

Problematyka prawna ewidencji gruntów i budynków w kontekście prawidłowej klasyfikacji gruntów rolnych

1. Uwagi wstępne

Wśród planistów i przedstawicieli doktryny prawa rolnego ciągle aktualna jest dyskusja na temat właściwego zagospodarowania przestrzennego na obszarach wiejskich. W czerwcu 2016 roku w Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi odbyło się seminarium na temat „Planowania przestrzennego na obszarach wiejskich – potrzeby zmian”, które poświęcone było kwestii niewydolności aparatu planistycznego i wyzwaniom, jakie stoją przed organami władzy publicznej w zakresie skutecznego kształtowania przestrzeni wiejskiej. Zanim jednak zostaną wprowadzone zmiany legislacyjne należałoby zastanowić się, jakie obecnie instrumenty prawne kształtują ład przestrzenny na obszarach wiejskich i jak wygląda ich efektywność w zakresie racjonalnego wykorzystania tych obszarów. W tym miejscu należy nadmienić, iż w Polsce mamy trzy poziomy planowania przestrzennego: krajowy (Koncepcja Przestrzennego Zagospodarowania Kraju), regionalny (plan zagospodarowania przestrzennego województwa) i lokalny, nazywany gminnym.² To właśnie na szczeblu gminnym podejmowane są najważniejsze decyzje dotyczące zagospodarowania przestrzennego, bo to organy jednostek samorządu terytorialnego mają do wykorzystania narzędzia o największej sile oddziaływania na przestrzeń terytorialną.³ Niewątpliwie podstawowymi aktami planistycznymi na szczeblu gminnym są studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego oraz miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego. Pewną alternatywą dla tych dokumentów jest decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, która najogólniej rzecz ujmując wydawana jest w przypadku, gdy chcemy wybudować dom, a na tym terenie nie uchwalono miejscowego planu zagospodarowania prze-

1 Uniwersytet Śląski.

2 L. Mierzejewska, *Rozwój zrównoważony w planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym w Polsce*, [w:] Aktualne problemy zarządzania rozwojem przestrzennym w Polsce, J. Martyniuk-Pęczek, M. Nowak (red.), Warszawa 2015, s. 98-99.

3 M. Feltynowski, *Badania zależności między planowaniem przestrzennym a typem funkcjonalnym gmin wiejskich w obszarze bipolarnym Warszawy i Łodzi*, [w:] Aktualne problemy zarządzania rozwojem przestrzennym w Polsce, J. Martyniuk-Pęczek, M. Nowak (red.), Warszawa 2015, s. 209.

strzennego. Jednak to nie te instrumenty stanowią podstawę rozstrzygnięć w kwestii planowania przestrzennego. Zgodnie z art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 roku prawo geodezyjne i kartograficzne⁴ podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Oznacza to, że organy władzy publicznej, zwłaszcza samorządowej, powinny brać pod uwagę dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków, która potocznie nazywana jest katastrem nieruchomości.⁵

Ewidencja gruntów i budynków jest zbiorem informacji o charakterze przedmiotowym (grunty, budynki, lokale), jak i podmiotowym (właściciele i inne podmioty zarządzające i gospodarujące nieruchomością).⁶ Jest to zatem rejestr publiczny, który obejmuje: po pierwsze rejestr informacji w postaci wpisów umieszczonych w ewidencji na podstawie stosownych dokumentów będących w posiadaniu organu rejestrowego, a po drugie rejestr dokumentów podpisanych do informacji będących podstawą wpisów w operacie ewidencyjnym.⁷ W doktrynie i orzecznictwie przyjmuje się, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków mają charakter techniczno-deklaratoryjny. A jaki charakter prawny ma sama ewidencja gruntów i budynków? Niewątpliwie nie jest ona źródłem prawa powszechnie obowiązującego, co ciekawe nie stanowi również źródła prawa wewnętrznego, a mimo to ustawodawca nadaje jej wysoką rangę w hierarchii prawnej, uzależniając przy tym podejmowanie rozstrzygnięć od informacji zawartych w ewidencji.

Najbardziej doniosłe znaczenie odgrywa ewidencja w kształtowaniu przestrzeni wiejskiej w kontekście podatków lokalnych i podatku od towarów i usług. Współczesne oczekiwania w stosunku do ewidencji gruntów i budynków można by było zawrzeć w trzech podstawowych тезach: poprawienie aktualności wpisów, kompletność i dokładność danych oraz większa spójność między przepisami dotyczącymi zagospodarowania przestrzennego.

2. Rola ewidencji gruntów i budynków w kształtowaniu wymiaru podatków lokalnych, zwłaszcza podatku rolnego

W orzecznictwie sądów administracyjnych wielokrotnie podkreślano rolę ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru podatków lokalnych. Od tego, czy dany grunt zostanie sklasyfikowany jako użytki rolne, czy jako grunty zabudowane zależy wysokość podatku. W artykule tym uwaga zostanie skupiona przede wszystkim

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

5 Prawo geodezyjne i kartograficzne, J. Lang, J. Maćkowiak, E. Stefańska (red.), Warszawa 2013, s. 213.

6 Wyrok NSA z 20 listopada 2009, sygn. akt I OSK 189/09, Legalis nr 316896.

7 D. Felcenloben, Kataster nieruchomości rejestrem publicznym, Katowice 2009, s. 27.

na podatku rolnym i konsekwencjach błędnego ujęcia gruntu w ewidencji gruntów i budynków.

Podatkowe znaczenie informacji zawartych w ewidencji podkreśla art. 21 ustawy prawo geodezyjne i kartograficzne wskazując, iż „podstawę wymiaru podatków [...] stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków”. Sformułowanie „wymiar podatków” oznacza, iż organ podatkowy ustalając konkretne zobowiązanie podatkowe uwzględnia zarówno elementy podmiotowe, jak i przedmiotowe, które umieszczone są w ewidencji gruntów i budynków.⁸

Nie ulega wątpliwości, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są dla organów podatkowych wiążące. Trafnie ujął to Wojewódzki Sąd w Szczecinie⁹ podkreślając, że ewidencja jest bezspornym źródłem informacji o nieruchomościach, jak i o osobach władających tą nieruchomością, na podstawie których organa podatkowe ustalają wymiar podatków. W ten tok rozumowania wpisuje się wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 grudnia 2012 roku „podstawą wymiaru podatków nie jest stan faktyczny, lecz stan ujawniony (zapisany) w ewidencji gruntów i budynków. W tym kontekście można mówić o formalnym związaniu ewidencją, która dla wymiaru podatku ma znaczenie rozstrzygające, niezależnie od tego, jaki w określonym czasie jest charakter danych gruntów”.¹⁰ W związku z powyższym jeśli dana działka została sklasyfikowana w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, to organ podatkowy wydaje decyzję w sprawie podatku rolnego. Co w przypadku, gdy organ ewidencyjny popełni błąd w klasyfikacji gruntów i wpisze błędny klasoużytek przy określonej działce ewidencyjnej? Jakie to będzie miało skutki dla „zwykłego” podatnika, a jakie dla podatnika – osoby prowadzącej gospodarstwo rolne? W przypadku podatnika nieprowadzącego gospodarstwa rolnego błędna klasyfikacja gruntów będzie oznaczać wyższy wymiar podatku. Gdyby jednak grunt w rzeczywistości był gruntem ornym klasy V, a ujęty byłby w ewidencji jako grunt pozostały – teren mieszkaniowy, oznaczałoby to, że podatnik płaci wysoki podatek za grunt, który ustawowo zwolniony jest z opodatkowania. Podobnie sytuacja wygląda z podatnikiem, który prowadzi gospodarstwo rolne. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym¹¹ zawiera definicję gospodarstwa rolnego w art. 2, który stanowi, że za gospodarstwo rolne uważa się obszar użytków rolnych niezajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy. W przypadku, gdy organ ewidencyjny popełni błąd i sklasyfikuje jedną z działek wchodzącą w skład gospodarstwa rolnego jako nieużytek rolny i to spowoduje pomniejszenie powierzchni nieruchomości poniżej 1 ha, to cała nieruchomość traci status gospo-

8 Wyrok NSA z 13 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 3109/12, Legalis nr 1217903.

9 Wyrok WSA w Szczecinie z 11 września 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 492/13, Legalis nr 789983.

10 Wyrok NSA z 21 grudnia 2012 r., sygn. akt II FSK/986/11, Legalis nr 737171.

11 Dz.U. 2016 poz. 817 z późn. zm.

darstwa rolnego w kontekście lokalnych ustaw podatkowych. Konsekwencją tego jest oczywiście wyższy podatek gruntowy, ale przede wszystkim to, że budynki gospodarcze (służące do działalności rolniczej) położone na terenie nieruchomości, dotychczas zgodnie z ustawą z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych¹² zwolnione z opodatkowania, zostaną opodatkowane podatkiem od nieruchomości. W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu „nawet budynki typowego rolnika położone na gruntach niesklasyfikowanych jako użytki rolne nie mogą być zwolnione od podatku od nieruchomości. Muszą to być budynki położone na gruntach rolnych stanowiących gospodarstwo rolne”.¹³

Podkreślić jednak należy, iż inna regulacja prawna dotyczy gospodarstwa rolnego w kontekście przyznawania płatności. Podstawę prawną prowadzenia ewidencji gospodarstw rolnych stanowi ustawa z dnia 18 grudnia 2003 roku o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności.¹⁴ Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych informacje zawarte w ewidencji gruntów i budynków nie mogą stanowić fundamentalnej podstawy ewidencji gospodarstw rolnych w ramach płatności. Różnicę stanowi fakt, iż działka określona jako działka ewidencyjna służy celom ewidencyjnym i informacyjnym, natomiast sklasyfikowanie działki jako działki rolnej skutkuje przyznaniem płatności. Jednocześnie należy nadmienić, iż może się tak zdarzyć, że działka rolna będzie pokrywać się powierzchnią z działką ewidencyjną. W takim przypadku dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków będą miały charakter dodatkowego dowodu na okoliczność odpowiedniej wielkości działki rolnej, która została zgłoszona do płatności.¹⁵ Na potwierdzenie tej tezy Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 listopada 2010 roku stwierdził, że „niewątpliwie pojęcie działki ewidencyjnej różni się zasadniczo od pojęcia działki rolnej, z tego głównie powodu, że jest ona wyznaczana i rejestrowana wyłącznie dla celów ewidencji gruntów i budynków (działka ewidencyjna to wydzielony za pomocą linii granicznych ciągły i prawnie jednorodny obszar gruntu położony w jednym obrębie ewidencyjnym), a więc dla celów rejestrowych i obejmuje różnego rodzaju użytki gruntowe, w tym rolne. Tak wyznaczony obszar gruntu nie pokrywa się znaczeniowo z decydującą dla celów płatności powierzchnią działki rolnej rozumianej jako zwarty obszar gruntu, na którym jeden rolnik prowadzi jedną grupę upraw (art. 2 pkt 1a rozporządzenia Komisji Nr 796/2004 oraz art. 2 pkt 1 ustawy o płatnościach)”.¹⁶

W przypadku nieprawidłowości przy klasyfikacji gruntów w postaci błędnych wpisów w ewidencji gruntów i budynków, osoba władająca nieruchomością powinna udać się do organu ewidencyjnego, jakim jest starosta, w celu ich weryfikacji.

12 Dz.U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.

13 Wyrok WSA w Poznaniu z 13 marca 2013 r., sygn. akt III SA/Po 851/12, Legalis nr 780421.

14 Dz.U. z 2015 r. poz. 807 z późn. zm.

15 J. Lang, J. Maćkowiak, E. Stefańska, Prawo geodezyjne i kartograficzne, Warszawa 2013, s. 242.

16 Wyrok NSA z 18 listopada 2010 r., sygn. akt II GSK 990/09, Legalis nr 326248.

Organy podatkowe nie mogą samodzielnie dokonywać zmian w ewidencji gruntów i budynków. Jak słusznie zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu,¹⁷ to do osoby kwestionującej prawidłowość informacji zawartych w ewidencji należy obowiązek udania się do starosty, aby wszcząć procedurę zmiany błędnych danych. I „jeżeli w postępowaniu administracyjnym przed właściwym starostą podatnik przeprowadzi skuteczny przeciwdowód przeciwko treści dokumentu urzędowego, jakim jest ewidencja gruntów i budynków, wówczas dopiero pojawi się możliwość zmiany sposobu opodatkowania spornych nieruchomości”.¹⁸

3. „Tereny niezabudowane” przedmiotem zwolnienia z podatku od towarów i usług

a) Problematyka zwolnień gruntowych przed 1 kwietnia 2013 r.

Na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług¹⁹ istnieje możliwość zwolnienia z opodatkowania określonych gruntów. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy do 1 kwietnia 2013 r. zwolnieniu podlegała dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę. Wątpliwości interpretacyjne pojawiały się już na samym początku definicji, a mianowicie: czym jest teren? czym jest dostawa terenu? czym jest teren budowlany, a czym teren przeznaczony pod zabudowę?

Zgodnie z przepisami ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym za teren należałoby przyjąć teren, który objęty jest prawem własności oraz teren, który objęty jest użytkowaniem wieczystym. Natomiast jeśli uznać, że pojęcie dostawa terenów jest równoznaczne z pojęciem dostawa towarów, to zwolnieniem objęta byłaby sprzedaż, zamiana i ustanowienie prawa własności i użytkowania wieczystego. Na uwagę zasługuje jednak fakt, iż w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w § 13 ust. 1 pkt 4 zwalnia się z podatku VAT dzierżawę gruntów przeznaczonych na cele rolnicze, a także zbycie prawa użytkowania wieczystego tych gruntów.²⁰ Wydaje się, że jest to pewne uchybienie i niepotrzebne zróżnicowanie zasad opodatkowywania ze strony ustawodawcy.²¹

Więcej niejasności przysparzały jednak pojęcia: teren budowlany i teren przeznaczony pod zabudowę. W poprzednim porządku prawnym ustawodawca ani w ustawie o podatku od towarów i usług ani w żadnej innej regulacji prawnej nie

17 Wyrok WSA w Poznaniu z 25 lutego 2016 r., sygn. akt. I SA/Po 2142/15, Legalis nr 1444028.

18 Wyrok NSA z 27 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 1691/14, Legalis nr 1395459.

19 Dz.U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.

20 Dz.U. z 2013 r. poz. 247 z późn. zm.

21 S. Brzeszczyńska, Przeznaczenie gruntów a VAT, „Nieruchomości” 2009, nr 10, s. 25.

zdefiniował tych pojęć.²² Z pomocą nie mogły również przyjść przepisy unijne, ponieważ zgodnie z art. 12 ust. 1 lit. b w zw. z ust. 3 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej jako „teren budowlany należy rozumieć każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany przez państwa członkowskie za teren budowlany”.²³ Zgodnie z tą definicją to do kompetencji każdego państwa członkowskiego Unii Europejskiej należało doprecyzowanie pojęcia grunt uznawany za teren budowlany.²⁴ Jedno jest pewne, mianowicie terenem budowlanym jest grunt, który albo jest już zabudowany, albo w niedalekiej przyszłości będzie, natomiast gruntem przeznaczonym pod zabudowę będzie grunt, który uzyskał już pewne decyzje związane z procesem budowlanym.²⁵ Wydaje się, że dotyczy to zarówno budynków, jak i budowli.²⁶ Przedstawiciele doktryny stali ponadto na stanowisku, że to nie subiektywne odczucia podmiotów transakcji mają wpływ na zwolnienie z podatku VAT, a jedynie obiektywne okoliczności (np. brak decyzji budowlanych).²⁷

W miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego przeznacza się określone tereny na tereny budowlane lub przeznaczone pod zabudowę. W przypadku braku planu miejscowego o zakwalifikowaniu danego terenu decyduje decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Natomiast problem pojawiał się w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego i braku decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Wiele organów podatkowych w takiej sytuacji odwoływało się do ustaleń studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego. Jeśli w studium określony teren kwalifikowany był jako grunt orny, to wówczas był on zwolniony od podatku VAT, natomiast jeśli był to grunt zabudowany, to podlegał opodatkowaniu 23% podatkiem VAT. Niestety, nie była to dobra praktyka, ponieważ studium jest to jedynie akt kierownictwa wewnętrznego gminy, a nie akt prawa miejscowego. W związku z tym, studium nie wywiera wpływu na sytuację prawną podmiotów prawa. Ponadto ma ono charakter bardzo ogólny i mimo że plan miejscowy opracowywany jest na podstawie studium, to jednak jest bardziej szczegółowy, a co za tym idzie jego ustalenia w mniejszym lub większym zakresie mogą odbiegać od ustaleń studium.²⁸ Spory podatkowe próbował rozwiązać Naczelny Sąd Administracyjny. W wyroku z dnia 17 stycznia 2011 roku, zapadłym w składzie 7 sędziów, podniósł, że „w sytuacji

22 M. Szymankiewicz, Tereny budowlane i przeznaczone pod zabudowę, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 8.

23 Dz.Urz. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006, s. 1.

24 J. Matarewicz, A. Piątkowska-Chmiel, Komentarz VAT-ustawa o podatku od towarów i usług, Warszawa 2014, s. 79.

25 S. Brzeszczyńska, Przeznaczenie gruntów a VAT..., *op. cit.*, s. 26.

26 A. Bartosiewicz, Znaczenie planów miejscowych dla opodatkowania podatkiem od towarów i usług transakcji zbycia gruntów, [w:] Kierunki reformy prawa planowania i zagospodarowania przestrzennego, I. Zachariasz (red.), Warszawa 2012, s. 215.

27 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT komentarz, Warszawa 2015, s. 80.

28 A. Pępczyk-Tofel, M. Tofel, Określenie przeznaczenia nieruchomości na gruncie art. 43 ust. 1 pkt 9 VATU, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 4, s. 52.

braku planu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, dla klasyfikacji terenu niezabudowanego wiążące są zapisy ewidencji gruntów i budynków, a nie studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy”.²⁹ Naczelny Sąd Administracyjny zastosował więc wykładnię systemową zewnętrzną, opierając się przede wszystkim na regulacjach zawartych w ustawie prawo geodezyjne i kartograficzne.³⁰ Oczywiście ewidencja gruntów i budynków nie ustanawia nowego stanu prawnego, a jedynie potwierdza istniejący stan faktyczny, to jednak (zgodnie z ustawą prawo geodezyjne i kartograficzne) istnieje obowiązek zgłaszania staroście, w terminie 30 dni, wszelkich zmian, które dokonują się na nieruchomości. W związku z powyższym ewidencja powinna być traktowana jako aktualny rejestr, obrazujący rzeczywisty stan gruntów i znajdujących się na nich nieruchomości.

Jeżeli w ewidencji gruntów i budynków określony teren sklasyfikowany zostałaby jako grunt rolny, to w przypadku dostawy tego terenu, nie podlegałby opodatkowaniu podatkiem VAT. Natomiast jeśli wydana zostałaby decyzja o podziale geodezyjnym tego terenu, która nie pozwoliłaby na zachowanie rolnego charakteru tych działek, to z punktu widzenia ustawy o podatku od towarów i usług, inny charakter niż rolny tych działek nie kwalifikuje danej transakcji do zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9.³¹

Niewątpliwie należy również podkreślić, iż grunty rolne zabudowane, które oznaczone są w ewidencji gruntów i budynków literą „B” wraz z inną literą oznaczającą użytek rolny, np. „B-R”, nie podlegają zwolnieniu z podatku od towarów i usług. Do gruntów tych należałoby zaliczyć grunty, które zajęte są pod budynki i urządzenia służące rolnictwu, np. szopy, budynki inwentarskie itp., a nie stanowiące gospodarstwa rolne.³²

Reasumując powyższe rozważania należałoby stwierdzić, że koniecznym było doprecyzowanie przepisów art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT. Jak trafnie podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 stycznia 2011 roku „[...] należy podjąć działania legislacyjne zmierzające do zdefiniowania w ustawie o podatku od towarów i usług pojęć dostawy terenów budowlanych lub przeznaczonych pod zabudowę”.³³ Powyższy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak i wiele nierozstrzygniętych wątpliwości interpretacyjnych po stronie organów podatkowych oraz innych sądów administracyjnych, spowodowało nowelizację art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku od towarów i usług.

29 Wyrok NSA z 17 stycznia 2011 r., sygn. akt I FPS 8/10, Legalis nr 348910.

30 T. Michalik, VAT komentarz, Warszawa 2015, s. 73-74.

31 Wyrok NSA z 29 stycznia 2016 r., sygn. akt I FSK 1443/14, Legalis nr 1453826.

32 B. Pahl, Grunty towarem w świetle ustawy o VAT – kontrowersje terminologiczne, „Nieruchomości” 2005, nr 7, s. 20.

33 Wyrok NSA z 17 stycznia 2011 r., sygn. akt I FPS 8/10, Legalis nr 348910.

b) Problematyka zwolnień gruntowych po 1 kwietnia 2013 r.

1 kwietnia 2013 roku nastąpiła nowelizacja art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którą zmodyfikowano treść powyższego przepisu i wprowadzono legalną definicję terenów budowlanych. Zgodnie z wyżej wymienionym przepisem obecnie zwolnieniu z podatku VAT podlega dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane. Wprowadzono art. 2 pkt 33 ustawy, zgodnie z którym przez „tereny budowlane rozumie się grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym”. W konsekwencji ustawodawca usunął z definicji „tereny przeznaczone pod zabudowę” i doprecyzował sporne określenie terenów budowlanych.³⁴ Powyższe oznacza, że w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego i braku decyzji o warunkach zabudowy teren, niezależnie od tego, w jaki sposób został ujęty w studium uwarunkowań, czy w ewidencji gruntów i budynków, nie będzie terenem budowlanym. Jest to rozwiązanie dość kontrowersyjne, dlatego niestety wciąż organa podatkowe, ale także niektóre sądy administracyjny mają pewne problemy interpretacyjne w związku z omawianą regulacją.

Przykładem na poparcie tezy, że priorytet w możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT w kontekście art. 43 ust. 1 pkt 9 mają zarówno przed, jak i po nowelizacji przepisu, przepisy miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 marca 2007 roku. Sąd Administracyjny odpowiedział na pytanie, czy „sprzedaż działek, wchodzących w skład gospodarstwa rolnego figurujących w ewidencji gruntów jako użytki rolne bądź leśne, które zgodnie z planem zagospodarowania przestrzennego położone są na terenie zabudowy mieszkaniowej jednorodzinnej oraz zabudowy mieszkaniowo-usługowej, podlega zwolnieniu z podatku od towarów i usług?”. Wojewódzki Sąd Administracyjny przyznał rację organom podatkowym, które uznały nadrzędność planu miejscowego nad ewidencją gruntów i budynków. Sąd zauważył, że „o przeznaczeniu terenu nie może przesądzić fakt, że działki są działkami niezabudowanymi, zaklasyfikowanymi w ewidencji gruntów i budynków jako grunty rolne. Ustawodawca nie wprowadził jako kryterium zwolnienia sposobu aktualnego wykorzystywania terenu, czy też aktualnej kwalifikacji terenu, lecz kryterium przeznaczenia terenu”.³⁵

Należy również zauważyć, iż zwolnienie z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT nie jest determinowane rodzajem planowanej na określonym gruncie zabudowy. W związku z tym, jeżeli w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego

34 G. Kaptur, VAT zwolnienie dostawy nieruchomości niezabudowanej, cz. I, „Nieruchomości” 2015, nr 11, s. 29.
35 Wyrok WSA w Warszawie z 13 marca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 4147/06, Legalis nr 103993.

grunty rolne zostaną przeznaczone pod zabudowę zagrodową, to bez względu na to, czy zabudowa ta będzie służyć celom działalności rolniczej, czy też nie, nie będzie zwolniona z opodatkowania.³⁶

Jak słusznie zauważa Grzegorz Kaptur „kwalifikacji terenu dla potrzeb zwolnienia z podatku VAT – ustalenia, czy jest on przeznaczony pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego należy dokonywać, kierując się podstawowym przeznaczeniem terenu w planie miejscowym wyznaczanym przez symbol graficzny, jakim teren ten jest oznaczony w części graficznej planu”.³⁷ Przedstawia to załącznik nr 1 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 26 sierpnia 2003 roku w sprawie wymaganego zakresu projektu miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.³⁸ W załączniku tym wskazane są kategorie oznaczeń literowych określających przeznaczenie terenu. Symbole literowe: MN, MW, U, US, UC, RU, RM, KD, KDW, KW, E, G, W, K, T, O i C to tereny przeznaczone pod budowę, natomiast symbole: R, ZN, ZL, ZP, ZD, WM i WS to tereny (co do zasady) nieprzeznaczone pod budowę, a więc przede wszystkim tereny, które służą gospodarce rolnej i leśnej.

Należy zauważyć, że miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego nie jest uchwalany w celu wykorzystywania jego założeń w regulacjach prawa podatkowego. Dlatego też dla organów podatkowych pojawiają się wciąż nowe trudności interpretacyjne.

Pierwsza niedogodność interpretacyjna dotyczy terenu, który oprócz podstawowego przeznaczenia w planie miejscowym, posiada przeznaczenie uzupełniające w postaci możliwości lokalizacji obiektu budowlanego. Wydaje się, że rozstrzygające powinno mieć podstawowe znaczenie terenu, chociaż niektóre sądy administracyjne opowiedziały się za odmienną interpretacją.³⁹ Jednak na uwagę zasługuje wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 12 lutego 2013 roku, którego stanowisko podtrzymał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 października 2014 roku,⁴⁰ wskazujący na powiązanie podstawowego przeznaczenia terenu ze zwolnieniem z podatku VAT. Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu „o charakterze terenu, jako terenu przeznaczonego pod zabudowę w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, można mówić jedynie w sytuacji, gdy możliwość zabudowy ma dla terenu podstawowe, dominujące znaczenie. Natomiast nie jest istotna możliwość zabudowy, jeśli ma ona charakter uzupełniający

36 G. Kaptur, VAT zwolnienie dostawy nieruchomości niezabudowanej, cz. I..., *op. cit.*, s. 33.

37 G. Kaptur, VAT zwolnienie dostawy nieruchomości niezabudowanej, cz. II, „Nieruchomości” 2015, nr 12, s. 25.

38 Dz.U. z 2003 r. nr 164 poz. 1587 z późn. zm.

39 Por. Wyrok NSA z 22 lutego 2013, sygn. akt I FSK 489/13, Legalis nr 787962, wyrok WSA w Krakowie z 22 kwietnia 2015 r., sygn. akt SA/Kr 303/15 Legalis nr 1262290.

40 Wyrok NSA z 15 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1115/13, Legalis nr 1187773.

w stosunku do podstawowego przeznaczenia terenu. Ustawodawca wskazał bowiem w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy na generalne przeznaczenie terenu pod zabudowę, a nie możliwość zrealizowania jakiegokolwiek obiektu budowlanego”.⁴¹

Druża niejednoznaczność wiąże się z niezabudowanym gruntem nieruchomości, który według ustaleń miejscowego planu obejmuje grunty budowlane i grunty niebudowlane w rozumieniu art. 2 pkt 33 ustawy VAT. W takim przypadku każdą działkę gruntu całej nieruchomości należałoby traktować odrębnie (jak każdą działkę ewidencyjną zapisaną w ewidencji gruntów i budynków). Mimo iż przedmiotem transakcji jest cała nieruchomość, która składa się z kilku działek zapisanych w jednej księdze wieczystej, to przedmiotem zwolnienia z podatku VAT będzie każda działka oddzielnie.⁴² Tezę tę potwierdza wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 13 października 2015 roku „w sytuacji sprzedaży – wyodrębnionych geodezyjnie działek, nawet w przypadku, gdy są one objęte jedną księgą wieczystą, zbycie na gruncie przepisów ustawy z 2004 r. o podatku od towarów i usług należy rozpatrywać oddzielnie w odniesieniu do każdej z tych działek [...]. Zwolnienie z opodatkowania jest wyjątkiem od reguły opodatkowania i nie może być rozszerzone na całą nieruchomość objętą jedną księgą wieczystą, która stanowi przedmiot sprzedaży, lecz winno być przyporządkowane do konkretnej działki z uwzględnieniem jej przeznaczenia wynikającego z planu zagospodarowania przestrzennego”.⁴³

Większe niejasności pojawiają się wtedy, kiedy konkretna działka, zgodnie z ustaleniami miejscowego planu, przeznaczona jest pod zabudowę, ale jednocześnie posiada też tereny o innym przeznaczeniu. W takim przypadku organ podatkowy mógłby albo opodatkować tę działkę 23% podatkiem VAT z uwagi na to, że skoro plan miejscowy przewiduje zabudowę, to należy potraktować to szeroko, albo też ustalić, która powierzchnia działki jest przeważająca (np. część rolna) i stosownie do tych ustaleń podjąć decyzję np. o nicopodatkowywaniu.⁴⁴

4. Uwagi końcowe

Zmiany, które zachodzą na obszarach wiejskich spowodowane są procesami gospodarczymi, społecznymi, politycznymi, kulturalnymi, środowiskowymi, ale również odmiennym sposobem zagospodarowania przestrzeni wiejskiej. Obecnie prowadzona jest polityka rozwoju obszarów wiejskich, która kładzie nacisk na wzrost wartości przyrodniczych, kulturowych i krajobrazowych wsi oraz terenów wiejskich

41 Wyrok WSA we Wrocławiu z 12 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 1344/12, Legalis nr 617717.

42 G. Kaptur, VAT zwolnienie dostawy nieruchomości niezabudowanej, cz. III, „Nieruchomości” 2016, nr 1, s. 32.

43 Wyrok WSA w Gliwicach z 13 października 2015 r., sygn. akt III SA/GI 987/15, Legalis nr 1372386.

44 G. Kaptur, VAT zwolnienie dostawy nieruchomości niezabudowanej, cz. III, *op. cit.*, s. 33.

w mieście.⁴⁵ Pierwszymi narzędziami mającymi zasadniczy wpływ na struktury przestrzenne są instrumenty planistyczne w postaci odpowiednich aktów, dokumentów i rejestrów. Najważniejszymi są studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego i miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego. Duże znaczenie odgrywa również ewidencja gruntów i budynków. Studium to jedynie akt wewnętrzny gminy, nie mający mocy wiążącej dla organów i dla obywateli, natomiast plan miejscowy – jak słusznie zauważyła Teresa Kurowska „ma bardzo ograniczone zastosowanie w odniesieniu do gruntów rolnych położonych na obszarach wiejskich; jeśli opracowane są plany miejscowe, to dla terenów przeznaczonych pod budowę”.⁴⁶ Za mało uwagi poświęca się jednak ewidencji gruntów i budynków, dzięki której w prosty sposób można gospodarować ziemią.

Ewidencja gruntów i budynków jest urzędowym rejestrem określającym grunty, budynki i lokale, dlatego też jest wiążącą podstawą dla organów szeroko rozumianej administracji publicznej we wszystkich tych procedurach, dla których ustawodawca wskazał ewidencję jako podstawę ustaleń faktycznych.⁴⁷ Co najważniejsze, w przypadku braku aktów mających pewną nadrzędność nad ewidencją (jak np. miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego) to właśnie ewidencję większość sądów administracyjnych traktuje jako podstawową determinantę przy ustalaniu właściwej gospodarki przestrzennej nie tylko na obszarach wiejskich, ale przede wszystkim na obszarze całego kraju.⁴⁸

Ewidencja gruntów i budynków nie stanowi źródła prawa powszechnie obowiązującego ani źródła prawa wewnętrznego. Ma ona charakter programowy i pozbawiona jest możliwości kształtowania konkretnej treści prawnej. Ewidencja jest po prostu urzędowym rejestrem, zbiorem, wykazem informacji przedmiotowych i podmiotowych, które nie mają charakteru konstytutywnego, a jedynie charakter deklaratoryjny.⁴⁹ Ewidencja pełni więc funkcję informacyjno-techniczną, odzwierciedlając dane, które wynikają z określonych dokumentów. Dlaczego więc ustawodawca i sądownictwo administracyjne traktują informacje umieszczone w ewidencji gruntów i budynków jako bezsporne źródła prawa? Na to pytanie trudno znaleźć odpowiedź. Niewątpliwie w dziedzinie prawa, jaką jest prawo rolne, można znaleźć kilka innych przykładów na poparcie tezy (np. Program Rozwoju Obszarów Wiejskich), iż nie tylko źródła prawa powszechnie obowiązującego mają zasadnicze znaczenie w kształtowaniu treści sytuacji prawnych.

45 K. Heffner, B. Klemens, *Obszary wiejskie. Wiejska przestrzeń i ludność, aktywność społeczna i przedsiębiorczość*, Warszawa 2016, s. 7-8.

46 T. Kurowska, *Własność gruntowa a planowanie przestrzenne w dorobku naukowym Profesora Waleriana Pańki*, „*Studia Iuridica Agraria*” 2012, t. X, s. 26.

47 M. Wolanin, *Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno-ewidencyjnej po nowelizacji prawa*, cz. I zakres przedmiotowy, „*Nieruchomości*” 2016, nr 9, s. 10.

48 K. Radzikowski, *Ewidencja gruntów i budynków-materialnoprawny element konstrukcji podatków lokalnych, czy środek dowodowy?*, „*Monitor Podatkowy*” 2014, nr 5, s. 23.

49 *Ibidem*, s. 26.

Podstawową zasadą prowadzenia ewidencji gruntów i budynków jest zasada aktualności. Aktualizacja ewidencji gruntów i budynków może następować z urzędu lub na wniosek podmiotu władającego nieruchomością.⁵⁰ Dane z ewidencji aktualizuje starosta, natomiast właściwe podmioty mają obowiązek zgłaszać mu wszystkie zmiany, które stanowią podstawę wpisów w ewidencji.⁵¹ Tylko aktualność informacji umieszczonych w ewidencji doprowadzi do ich prawidłowego wykorzystania we wszystkich tych procedurach, w których dane z ewidencji mają znaczenie dla wydania odpowiednich rozstrzygnięć. Aktualność danych oznacza adekwatność stanu faktycznego i stanu prawnego nieruchomości z obiektywną rzeczywistością.⁵²

Informacje zawierane w ewidencji gruntów i budynków powinny być kompleksowe i dokładne.⁵³ Niestety nie jest to łatwe, ponieważ ewidencja obejmuje wszystkie nieruchomości gruntowe, budynkowe i lokalowe wraz z podmiotami władającymi tymi nieruchomościami.⁵⁴ Przy określonej informacji umieszczonej w ewidencji powinien znaleźć się dokument, na podstawie którego dane zostały wprowadzone/zmienione/zaktualizowane/usunięte. Zasadnicze dla organów jest więc to, aby dokumenty te można było wykorzystać i umieścić w aktach sprawy.

Ewidencja gruntów i budynków jest wykorzystywana nie tylko w przypadku ustalania podatków lokalnych, ale również przy realizacji jakościowej i ilościowej ochrony gruntów rolnych i leśnych, w gospodarce nieruchomościami, statystyce publicznej, czy przy oznaczaniu nieruchomości w księgach wieczystych. Ponadto, dane z ewidencji stanowią, jak już wcześniej była o tym mowa, podstawę planowania przestrzennego. Ciekawe jest jednak to, że ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, mająca priorytetowe znaczenie w kształtowaniu przestrzeni, w żadnym artykule nie posługuje się pojęciem ewidencji gruntów i budynków.

Mimo wszystkich instrumentów planistycznych, należałoby na przyszłość zadbać o to, aby przestrzeń terytorialna była spójna. Na terenach, na których dominują użytki rolne, nie powinny być za wszelką cenę wprowadzane grunty zabudowane. W myśl ustawy z dnia 3 lutego 1995 roku o ochronie gruntów rolnych i leśnych,⁵⁵ grunty rolne powinny być chronione. Organy geodezyjne, w miejscach, w których klasoużytek gruntów nie musi być zmieniony, nie powinny go zmieniać, tylko dlatego, żeby zwiększyć podatek lokalny. Ponadto racjonalne jest przeznaczanie pod

50 R. Łuczyński, *Modernizacja ewidencji gruntów i budynków w aspekcie wymagań współczesnego katastru*, [w:] *Gospodarka nieruchomościami. Kataster wybrane problemy*, K. Sobolewska-Mikulska (red.), Warszawa 2014, s. 45.

51 Z. Śmiałowska-Uberman, *Prawo geodezyjne i kartograficzne komentarz*, Katowice 1999, s. 159.

52 M. Wolanin, *Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno-ewidencyjnej po nowelizacji prawa*, cz. I zakres przedmiotowy..., *op. cit.*, s. 6.

53 G. Szpor, M. Durzyńska, A. Gryszczyńska, I. Kamińska, K. Mączewski, W. Radzio, *Prawo geodezyjne i kartograficzne komentarz*, Warszawa 2013, s. 174.

54 M. Jarosiewicz, K. Kozikowska, M. Wujczyk, *Prawo rolne*, Warszawa 2011, s. 143.

55 Dz.U. z 2015 r. poz. 909 z późn. zm.

rozwój infrastruktury gruntów o niskiej przydatności dla rolnictwa.⁵⁶ Z drugiej jednak strony istnieje wiele przypadków, w których samorządy gminne tracą dochody z opodatkowania, ponieważ na gruntach rolnych zaczęły się prace budowlane, nie zostało to zgłoszone, przez co i klasoużytek nie został zmieniony.

Przed 1 kwietnia 2013 r. jeżeli w ewidencji gruntów i budynków określony teren sklasyfikowany był jako grunt rolny, to w przypadku dostawy tego terenu (ustanowienia prawa, sprzedaży, zamiany) nie podlegał opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Jednak w związku z nowelizacją art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku od towarów i usług ewidencja przestała mieć priorytetowe znaczenie dla możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT. Wprowadzone nowe rozwiązanie, zgodnie z którym zwolnieniu z podatku VAT podlega dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane, nie jest do końca precyzyjne, stąd pojawiają się wciąż nowe wątpliwości interpretacyjne.

Niewątpliwie ewidencja gruntów i budynków nie jest źródłem prawa wewnętrznego ani źródłem prawa powszechnie obowiązującego. Jest urzędowym rejestrem potwierdzającym ustalony stan faktyczny. Pełni więc funkcję informacyjno-techniczną, odzwierciedlając dane, które wynikają z określonych dokumentów. A mimo to ustawodawca i sądownictwo administracyjne traktują informacje umieszczone w ewidencji gruntów i budynków jako bezsporne źródła prawa.

56 K. Sobolewska-Mikulska, *Granica rolno-leśna jako element zagospodarowania terenu*, [w:] *Procedury prawno-geodezyjne w gospodarce gruntami na obszarach rolnych*, K. Sobolewska-Mikulska (red.), Warszawa 2015, s. 32.

LEGAL ISSUES OF REGISTRY OF LAND AND BUILDINGS IN THE CONTEXT OF
THE CORRECT CLASSIFICATION OF AGRICULTURAL LAND

Keywords: registry of land and buildings, agricultural land, taxes, zoning

Among the planners and representatives of the doctrine of agricultural law is still valid discussion about the proper zoning in rural areas. One of the legal instruments affecting the development of the space is to record land and buildings. Information from the register of land and buildings are used by the public authorities in all of these procedures, for which the legislator pointed to records as the basis for decisions. A special role of registry is in the context of local taxes and the tax on goods and services.

Basis for assessment of local taxes are the data contained in the register of land and buildings. This means that the tax authorities are bound by the provisions of the records. If the allotment is classified in the records as arable land, then the authority shall issue a decision on the agricultural tax. It is important to relevance and accuracy of information placed in the records. This is particularly important for taxpayers who run a farm for which the legislator has provided for lower land tax and the exemption of farm buildings situated on the property.

Before 1 April 2013, if the land and buildings of a defined area was classified as agricultural land, in the case of delivery of this area (establishment of rights, sale, exchange) is not subject to tax on goods and services. However, in connection with the amendment of article 43 paragraph 1 item 9 Act on tax on goods and services registry ceased to be a priority for the benefit of the exemption from VAT. Introduced a new solution, according to which VAT exemption is subject to the supply of undeveloped land other than land for construction is not entirely accurate, so there are always new interpretation doubts.

Undoubtedly Registry of land and buildings is not a source of domestic law or a source of universally binding law. It is the official registry confirms the established facts. So it performs the function of information and technical, reflecting the data that result from certain documents. Besides, the legislature and judiciary Administrative treat the information in the register of land and buildings as an undisputed source of law.

Bibliografia:

Bartosiewicz A., Znaczenie planów miejscowych dla opodatkowania podatkiem od towarów i usług transakcji zbycia gruntów, [w:] Kierunki reformy prawa planowania i zagospodarowania przestrzennego, I. Zachariasz (red.), Warszawa 2012.

- Bartosiewicz A., Kubacki R., VAT komentarz, Warszawa 2015.
- Brzeszczyńska S., Przeznaczenie gruntów a VAT, „Nieruchomości” 2009, nr 10.
- Felczenloben D., Kataster nieruchomości rejestrem publicznym, Katowice 2009.
- Feltynowski M., Badania zależności między planowaniem przestrzennym a typem funkcjonalnym gmin wiejskich w obszarze bipolarnym Warszawy i Łodzi, [w:] Aktualne problemy zarządzania rozwojem przestrzennym w Polsce, J. Martyniuk-Pęczek, M. Nowak (red.), Warszawa 2015.
- Heffner K., Klemens B., Obszary wiejskie. Wiejska przestrzeń i ludność, aktywność społeczna i przedsiębiorczość, Warszawa 2016.
- Jarosiewicz M., Kozikowska K., Wujczyk M., Prawo rolne, Warszawa 2011.
- Kapturek G., VAT zwolnienie dostawy nieruchomości niezabudowanej, cz. I, „Nieruchomości” 2015, nr 11.
- Kapturek G., VAT zwolnienie dostawy nieruchomości niezabudowanej, cz. II, „Nieruchomości” 2015, nr 12.
- Kapturek G., VAT zwolnienie dostawy nieruchomości niezabudowanej, cz. III, „Nieruchomości” 2016, nr 1.
- Kurowska T., Własność gruntowa a planowanie przestrzenne w dorobku naukowym Profesora Waleriana Pañki, „Studia Iuridica Agraria” 2012, Tom X.
- Lang J., Maćkowiak J., Stefańska E. (red), Prawo geodezyjne i kartograficzne, Warszawa 2013.
- Łuczynski R., Modernizacja ewidencji gruntów i budynków w aspekcie wymagań współczesnego katastru, [w:] Gospodarka nieruchomościami. Kataster wybrane problemy, K. Sobolewska-Mikulska (red.), Warszawa 2014.
- Matarewicz J., Piątkowska-Chmiel A., Komentarz VAT-ustawa o podatku od towarów i usług, Warszawa 2014.
- Michalik T., VAT komentarz, Warszawa 2015.
- Mierzejewska L., Rozwój zrównoważony w planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym w Polsce, [w:] Aktualne problemy zarządzania rozwojem przestrzennym w Polsce, J. Martyniuk-Pęczek, M. Nowak (red.), Warszawa 2015.
- Pahl B., Grunty towarem w świetle ustawy o VAT – kontrowersje terminologiczne, „Nieruchomości 2005”, nr 7.
- Pępczyk-Tofel A., Tofel M., Określenie przeznaczenia nieruchomości na gruncie art. 43 ust. 1 pkt 9 VATU, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 4.
- Radzikowski K., Ewidencja gruntów i budynków- materialnoprawny element konstrukcji podatków lokalnych, czy środek dowodowy?, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 5.
- Sobolewska-Mikulska K.: Granica rolno-leśna jako element zagospodarowania terenu, [w:] Procedury prawno-geodezyjne w gospodarce gruntami na obszarach rolnych, K. Sobolewska-Mikulska (red.), Warszawa 2015.
- Szpor G., Durzyńska M., Gryszczyńska A., Kamińska I., Mączewski K., Radzio W., Prawo geodezyjne i kartograficzne komentarz, Warszawa 2013.
- Szymankiewicz M., Tereny budowlane i przeznaczone pod zabudowę, „Monitor Podatkowy” 2009.
- Śmiałowska-Uberman Z., Prawo geodezyjne i kartograficzne komentarz, Katowice 1999.
- Wolanin M., Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno – ewidencyjnej po nowelizacji prawa, cz. I zakres przedmiotowy, „Nieruchomości” 2016, nr 9.