stref podatkowych, a zatem – znaczne ograniczenie ich liczby.

*Członkowie Zespołu Konsultacyjnego:*

*Adam Klimek*

*Marian E. Nikel*

*Krzysztof Roclawski*

*Mirosław Zieman*

## **EWIDENCJA PODATKOWA W GMINIE WARSZAWA-CENTRUM DZIELNICA PRAGA POŁUDNIE**

### **I. Zakres i źródła danych ewidencji podatkowej**

Podstawowymi danymi, zgodnie z obowiązującą ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, przy ustalaniu wymiaru podatku od nieruchomości są informacje, kto jest właścicielem, posiadaczem, użytkownikiem danej nieruchomości, jak również co jest przedmiotem opodatkowania (art. 4 ustawy) – tj. powierzchnia użytkowa budynków, powierzchnia gruntów, wartość budowli.

W chwili obecnej Wydział Finansowy Urzędu dysponuje bazą danych założoną w latach dziewięćdziesiątych na podstawie dostępnych akt wymiarowych kompletowanych przez lata pracy. Baza ta jest systematycznie aktualizowana przez informacje otrzymywane z innych Wydziałów Urzędu, jak również dane dostarczane przez samych podatników.

Informacje uzyskiwane z Wydziału Geodezji i Nieruchomości, tzw. „Zawiadomienie o Zmianie” informują o podmiotach, na których ciąży obowiązek podatkowy tzn.: kto był właścicielem, użytkownikiem itp. nieruchomości, a kto figuruje obecnie; czy nieruchomość jest we współposiadaniu czy też nie oraz jaki jest udział posiadania. Z zawiadomienia tego wynika również dokładne położenie oraz powierzchnia gruntu przed zmianą i po zmianie.

Zaznaczone jest oznaczenie użytku, klasa gruntu – dla działek przekraczających 1ha – tzn. rolnych oraz bardziej szczegółowe dane: jednostka ewidencyjna, obręb, nr jednostki i grupy rejestrowej, data dokonanej zmiany oraz podstawa jej dokonania.

Zawiadomienia z Wydziału Urbanistyki i Architektury to kopie decyzji wydawanych przez ten Wydział: zatwierdzenia projektów

budowlanych, pozwolenia na budowę, nadbudowę, rozbudowę budynków mieszkalnych jak również innych, które wg ustawy o podatkach i opłatach lokalnych klasyfikowane są jako pozostałe lub pod działalność gospodarczą, oraz pozwolenia na użytkowanie.

W decyzjach zawarta jest informacja o nazwie podatnika: osoba fizyczna, czy prawna, jej adres zamieszkania lub adres siedziby firmy, dokładny adres nieruchomości, nr działki i obręb.

Pozwolenie na użytkowanie wybudowanego, rozbudowanego itp. budynku mieszkalnego lub o innym przeznaczeniu określa: nazwisko (nazwę) podatnika, położenie nieruchomości, numer działki i jej obręb oraz datę wydania pozwolenia na użytkowanie.

Innymi danymi, z których korzysta Wydział Finansowy są zawiadomienia przesyłane przez Zakład Administrowania Nieruchomościami informujące o przekazaniu budynków będących w jego zarządzie i administracji pod zarząd wspólnot mieszkaniowych. Protokół zdawczy – odbiorczy dołączony do informacji określa przedmiot przekazania, dokładny adres, opis budynku, ilość i powierzchnię lokali oraz czy w budynku znajdują się lokale użytkowe.

Co roku poszczególne Administracje przesyłają dokładne listy lokatorów wykupionych mieszkań komunalnych. Wynika z nich, kto jest nabywcą lokalu (czy w poprzednim roku nie nastąpiła zmiana właściciela tzn. sprzedaż, darowizna) podany jest metraż mieszkania i udział w gruncie działki przynależnej do danego lokalu.

Dane do ewidencji podatkowej dostarczane są również przez Towarzystwo Opieki nad Zabytkami, skąd przesyłany jest wykaz obiektów wpisanych do rejestru dóbr kultury, lub objętych ochroną konserwatorską – znajdujących się na terenie naszej gminy.

Niewątpliwie bardzo ważnym źródłem są dane dostarczane w myśl art. 6 ust. 6 oraz ust. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepisy te nakładają na osoby fizyczne i prawne obowiązek składania organowi podatkowemu informacji (wykaz nieruchomości oraz deklaracja) zawierających dane niezbędne do wymiaru podatku od nieruchomości.

## II. Funkcje systemu

System PODATKI został przygotowany do prowadzenia ewidencji podatników, naliczania i drukowania nakazów łącznego zobowiązania pieniężnego, obejmującego podatek rolny, leśny i podatek od nieruchomości oraz prowadzenie pełnej księgowości zobowiązania. Dla realizacji tych celów tworzone i utrzymywane są zbiory danych, zawierające informacje o poszczególnych podatnikach. Ich zawartość odpowiada zakresom informacji, wymaganych dla poszczególnych rodzajów zobowiązań – oddzielnie więc przechowywane są dane do podatku rolnego, podatku leśnego itd.

Podstawową jednostką danych systemu jest nieruchomość – rozumiana jako opis danych podatnika wraz z danymi dotyczącymi poszczególnych rodzajów zobowiązań. Każda nieruchomość odpowiada jednemu podatnikowi lub współwłaścicielowi, posiada swój numer ewidencyjny, identyfikujący ją w systemie.

Po podaniu numeru nieruchomości możemy uzyskać następujące informacje:

- dane osobowe właścicieli, współwłaścicieli nieruchomości, dzierżawców, administratorów;
- dane ogólne nieruchomości – adres, numer hipoteki;
- dane szczegółowe tzn. opis w m kw. gruntów i budynków; jeżeli jest to podatek rolny lub leśny;
- dane szczegółowe gospodarstwa rolnego – dokładny opis wraz z podaniem klas gruntów wchodzących w skład gospodarstwa;
- dane lasów, podlegających opodatkowaniu;
- pełne informacje o należnych ulgach podatkowych;
- przypisy, odpisy, wpłaty itd. – dane związane z rozliczeniem podatnika.

Program oblicza poszczególne podatki, wchodzące w skład łącznego zobowiązania pieniężnego, dokonuje przypisu księgowego oraz drukuje decyzje wymiarowe.

Przygotowana jest jedna uniwersalna decyzja, która w zależności od danych nieruchomości może zawierać rozliczenie podatku od nieru-

chomości (jeżeli występują dane do opodatkowania), rozliczenie podatku leśnego (jeżeli występują dane lasów), rozliczenie podatku rolnego (jeżeli występują dane gruntów).

Podczas naliczania każdego ze zobowiązań dokonywany jest (lub aktualizowany) przypis księgowy. Jeżeli w danych dotyczących nieruchomości zostaną wprowadzone zmiany, powtórne przeliczenie podatku spowoduje zmianę wartości przypisu podatkowego.

System prowadzący księgowość zobowiązań posiada jednakowy, jednolity zestaw funkcji i zestawień księgowych umożliwiających prowadzenie pełnego rozliczenia zobowiązań, który obejmuje księgowanie i rozliczenia wpłat, naliczanie odsetek i drukowanie upomnień, tworzenie zestawień księgowych, dokonywanie bilansu zamknięcia.

Wszystkie programy prowadzące księgowość zobowiązań posiadają możliwość współpracy z systemem KASA, który został przygotowany do wspomagania prac związanych z obsługą kasy Urzędu.

Program komputerowy „PODATKI” funkcjonujący w naszym Urzędzie posiada bardzo wiele dodatkowych funkcji przydatnych do prowadzenia ewidencji podatkowej, między innymi: przeglądanie danych aktualnych i archiwalnych, zestawienia podatkowe, wydruk list podatników, zestawienia danych wg wsi i ulic, zestawienia ulg podatkowych, kontrolę poprawności naliczenia, zestawienia dokonanych zmian, rozliczenie łącznego zobowiązania i wiele innych.

W trakcie codziennej pracy dane są szczególnie chronione w celu zapewnienia ich kompletności, spójności i poufności. Oprogramowanie na wiele sposobów dba o integralność danych i wspomaga operatora w jego działaniach na tym polu. Program potrafi rozpoznać użytkowników i przypisać im odpowiednie uprawnienia w zakresie dostępu do poszczególnych funkcji oprogramowania.

System łączy ze sobą dwa referaty: pierwszy, który gromadzi wszelkie dane dotyczące poszczególnych nieruchomości oraz wydaje decyzje w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości i drugi, który zajmuje się egzekwowaniem należności od podatnika i prowadzi stronę finansowo – księgową zagadnienia.

## **INFORMACJA O OBECNIE STOSOWANYM W URZĘDZIE MIASTA PŁOCKA**

**– Wydziale Podatków i Opłat – systemie ewidencji podatkowej,  
zakres i źródła danych oraz funkcje używanego oprogramowania**

Wydział Podatków i Opłat Urzędu Miasta Płocka pracuje od dwóch lat w Systemie Posesja służącym do obliczania i bieżącej obsługi wymiaru oraz księgowania podatku od nieruchomości od osób fizycznych.

System jest jednym ze składników Pakietu Ratusz, w skład którego wchodzi dodatkowo systemy pozwalające prowadzić następujące podatki: rolny, od nieruchomości osób prawnych, od posiadania psów, dzierżawy nieruchomości.

Pakiet Ratusz został zainstalowany i jest obsługiwany w naszym mieście przez Firmę „REKORD” z Bielska-Białej.

System Posesja został zaprojektowany w ten sposób, aby mógł podjąć pracę w dowolnym momencie roku podatkowego. Na początek pracy w programie musieliśmy założyć kartoteki nieruchomości wpisując bieżące dane opisujące nieruchomość i jej właściciela. Dane te zostały przeniesione z programu „Fiskus”, na którym wcześniej opierała się praca naszego wydziału. Ponadto należało założyć karty kontowe, wpisując na nich ostatnie saldo wynikające z zaległych rat podatku oraz nadpłaty.

System zawiera między innymi katalog nieruchomości, który jest używany do przeglądania informacji o danych technicznych nieruchomości, jej właścicielach, kartach kontowych oraz terminach płatności i wysokości rat podatku. Możliwe jest dokonywanie zmian istniejących danych oraz wprowadzanie nowych do katalogu. Aby uzyskać interesujące nas dane należy wybrać właściwą nieruchomość. Opis nieruchomości zawiera następujące informacje:



- numer ewidencyjny nieruchomości,
- nazwę ulicy przy której się znajduje oraz jej numer,
- nazwiska i imiona właścicieli,
- numer rejestru wymiarowego.
- adres zamieszkania podatnika.

Po wybraniu opcji nieruchomość pojawia się ekran z danymi technicznymi. Dane techniczne wprowadzane są ręcznie do ewidencji nieruchomości na podstawie wykazów nieruchomości złożonych przez podatników zawiadomień o zmianie w formie pisemnych informacji (wydruki komputerowe) przekazywanych do naszego Wydziału z Wydziału Geodezji i Gospodarki Nieruchomościami. Zawiadomienie to informuje nas jedynie o powierzchni działki, jej numerze, nazwisku właściciela oraz podstawie dokonania zmiany w ewidencji gruntów. Nie zawiera natomiast szczegółowych informacji o składnikach nieruchomości tj. powierzchni zabudowań czy też o braku naniesień budowlanych. Wydział Geodezji sporządza zmiany w ewidencji gruntów na podstawie przesyłanych do niego z zewnątrz aktów notarialnych, decyzji administracyjnych, wypisów z ksiąg wieczystych, czy też innych tego typu dokumentów.

Ponadto w Wydziale Podatków funkcjonuje Referat Kontroli Finansowo-Gospodarczej, który przeprowadza kontrole nieruchomości na terenie miasta i na podstawie protokołów z tych kontroli podatnicy wzywani są do złożenia wykazów nieruchomości ujawnionych w wyniku kontroli.

Po wprowadzeniu wszystkich informacji system Posesja pozwala na:

- wyliczenie wymiaru podatku,
- wydrukowanie decyzji wymiarowych,
- wydrukowanie potwierdzeń odebrania decyzji,
- automatyczne księgowanie wymiaru na karcie kontowej podatnika.

Dokonywanie sprostowań wymiaru podatku, a co za tym idzie zmiany terminów i rat podatku, system wylicza z dat wprowadzonych potwierdzeń odbioru nakazów płatniczych terminy potwierdzonych rat

podatku, które są podstawą do wyliczenia odsetek. Tym samym automatycznie koryguje raty wynikłe z decyzji wymiarowych i sprostowań. Następnie w oparciu o nie dzieli kwotę wpłaty na należność i odsetki, księguje je i wylicza saldo.

System pozwala ponadto na:

- księgowanie wpłat, przerachowań i zwrotów,
- wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych,
- sporządzanie zestawień wybranych informacji o podatnikach, czy też poszczególnych składnikach nieruchomości.

W podobny sposób działa System „Firma-Podatek”, który służy do obliczania i bieżącej obsługi wymiaru podatku od nieruchomości osób prawnych. Program ten pozwala na zakładanie, zmianę i aktualizację kartotek firm, wymierzanie podatku, drukowanie rejestru wymiarowego oraz księgowanie wpłat podatników na podobnej zasadzie co w Systemie Posesja.

Dane do systemu wprowadzane są na podstawie deklaracji składanych przez poszczególne firmy. Wykaz firm zawiera następujące informacje:

- numer ewidencyjny firmy,
- skróconą nazwę firmy,
- adres firmy: ulica i numer domu.

Po wybraniu firmy z katalogu firm wyświetla się tabela zawierająca „dane techniczne” za poszczególne miesiące. Ze względu na dużą ilość zmian składników podatku w ciągu roku dane techniczne mogą być wprowadzane dla pojedynczych miesięcy lub dla zakresu miesięcy. Terminy płatności i wysokość rat podatku są tworzone przez System podczas generowania rejestru wymiaru. Dla każdej z wprowadzonych firm zostaje utworzonych 12 rat podatku. Ponadto można obejrzeć dane o właścicielach, karcie kontowej i terminach płatności rat.

Wszystkie operacje księgowe, takie jak: wpłaty, przeksięgowania, przerachowania, są wprowadzane przez pracowników księgowości, natomiast niektóre operacje wymiarowe są automatycznie obliczane przy zmianie danych technicznych – należą do nich wymiar, przypis i

odpis. Zdarzają się jednak przypadki, kiedy na karcie kontowej należy umieścić informacje o przypisach lub odpisach za lata ubiegłe, albo uwzględnić umorzenie części zobowiązań podatnika. Dane techniczne muszą przy tym pozostać niezmienione. W takich przypadkach należy uruchomić zadanie „Umorzenia i zaległości”. W wyniku wyboru tego zadania zostaje wyświetlona tabela umożliwiająca ręczne księgowanie następujących operacji:

- karny przypis,
- zaległy odpis,
- umorzenie,
- umorzenie zaległe,
- zwolnienie,

Dane opisujące firmę można usunąć po wybraniu zadania „Usuń firmę”. Jest to możliwe tylko w przypadku, gdy firma nie posiada karty kontowej, tzn. nie występowały w ciągu roku żadne operacje księgowe.

Księgowanie wpłat, przerachowania, czy też stronowanie wpłat odbywa się w systemie „Firma – Podatek” na podobnej zasadzie jak we wcześniej omawianym Systemie „Posesja”. Podobnie więc jak w systemie „Posesja” odbywa się wystawianie upomnień, wydruk zawiadomień o zaległościach podatkowych, ewidencjonowanie wysłanych upomnień.

Wymiar oraz księgowanie podatku rolnego obsługuje w naszym Wydziale kolejny program z Pakietu Ratusz, a mianowicie System Rolny.

Zasady działania i funkcje tego systemu są takie same jak w dwóch omawianych wcześniej Systemach. Zmiany w poszczególnych jego składnikach wynikają jedynie ze sposobu naliczania podatku rolnego czy też podatku leśnego.

Wszystkie działające w Wydziale Podatków i Opłat programy służące do ewidencji podatkowej współpracują z Systemem Kasa co umożliwia przeglądanie danych, import danych o dokonanych wpłatach i automatyczne zaksięgowanie dokonanych na miejscu wpłat, które były wcześniej wysłane do systemu Kasa.

Zaprojektowany przez Firmę „REKORD” pakiet Ratusz daje pełne zabezpieczenie zawartych w nim informacji zarówno przed utratą, jak i dostępem do nich przez osoby nieuprawnione. Jest na tyle elastyczny, iż bez konieczności zmian w programach można modyfikować parametry systemu oraz formę emitowanych druków (nakazów płatniczych, sprostowań decyzji i upomnień).

## ROZWIĄZANIA STOSOWANE W ZAKRESIE EWIDENCJI PODATKOWEJ W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI – POZNAŃ

Do końca 2000 roku dla obsługi podatków m.in. od nieruchomości stosowano oprogramowanie Sigid. Umożliwiało ono zarówno wymiar jak i księgowość podatkową, jednak baza danych podatkowych funkcjonowała odrębnie i nie była połączona z żadną inną bazą np. ewidencją ludności.

Od 1997 roku Urząd Miasta Poznania wspólnie z katowicką firmą COIG pracuje nad stworzeniem Zintegrowanego Systemu Informatycznego Wspomagającego Zarządzanie Miastem (KSAT).

### I. Ogólny opis Zintegrowanego Systemu Informatycznego Wspomagającego Zarządzanie Miastem (KSAT)

Wdrożone moduły: Ewidencja Ludności, USC, Prawa Jazdy, Rolnictwo i Gospodarka Żywnościowa, Transport Urzędu, Zdrowie i Sprawy Społeczne, Księga Główna, Należności i Zobowiązania, Kadry, Płace, Podatek od nieruchomości, Podatek od środków transportowych, Podatek rolny i leśny, Podatek od psów.

Wdrażane moduły: Rejestracja pojazdów, Planowanie i monitorowanie budżetu, Planowanie i monitorowanie WPI, Gospodarka Mieniem Komunalnym, Oświata, Kultura i Sztuka, Kultura Fizyczna i Turystyka, Dotacje dla podmiotów niepublicznych, Działalność gospodarcza, Środki trwałe, Ewidencja dodatków mieszkaniowych, Organizacja pracy Urzędu, Mandaty.

Technologia wykonania:

Metodologia projektowa: Oracle CASE\*Method

|                               |  |
|-------------------------------|--|
| Platforma projektowa:         | Designer 2000/Developer 2000   |
| Architektura aplikacji:       | Klient/Serwer  |
| Baza danych:                  | Oracle   |
| Użytkownicy:                  |  |
| Docelowa liczba użytkowników: | 400  |
| Aktualna liczba użytkowników: | 200  |
| Sieć komputerowa:             |  |
| Liczba połączonych budynków:  | 5  |
| Połączenia między budynkami:  | min. 10Mb/s (realizowane przez Poznańskie Centrum Superkomputerowo-Sieciowe)   |
| Połączenia w budynkach:       | 10 lub 100 Mb/s  |
| Wykorzystywany sprzęt:        |  |
| Klient (wymagania minimalne): | Pentium 200MHZ, 64MB RAM, 2GB HDD  |
| Serwer dla bazy danych:       | IBM RS/6000 HA-80 (Klaster), 2 procesory RS 64, 2GB RAM, 60GB pamięci dyskowej |
| Serwer plików:                | Novell Netware 4.11 (10 serwerów tworzących wspólne drzewo NDS)                |

### II. Funkcjonalność modułu „Podatki”

Zintegrowany system KSAT pozwala na korzystanie z różnych zbiorów danych w poszczególnych modułach.

Moduł „Podatki” korzysta przede wszystkim z danych adresowo-osobowych zawartych w module CKK (Centralna Kartoteka Kontrahenta) – zbiór osób mających różne rozliczenia z urzędem. Każdemu kontrahentowi nadawany jest numer. Moduł „Podatki” jest ściśle związany z modułem „Należności i zobowiązania” (N-Z). Służy on do prowadzenia wymiaru podatków, m.in. podatku od nieruchomości osób fizycznych i prawnych.

Wprowadzając podatnika operator korzysta z danych osobowo-adresowych, znajdujących się w CKK. Do programu nanoszone są wszystkie dane niezbędne do dokonania wymiaru: podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania – oczywiście wg kategorii ustawowych, daty zaistnienia obowiązku podatkowego. W programie znajdują się naniesione na początku roku podatkowego stawki podatkowe oraz podstawy prawne do poszczególnych decyzji. Z powyższych danych generowana jest dla osób fizycznych decyzja w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości. Program pozwala również na generowanie decyzji uchylających oraz zmieniających.

Po wysłaniu decyzji i jej odbiorze przez podatnika do bazy danych nanoszona jest data potwierdzenia jej odbioru, która ma wiążące znaczenie przy windykacji należności. Bez naniesienia potwierdzenia odbioru decyzja ta nie przechodzi do N-Z.

Naniesienie tej daty powoduje wygenerowanie dokumentu księgowego w N-Z decydującego o powstaniu zobowiązania podatkowego danej osoby wobec miasta z tytułu podatku. Dokument ten zawiera m.in. terminy płatności.

Zakładką pozwalającą na przeglądanie wszystkich danych podatnika jest tzw. „konsola”. W „konsoli” jest również podgląd na konto podatnika i wszystkie istniejące tam zapisy dotyczące dokumentów przesłanych z modułu „Podatki” jak i wytworzonych w module „N-Z” (np. przypisy, odpisy, dokonane wpłaty, odsetki za zwłokę, upomnienia, tytuły wykonawcze).

W Urzędzie funkcjonują wzory deklaracji i wykazów nieruchomości, póki co nie są uchwalone przez Radę Miasta, zawierają następujące dane:

dla deklaracji:

- nazwa podatnika,
- nr NIP, REGON,
- nr ksiąg wieczystych,
- nr geodezyjne: obręb, arkusz, działka,
- położenie nieruchomości,
- podstawy opodatkowania,

- stawki podatkowe,
- kwota podatku,
- data nabycia bądź wejścia w posiadanie nieruchomości, dla wykazu nieruchomości:
- nazwisko podatnika, adres zamieszkania
- nazwisko pełnomocnika
- nr księgi wieczystej
- nr geodezyjne
- położenie nieruchomości
- nr PESEL, NIP
- data nabycia bądź wejścia w posiadanie nieruchomości
- podstawy opodatkowania.

W stosunku do obowiązujących dziś regulacji tych danych mamy więcej np. o nr księgi wieczystej niezbędny celem dokonania zabezpieczenia poprzez wpis hipoteki czy dane geodezyjne.

System pozwala również na tworzenie zestawień i raportów:

osoby prawne:

- zestawienie podatników wg ewidencji (opcje: a) podatnicy, którzy złożyli deklaracje, b) podatnicy, którzy nie złożyli deklaracji),
- zestawienie ilościowe z rejestru deklaracji i korekt wg daty wprowadzenia
- zestawienie kwotowe wg ulg
- zestawienie nieruchomości wg nr geodezyjnych
- zestawienie kwotowe wg rodzajów nieruchomości

osoby fizyczne:

- zestawienie wg rodzaju nieruchomości
- zestawienie kwotowe wg rodzaju nieruchomości
- zestawienie kwotowo-ilościowe rejestru wymiarowego
- zestawienie nieruchomości wg nr geodezyjnych
- karta obiektu podatkowego

- zestawienie podatników wg ewidencji
- rejestr obsługi decyzji.

Organ podatkowy obecnie korzysta z następujących źródeł danych o nieruchomościach:

- wykazów / deklaracji składanych przez podatników,

O danych z ewidencji gruntów opracowanych na dany dzień dla poszczególnych części miasta. Informacje te były przygotowane przez ZGiKM „Geopoz” i zestawiały dane o nieruchomościach z ewidencji gruntów z danymi z ewidencji podatkowych wykazując różnice,

- informacji o sprzedaży mieszkań komunalnych – Wydział Mienia Komunalnego – gdy ustanowiono odrębną własność,
- wydanych decyzji Wydziału Urbanistyki i Architektury Urzędu Miasta o stwierdzeniu na użytkowanie. W tym przypadku podatek jest wzywany do złożenia deklaracji / wykazu,
- informacji notariuszy o czynnościach cywilnoprawnych mających wpływ na powstanie obowiązku podatkowego w zakresie kupna sprzedaży nieruchomości.

Obecnie Geopoz prowadzi prace nad budową Systemu Informacji Przestrzennej (SIP) Miasta Poznania. Rozwiązania lokalne, które mogą stanowić źródło danych do Centralnej Bazy Danych (COB) SIP obsługują dane w zakresie tzw. Nakładek tematycznych w następujących obszarach:

- EwiPlus – do obsługi ewidencji gruntów i budynków oraz systemu adresowego, wspomagany przez aplikacje do zakładania – konwersji danych,
- M@Plus – do zapisu i prezentacji planów zagospodarowania przestrzennego,
- MOPIN – do obsługi procesu inwestycyjnego,
- Dedykowane rozwiązanie dla Wydziału Koordynacji i Rozwoju do obsługi Wieloletniego Planu Inwestycyjnego oparte o pakiet ArcView,
- Mechanizmy przeglądania danych w uzgodnionym formacie SIP (shape, html) jako nieodpłatny produkt do szerokiego zastosowania w zakresie przeglądania danych.

Wdrożenie rozwiązania CBD SIP odbywać się będzie etapami.

Etap wdrożenia (prototypowy) będzie polegał na uruchomieniu rozwiązań do udostępnienia danych, które nie będą bazowały na danych przechowywanych w relacyjnej bazie danych, lecz będą stanowić niezależny ale administrowany zbiór danych (eksportów danych z wcześniejszej wymienionych aplikacji, w przyjętym formacie wymiary shape + html).

Dane te wzbogacone zostaną o ortofotomapę. Zasadniczą rolę integratora danych pełnić będzie pakiet Arc IMS.

Drugi etap, docelowy zostanie zrealizowany na podstawie opracowanego obecnie projektu technicznego rozwiązania CBD SIP, gdzie będzie gromadzony i aktualizowany państwowy zasób geodezyjny i kartograficzny (MODGiK).

Mając na uwadze docelową konieczność rozliczania udostępnionych danych w CBD SIP zostanie zaimplementowany rozbudowany mechanizm rozliczenia do poziomu rozliczania każdego uczestnika z dostępu do danych.

Przygotowano umowę o udostępnienie baz danych systemu informacji o terenie dla m. Poznania, której przedmiotem są bazy danych stanowiące własność Skarbu Państwa:

- ewidencja gruntów i budynków,
- numeryczna mapa miasta,
- ortofotomapa cyfrowa.

W zależności od wymagań użytkownika, dla danego sposobu dostępu, możliwe jest wybranie przez użytkownika rodzaju dostępu poprzez:

- bezpłatny dostęp do danych poprzez przeglądarkę danych, która wymaga jedynie po stronie użytkownika, posiadania licencji pakiet MS Windows oraz dostępu do sieci wewnętrznej Urzędu Miasta opartej na usługach PCSS / POZNAŃ.
- lokalizacja czyli instalacja licencji aktualnie dostępnego rozwiązania aplikacyjnego SIP.