

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.¹ 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.² 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.³ 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 przysiółkowego 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.⁴

2. System ten jest niedostosowany do rozwiązań obowiązujących w krajach Unii Europejskiej, gdzie dominują systemy oparte o kataster nieruchomości podlegających opodatkowaniu.⁵ Polski system ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości został bardzo krytycznie oceniony przez ekspertów Unii, którzy stwierdzili konieczność jego zreformowania.⁶ 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.⁷ 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.⁸

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:) Prawnopodatkowe 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.⁹ 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.¹⁰ 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 przekształcania 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. Eteł, *Reforma systemu opodatkowania nieruchomości*, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa 1999, Raport 155.

kami. Umożliwiłoby 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 związanych 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 nieruchomości 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 ustalane 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.¹¹ 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.¹² 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.”¹³ 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.¹⁴ 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.¹⁵ 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.¹⁶

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 organizacyjne nie mające osobowości prawnej” i dodać nowy punkt, w którym wskaże się, że w przypadku ustanowienia zarządu podatnikiem jest jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, na

rzecz której ustanowiony został zarząd nieruchomości Skarbu Państwa lub 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.¹⁷ 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 posiadaczmi 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 podakowy 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-

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.

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.¹⁸ 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 –

18 Szerzej na ten temat L. Etel, 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.¹⁹ 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:) „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1997, nr 1. Podobny pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 13 maja 1997 r. (sygn. akt I SA/Po 910/96 opublikowany (w:) „Wspólnota” 1997, nr 47. Zdaniem Sądu zawarcie umowy najmu lokalu użytkowego z zarządem miasta skutkuje po stronie najemcy powstaniem obowiązku w podatku od nieruchomości.

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.²⁰ 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.²¹ Wydaje się, że nie ma podstaw, na co zwrócił uwagę NSA w jednym z wyroków²², do stosowania wówczas różnego rodzaju procentowych przeliczników odnoszonych do powierzchni całej nieruchomości. Jedynym, jak się wydaje, sposobem ustalenia powierzchni części nieruchomości jest jej obmiar,

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.

co nie zawsze jest łatwe do zrealizowania.²³ 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 wydzierżawia całą działkę gruntu osobie fizycznej, osoba ta jest zobowiązana jako posiadacz zależny całej nieruchomości komunalnej opłacać podatek od nieruchomości. Gdyby natomiast ta sama działka została w części fizycznie wydzielonej wydzierżawiona jednej osobie, 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.²⁴ Powszechnie przyjmuje się, że jeżeli przedmiotem umowy dzierżawy jest grunt, to stanowi on nieruchomość

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.²⁵ 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.²⁶ 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, ciągły obszar gruntów, jednorodny ze względu na stan prawny. Działki graniczące ze sobą mogą, w określonych wypadkach, być jednak wykazane w ewidencji gruntów nawet, gdy stanowią przedmiot tych samych praw – zob. par. 4 ust. 3 powołanego rozporządzenia. Zbliżoną definicję działki gruntu zawiera art. 4 pkt 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. Nr 115, poz. 741). Jest nią część nieruchomości 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.²⁷ 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.²⁸ 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 niełączony 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 niełączonych trwale z gruntem** nie jest podziałem dychotomicznym, można bowiem wyróżnić trzecią kategorię podatników, a mianowicie właściciele i posiadacze obiektów budowlanych łączonych trwale z gruntem nie będących nieruchomościami (np. trwale z gruntem związany budynek). Pojęcie „nieruchomość”, „obiekt budowlany niełączony 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.²⁹ 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.³⁰ 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

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.

terminy oznaczają to samo.³¹ 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 opodatkowaniu³², ale również grunty zwolnione od tych podatków³³ oraz grunty nie podlegające opodatkowaniu tymi podatkami³⁴. 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 skarbowa, a także czynności, które z mocy wyraźnego postanowienia tej ustawy i rozporządzenia zostały z opłaty skarbowej wyłączone lub zwolnione.³⁵ 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.³⁶ Założenie, jak należy sądzić, było takie, że opodatkowaniu powinna podlegać budowla również wówczas, gdy tylko w części jest związana z prowadzoną przez podatnika działalno-

31 Jedna 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).

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.³⁷ Nie można też, w sytuacji gdy podstawą opodatkowania jest wartość budowli, ustalać też podstawy w oparciu o obmiar powierzchni części budowli związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą.³⁸ 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 przyzwyczaило podatników do nowej, planowanej koncepcji opodatkowania. Za wprowadzeniem takiej podstawy opodatkowania przemawia również to, że budynki i budowle – a więc amortyzowane środki trwałe 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 prowadziłyby 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 odgórnie pewnych kryteriów tworzenia stref, zwłaszcza w początkowym okresie, doprowadziłyby, 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.

Umożliwiłyby 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.

Zbytняя 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.³⁹ 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.⁴⁰, 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. SA/Lu 2352/95 opublikowany (w:) „Prawo Gospodarcze” 1997, nr 4, s. 23.

wyroku z dnia 4 października 1995 r.⁴¹ 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 zróżnicowania stawek podatkowych w podatku od nieruchomości tak pod względem podmiotowym jak i przedmiotowym. Przychyłając się do tego stanowiska należy wskazać, że celem przyznania przez ustawodawcę tego typu uprawnienia radzie jest lepsze „dostosowanie” stawek ustawowych do warunków lokalnych. Temu samemu celowi służy upoważnienie rady do stosowania zwolnień w podatku od nieruchomości. Zwolnienia te mogą mieć różnoraki charakter i nikt nie kwestionuje tych uprawnień władzy lokalnej. Jeżeli zatem rada może całkowicie zwolnić od podatku określone rodzaje nieruchomości, to tym bardziej może wprowadzić niższą od powszechnie obowiązującej stawkę podatku. 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 umożliwi 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 uprawnienia rady w tym zakresie. Jakież bowiem cel mógłby osiągnąć ustawodawca wprowadzając zakaz różnicowania stawek podatku od nieruchomości tylko do kategorii wymienionych w tym przepisie? 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 m² jest dużo wyższa od kwoty podatku obciążającego luksusową willę o pow. 150 m². 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 wprowadzenia 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.⁴² 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.⁴³ 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 wymierzającej 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 „Wspólnota” 1994, nr 18, gdzie Sąd rozważając kwestie związane ze stosowaniem przez radę gminy podatkowych wyraża pogląd o braku uprawnień rady do generalnego uchylenia 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.⁴⁴ Z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wynika, aby rada musiała corocznie uchylać „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.⁴⁵ 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. Mariński, 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 ustalenie stawek 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 ustalanie 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 nieruchomości stanowi współwłasność lub współposiadanie osoby fizycznej i osoby prawnej.

Wprowadzenie tego zapisu będzie konieczne jedynie w przypadku, gdy nie przyjmie się proponowanego wyżej rozwiązania sprawdzającego 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 obowiązującym regulacjami zwolnienia od podatku od nieruchomości mogą wynikać z trzech źródeł, a mianowicie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych⁴⁶, odrębnych ustaw⁴⁷ i uchwały rady gminy⁴⁸. 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.⁴⁹ Przepisy regulujące zwolnienia, jako że są zawarte z reguły w aktach prawnych, które nie mają nic wspólnego z systemem podatkowym, są dalekie od doskonałości, co prowadzi do dużych trudności na etapie ich praktycznego stosowania.⁵⁰ 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.⁵¹ 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.⁵² 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 udoskonalenie 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 zwolnień⁵³ 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. Ruśkowiak, 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 gminy⁵⁴, 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.⁵⁵ 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.⁵⁶ 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 podatki 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.⁵⁷ 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,⁵⁸ 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.⁵⁹ 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.⁶⁰ 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.⁶¹

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 wchodzą 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.⁶² 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.⁶³ 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.⁶⁴

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.⁶⁵ 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 ujednolicenia 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 podatek rolny, 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.⁶⁶

– 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.⁶⁷ 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. Biorą się one również (a może przede wszystkim) stąd, że nie bardzo wiadomo w jakim celu ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie takiego ograniczenia, nie występującego wcześniej w konstrukcji podatku rolnego. 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 areał

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 zwolnienie 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.⁶⁸ 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.⁶⁹

- 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.⁷⁰ 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 rozwiązałyby 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 korzystać 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. Dlaczego np. jedynie wydatki poniesione na budowę budynków inwentarskich objęte są ulgą, natomiast nie jest ona stosowana w przypadku budowy innego rodzaju budynków wykorzystywanych do produkcji rolnej?⁷¹ 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 objekty tej elektrowni podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.⁷² Podobnie jest z obiektami służącymi ochronie środowiska, których zainstalowanie skutkuje zastosowaniem ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym, co jednak nie znajduje odzwierciedlenia w podatku od nieruchomości, gdzie objekty te, 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 innym celom związanym z prowadzeniem gospodarstwa rolnego – zob. wyrok NSA z dnia 24 marca 1995 r. (sygn. akt SA/Wr 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.⁷³

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.

Umieszczenie podatku leśnego w ustawie, która służy regulacji stosunków społecznych innych niż prawnopodatkowe, jest niezgodne z podstawowymi zasadami tworzenia prawa podatkowego. System prawa podatkowego charakteryzuje się bowiem „swoistą techniką prawną”⁷⁴, 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 porzucane 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.⁷⁵

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”.⁷⁶ 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.⁷⁷

- **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.⁷⁸ 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 nieruchomości 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.⁷⁹ 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 zalesiania⁸⁰, a mimo to nie można ich opodatkować, ponieważ nie można ustalić podstawy opodatkowania. Podobnie jest z gruntami zajęтыми 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.⁸¹ 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.⁸²

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 zylta 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:

- Ujednolicić 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,⁸³ a w przypadku hektara fizycznego stanowi ona równowartość 0,3q żyta.⁸⁴ 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. Obowiązywałyby 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 przekształcania 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.