

Leonard Etel

OPODATKOWANIE NIERUCHOMOŚCI

problemy praktyczne



Temida 2
Białystok 2001

© Copyright by Temida 2
Białystok 2001

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

ISBN 83–86137–84–3

Recenzent: Cezary Kosikowski

Korekta: Elżbieta Rajewska

Opracowanie typograficzne i graficzne
oraz redakcja techniczna: Jerzy Banasiuk

Druk i oprawa: Białostockie Zakłady Graficzne SA

Wydawca: **Temida 2**

Przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa
Uniwersytetu w Białymstoku

Spis treści

Wstęp	11
-------------	----

I

Ogólna charakterystyka systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce

1. Uwagi ogólne	17
2. Podatek od nieruchomości, rolny i leśny jako elementy systemu opodatkowania nieruchomości	26
2.1. Pojęcie systemu opodatkowania nieruchomości	26
2.2. Charakterystyka podstawowych elementów konstrukcji podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego	37
2.2.1. Podmiot podatków obciążających nieruchomości	37
2.2.2. Przedmiot opodatkowania	38
2.2.3. Podstawa opodatkowania	41
2.2.4. Stawki	45
2.2.5. Tryb i warunki płatności	48
2.3. Cechy wspólne podatków obciążających nieruchomości	49

II

Podstawowe problemy dotyczące opodatkowania gruntów, budynków i budowli podatkiem od nieruchomości

1. Posiadacz samoistny jako podatnik	51
2. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej	64
2.1. Jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej jako podatnik	64

2.2. Państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej jako podatnicy podatku od nieruchomości.....	66
2.3. Spółka jawna, partnerska, komandytowa i komandytowo–akcyjna jako podatek podatku od nieruchomości.....	67
2.4. Wysokość podatku płaconego przez państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej	70
2.5. Zwolnienie od podatku organów i administracji samorządu terytorialnego.....	72
2.6. Opodatkowanie powiatowych służb, inspekcji i straży	74
3. Użytkownik wieczysty jako podatnik podatku od nieruchomości....	76
4. Opodatkowanie nieruchomości będących we władaniu posiadacza zależnego i zarządcy nieruchomości	78
4.1. Posiadacz zależny czy zarządca jest podatnikiem podatku od nieruchomości?	78
4.2. Zarządca nieruchomości jako podatnik.....	82
4.3. Czy administrator i dzierżyciel jest podatnikiem?.....	88
5. Opodatkowanie nieruchomości współwłaścicieli i współposiadaczy	92
5.1. Współwłaściciel i współposiadacz nieruchomości jako podatnicy.....	92
5.2. Opodatkowanie nieruchomości stanowiącej współwłasność osoby fizycznej i prawnej.....	93
5.3. Opodatkowanie spółki cywilnej.....	95
5.4. Opodatkowanie nieruchomości wspólnot mieszkaniowych	97
5.5. Opodatkowanie nieruchomości wspólnoty gruntowej.....	100
6. Opodatkowanie nieruchomości zakładów pracy chronionej.....	104

7. Opodatkowanie budynków, budowli i gruntów wykorzystywanych przez zakład opieki zdrowotnej	112
8. Opodatkowanie nieruchomości wykorzystywanych przez szkoły wyższe.....	117
9. Nieruchomość jako przedmiot opodatkowania	122
9.1. Co podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości? ..	122
9.2. Budynek mieszkalny jako przedmiot opodatkowania	125
9.3. Lokal jako przedmiot podatku od nieruchomości.....	133
9.4. Opodatkowanie kondygnacji w budynkach	137
9.5. Nieruchomość a obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem	142
9.6. Część nieruchomości jako przedmiot podatku.....	147
9.7. Nieruchomości związane z działalnością gospodarczą.....	151
9.8. Grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym jako przedmiot podatku od nieruchomości	158
10. Budowle jako przedmiot opodatkowania.....	163
10.1. Pojęcie budowli.....	163
10.2. Opodatkowanie sieci telewizji kablowej.....	166
10.3. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych	169
10.4. Zasady ustalania podstawy opodatkowania budowli	173
10.5. Zasady ustalania właściwości miejscowej organu podatkowego przy opodatkowaniu tzw. budowli sieciowych.....	188
11. Zasady ustalania stawek podatku od nieruchomości	191
12. Zwolnienia w podatku od nieruchomości	200
12.1. Rodzaje zwolnień w podatku od nieruchomości.....	200
12.2. Zwolnienia w podatku od nieruchomości w 2001 roku	207

III

Podstawowe problemy opodatkowania gruntów podatkiem rolnym

1. Pojęcie gospodarstwa rolnego	214
2. Gospodarstwo rolne a działalność rolnicza	216
3. „Rozłóg” gospodarstwa rolnego a podatek rolny	219
4. Nowelizacja definicji gospodarstwa rolnego z 1997 r.	221
5. Grunty nie podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym.....	223
6. Hektar przeliczeniowy jako podstawa opodatkowania podatkiem rolnym	228
7. Zasady ustalania stawek w podatku rolnym	231
8. Zwolnienia i ulgi w podatku rolnym	233
8.1. Ogólna charakterystyka ulg i zwolnień w podatku rolnym ...	233
8.2. Zwolnienia od podatku rolnego gruntów nabywanych i wydzierżawianych w celu utworzenia lub powiększenia istniejącego gospodarstwa rolnego	234
8.3. Zwolnienie gruntów odłogujących	245
8.4. Ulga z tytułu kłęski żywiolowej	246
8.5. Ulgi inwestycyjne	247

IV

Podstawowe problemy dotyczące opodatkowania lasów i grunów leśnych podatkiem leśnym

1. Podatnicy podatku leśnego	251
2. Opodatkowanie lasów stanowiących współwłasność	255
3. Las jako przedmiot opodatkowania	257
4. Opodatkowanie lasów o powierzchni mniejszej niż 0,10 ha.....	259

5. Opodatkowanie gruntów zadrzewionych i zakrzewionych (Lz)	261
6. Kiedy od gruntów leśnych płacimy podatek od nieruchomości?	265
7. Hektar przeliczeniowy jako podstawa opodatkowania podatkiem leśnym	269
8. Zwolnienia w podatku leśnym	273

V

Propozycje zmian obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości

1. Uwagi ogólne	276
2. Podatek od nieruchomości	277
3. Podatek rolny	310
4. Podatek leśny	325
 Bibliografia	 333

Wstęp

Na system opodatkowania nieruchomości w Polsce składają się trzy podatki o stosunkowo prostej konstrukcji uregulowane w trzech niezbyt obszernych aktach prawnych. Podatek od nieruchomości uregulowany jest w siedmiu artykułach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹, a podatek leśny w jedenastu artykułach ustawy o lasach.² Ustawa o podatku rolnym liczy kilkanaście przepisów.³ Cechą charakterystyczną regulacji prawnej podatków tworzących ten system jest bardzo mała liczba przepisów wykonawczych.⁴ Podatki te są, co pozytywnie odróżnia je od innych świadczeń podatkowych, w zasadzie całościowo uregulowane są w aktach prawnych rangi ustawowej. Z pozoru więc funkcjonowanie systemu opodatkowania nieruchomości nie powinno nastroczać zbyt wielu problemów ani w teorii, ani w praktyce. W rzeczywistości jednak jest inaczej. Problemy te występują już na etapie tworzenia przepisów regulujących ten system oraz ich praktycznego stosowania. Najlepszym dowodem na powyższe twierdzenie jest olbrzymia liczba sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, których efektem są sprawy sądowe najliczniej występujące w Naczelnym Sądzie Administracyjnym, ale również toczące się w Sądzie Najwyższym i Trybunale Konstytucyjnym. Liczba orzeczeń sądowych jest niewspółmiernie duża w stosunku do liczby przepisów regulujących opodatkowanie nieruchomości. Przykładem może być ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowany jest podatek od nieruchomości. Ustawa ta, licząca 24 artykuły i obowiązująca jedynie kilka lat, doczekała się kilkuset orzeczeń sądowych (przede wszystkim

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

2 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. Nr 101, poz. 444 z późn. zm.).

3 Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.).

4 Do przepisów wykonawczych w zasadzie należy zaliczyć rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1999 r. w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego i rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1990 r. w sprawie podatku rolnego (Dz.U. Nr 3, poz.18) oraz komunikaty Prezesa GUS dotyczące wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych, ceny żyta i drewna. Należy również zauważyć, że konstrukcja tych podatków regulowana jest w pewnym zakresie przez uchwały rad gminnych, które mogą dotyczyć spraw określonych szczegółowo w ustawach.

NSA, ale również Sądu Najwyższego i Trybunału Konstytucyjnego). Znakomita większość tych orzeczeń dotyczy podatku od nieruchomości. Uregulowania prawne w zakresie podatku rolnego mają również dużo mankamentów.⁵ Bogactwo orzeczeń sądowych, zwłaszcza w odniesieniu do podatku od nieruchomości, jest, na co wskazuje się w literaturze przedmiotu, „nieporównywalne z jakimkolwiek innym podatkiem, jaki stał się przedmiotem sądowych dociekań.”⁶ Zaskakująca jest przy tym nie sama liczba wyroków sądowych, co duża różnorodność tez dotyczących tych samych kwestii, będących przedmiotem rozważań sądów. Nie należą do rzadkości wyroki tego samego sądu, w których wyrażone są całkowicie odmienne poglądy na ten sam problem.⁷ To z kolei jest przyczyną licznych wniosków kierowanych przez samorządowe kolegia odwoławcze do Naczelnego Sądu Administracyjnego o udzielenie odpowiedzi prawnej. W podejmowanych przez ten Sąd uchwałach wiele kwestii spornych zostało wyjaśnionych, ale w wielu wypadkach zawarte tam są dyskusyjne tezy, które wywołują dużo problemów na etapie realizacji podatków od nieruchomości.⁸ Uwaga ta dotyczy również orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego, które w niektórych wypadkach odbiegało od powszechnej praktyki i poglądów doktryny na dany temat, co pogłębiało różnorodność stanowisk organów stosujących prawo.⁹

-
- 5 Orzecznictwo sądowe dotyczące podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego omawia m.in.: W. Abramowicz, Podatki, finanse i budżet gminy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 1994; J. Chojna-Duch, Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Biblioteka Podatkowa PWN, Warszawa 1996, t. 4; Bieluk, L. Eteł, S. Presnarowicz, Podatek rolny. Komentarz, Białystok 1994; J. Bogusławska-Klejment, Podatek od nieruchomości i inne lokalne na tle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Jaktorów 1999; B. Brzeziński, M. Kalinowski, Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych. Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny, Toruń 1996; L. Eteł, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, Warszawa 1999; A. Hanusz, Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz, Warszawa 1995; L. Eteł, M. Popławski, Podatnik w urzędzie gminy, Warszawa 2000.
 - 6 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów. Toruń 1994, s. 6.
 - 7 Zob. np. wyrok NSA z dnia 15 lipca 1994 r. (sygn. akt SA/P 2504/93) i wyrok tego samego Sądu z dnia 26 stycznia 1995 r. (sygn. akt SA/P 2754/94) – szerzej na ten temat w głosie L. Eteła opublikowanej w „Finansach Komunalnych” 1995, nr 4.
 - 8 Zob. np. głosę krytyczną L. Eteła do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. akt FPK 13/96) dotyczącej opodatkowania gruntów rolnych wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa opublikowaną w „Finansach Komunalnych” 1997, nr 2.
 - 9 Zob. np. uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r. (sygn. akt 2/96) dotycząca zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości i krytyczne opinie na ten temat – B. Banaszak, Powszechnie obowiązująca wykładnia, „Rzeczpospolita” 1997, nr 28; L. Eteł, Spór o wartość początkową, „Współnota” 1997, nr 14; R. Mastalski, Podstawa opodatkowania budowli, „Rzeczpospolita” 1997, nr 28.

Główną przyczyną powstawania tak licznych sporów interpretacyjnych na gruncie przepisów regulujących opodatkowanie nieruchomości jest ich słaba jakość. Przepisy te zostały ukształtowane w okresie o bardzo odmiennych od aktualnie występujących warunkach społeczno-gospodarczych. Korzenie ustaw regulujących podatek rolny i od nieruchomości, mimo że obowiązujące dzisiaj ustawy zostały uchwalone stosunkowo niedawno, sięgają lat pięćdziesiątych. Od tego czasu poddawane one były ciągłym próbom ulepszenia, uproszczenia i dostosowywania, przy czym każda z tych ustaw „żyła własnym życiem”, nie było bowiem kierunkowych założeń dotyczących przebudowy systemu opodatkowania nieruchomości.¹⁰ W wyniku tego przepisy te w wielu wypadkach są niedostosowane do dzisiejszej rzeczywistości, a zwłaszcza zmieniających się stosunków własnościowych. Zasygnalizowany wyżej proces upraszczania konstrukcji poszczególnych podatków doprowadził, poza pozytywnymi aspektami tego zjawiska, do wyeliminowania z ustaw podstawowych definicji¹¹ albo zastąpienia ich innymi, których praktyczne stosowanie wywołuje wiele problemów interpretacyjnych. Przepisy regulujące te podatki w wyniku tego procesu są zbyt ogólnikowe, co samo w sobie jest już źródłem odmiennych ich interpretacji. Negatywnym zjawiskiem wpływającym na złą jakość omawianych przepisów jest też sposób ich tworzenia.¹² Nieskomplikowany – z pozoru – przedmiot regulacji tych podatków zachęca posłów do podejmowania inicjatyw legislacyjnych mających na celu zmianę tych przepisów w nadzwyczajnym trybie, praktycznie bez żadnych konsultacji.¹³ Motorem tych zmian jest jedynie wewnętrzne przekonanie o „ułomności” danego rozwiązania i przeświadczenie, że na tych podat-

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

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

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

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

kach zna się każdy. Prowadzi to do uchwalenia przez parlament i wprowadzenia do systemu absurdalnych rozwiązań, które w efekcie muszą być natychmiast zmieniane. Dobrym przykładem tego typu stanu jest ustawa z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody,¹⁴ która na szczęście, została zmieniona jeszcze przed swym wejściem w życie ustawą z dnia 6 grudnia 1996 r.¹⁵ Negatywne skutki niektórych rozwiązań wprowadzonych w ten sposób zostaną jednak zauważone dopiero na etapie ich praktycznego stosowania, co skutkuje dalszym ich „ulepszaniem”. Prowadzi to do dużej niestabilności tych przepisów i konieczności ich zmieniania w trakcie roku podatkowego. Taki tryb wprowadzania zmian powoduje, że zarówno organy podatkowe jak i podatnicy nie mają czasu na zapoznanie się z nimi.¹⁶

Uchwały rad gminnych, w których w pewnym zakresie może być uregulowana konstrukcja podatków składających się na system opodatkowania nieruchomości, mają wiele niedoskonałości. Rady gmin podejmując te uchwały bardzo często przekraczają swoje ustawowe kompetencje lub też w inny sposób naruszają prawo.¹⁷

Na słabą jakość przepisów regulujących podatki obciążające nieruchomości składa się również niewielkie zainteresowanie doktryny tym

-
- 14 Dz.U. Nr 91, poz. 409. W ustawie tej m.in. proponowano zróżnicowanie stawki podatku od 1 m kw. budynku mieszkalnego o 1 gr w zależności od tego, czy budynek znajdował się na terenie gminy o liczbie mieszkańców do 10 tys. czy też w gminie liczącej od 10 do 50 tys. mieszkańców. Tym aktem wprowadzono też opodatkowanie „części budowli”, co w praktyce jest niewykonalne – szerzej na ten temat – L. Eteł, S. Presnarowicz, *Zmiany przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne*, (w:) *Samorządowy Poradnik Budżetowy na 1997 r.*, pod red. W. Miemiec, B. Cybulskiego, Warszawa 1997, s. 381 i n.
 - 15 Dz.U. Nr 149, poz. 704. Ustawą tą nie naprawiono niestety wszystkich mankamentów nowych rozwiązań, co powoduje konieczność podejmowania dalszych nowelizacji w celu przywrócenia stanu poprzednio obowiązującego – zob. L. Eteł, S. Presnarowicz, *Znowu zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych*. Ciągłe ulepszanie, „*Wspólnota*” 1997, nr 32.
 - 16 Np. bardzo istotne zmiany konstrukcji podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego, które weszły w życie z początkiem 1997 r., zostały zawarte w powołanej wyżej ustawie z dnia 6 grudnia 1996 r., która do gmin dotarła po rozpoczęciu roku. Jeszcze bardziej jaśkrawym naruszeniem racjonalnych zasad tworzenia prawa jest wprowadzenie w ustawie z dnia 21 listopada 1996r. o muzeach zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków i gruntów będących we władaniu muzeów rejestrowanych. *Dziennik ustaw* z tą zmianą ukazał się z numerem 5. w 1997 r.
 - 17 Bardzo często takie działanie rady jest próbą dostosowania przepisu do specyficznej sytuacji danej gminy. W tym celu rady gmin stosują np. zwolnienia „generalne” tj. zwolnienia wszystkich mieszkańców gminy od podatku obciążającego określony rodzaj nieruchomości, albo indywidualne – w formie uchwały, wprowadzają stawki „zerowe”, ograniczają zakres podmiotowy i przedmiotowy stosowania zwolnień ustawowych, wprowadzają nowe podatki, nie przewidziane w ustawach itp.

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

Aktualny stan przepisów regulujących system opodatkowania nieruchomości jest główną przyczyną występowania licznych problemów interpretacyjnych na każdym etapie procedury podatkowej. W niniejszej pracy są one przedstawione i poddane analizie, która ma na celu wskazanie na możliwe sposoby ich rozwiązywania, bazując na obowiązującym brzmieniu przepisów regulujących dany problem. Analiza ta umożliwi również określenie, gdzie problemy te powstają najczęściej i jakie regulacje (lub ich brak) są bezpośrednią przyczyną ich

powstawania, a to z kolei będzie podstawą do próby sformułowania postulatów zmian systemu opodatkowania nieruchomości.

W tej pracy nie zostały na pewno przedstawione wszystkie problematyczne rozwiązania tego systemu. Przede wszystkim zostały omówione te, które znalazły swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowym i doktrynie oraz są zauważalne w praktyce z powodu ich doniosłej wagi fiskalnej. Zwrócono zarówno uwagę na te rozwiązania obowiązującego systemu, które co prawda nie są jeszcze przedmiotem rozważań sądów i nauki, ale ich dalsze funkcjonowanie wymaga szybkich zmian, ponieważ są to potencjalne „źródła” powstawania trudności w stosowaniu analizowanych przepisów.

Problemy te są podzielone na trzy grupy, w zależności od tego czy związane są z przepisami regulującymi podatek od nieruchomości, podatek rolny czy też podatek leśny. Jest to oczywiście podział bardzo umowny, z uwagi na to, że niektóre z tych problemów mają charakter systemowy, tzn. dotyczą w pewnym zakresie każdego z wymienionych podatków. Jednak ma on tę zaletę, że umożliwia przedstawienie tych zagadnień w sposób usystematyzowany. Należy mieć nadzieję, że taki sposób przedstawienia problemów dotyczących opodatkowania nieruchomości przyczyni się do ich lepszego poznania, a przez to i wyeliminowania. Jest to główny cel rozważań zawartych w niniejszej książce.

I

OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA SYSTEMU OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI

1. Uwagi ogólne

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

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

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

-
- 1 W literaturze przedmiotu wskazuje się, że pod tą nazwą kryć się mogą następujące sytuacje faktyczne i prawne: posiadanie nieruchomości, osiągnięcie przychodów z nieruchomości, wzrost wartości nieruchomości oraz nabycie i zbycie nieruchomości. – zob. E. Chojna–Duch, *Kształtowanie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Samorząd Terytorialny” 1993, nr 3.
 - 2 Zob. R. Mastalski, *Opinia w sprawie opodatkowania rolników podatkiem rolnym i podatkiem od nieruchomości*, „Biuletyn Rzecznika Praw Obywatelskich” 1993, nr 19, s. 55 i n.

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

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

- 3 W ramach stanu faktycznego objętego przedmiotem opodatkowania można wyodrębnić co najmniej dwa elementy: określone zachowanie się podmiotu podatkowego i przedmiot (obiekt) tego zachowania się, traktowany jako „właściwy” przedmiot opodatkowania – zob. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Ossoli-neum 1985, pod. red. M. Weralskiego, t. III, s. 177 i n.
- 4 Jeżeli jako przedmiot opodatkowania ustawodawca wskazuje budynki, to nie wiadomo jeszcze czy chodzi o zakup budynku, czy czerpanie z niego korzyści drogą wynajmu, czy o wykorzystywanie go na własne cele konsumpcyjne. Dopiero na podstawie analizy innych elementów konstrukcji podatkowej można ustalić, jaka sytuacja stanowi w danym wypadku przedmiot opodatkowania – zob. K. Ostrowski, *Prawo finansowe, Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 149. Posługiwanie się terminem „posiadanie nieruchomości”, bez jego bliższego określenia, może być również bardzo mylące. Posiadaczem nieruchomości jest m.in. dzierżawca nieruchomości, który uprawniony jest do pobierania pożytków z nieruchomości, a to już wiąże się z uzyskiwaniem przychodu i więc zgodnie z zasadami wykładni należy przyjąć definicję zawartą w kodeksie cywilnym. Również w podatku dochodowym od osób prawnych ustawodawca używa tego pojęcia bez jego bliższego określenia – zob. np. art. 13 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r., Nr 106, poz. 482 z późn. zm.).
- 5 W art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 z późn. zm.) ustawodawca używa tego pojęcia bez jego zdefiniowania, a więc zgodnie z zasadami wykładni należy przyjąć definicję zawartą w kodeksie cywilnym. Również w podatku dochodowym od osób prawnych ustawodawca używa tego pojęcia bez jego bliższego określenia – zob. np. art. 13 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r., Nr 106, poz. 482 z późn. zm.).
- 6 Cywilistyczne rozumienie nieruchomości, ale z licznymi modyfikacjami dotyczącymi zwłaszcza lokali i budynków mieszkalnych, przyjął ustawodawca regulując podatek od czynności cywilno-prawnych i podatek od spadków i darowizn.

chomości (budynki, grunty, budowle),⁷ czy też podatku rolnego (grunty gospodarstwa rolnego)⁸.

Pod pojęciem „opodatkowanie nieruchomości” może kryć się wiele stanów podatkowoprawnych, które tylko z pozoru są do siebie zbliżone. Przemawia to, w przypadku używania tego terminu, za jego precyzyjnym określeniem. Przedmiotem niniejszej pracy są zasady opodatkowania stanu zwanego władaniem nieruchomością, rozumianego jako korzystanie przez osoby fizyczne, prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej z nieruchomości na podstawie:

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

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

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

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

Pełne korzystanie z nieruchomości polega zasadniczo na jej posiadaniu, używaniu, dokonywaniu zmian, pobieraniu pożytków i innych dochodów i rozporządzaniu nią.¹⁰ Zakres korzystania z nieruchomości jest w dużej mierze uzależniony od tego, jakie prawo do nieruchomości przysługuje władającemu. Najpełniej z nieruchomości korzysta jej właściciel, który może być przy tym ograniczony jedynie przez ustawy i zasady współżycia społecznego. Władający nieruchomościami stanowiącymi własność innych podmiotów podlegają pewnym ograniczeniom, wynikającym z postanowień zawartych w umowach i aktach prawnych regulujących szczegółowo daną formę prawną korzystania z nieruchomości. W niniejszej pracy główny nacisk położony jest na omówienie zagadnień związanych z posiadaniem nieruchomości, jej używaniem (np. prowadzeniem w budynku działalności gospodarczej, wykorzystywaniem gruntu do działalności rolniczej lub leśnej) i dokonywaniem tzw. dyspozycji faktycznych¹¹ (np. przebudowa budynku, zmiana przeznaczenia gruntu). Pobieranie pożytków i innych dochodów z nieruchomości oraz rozporządzanie nią pociąga za sobą powstanie obowiązku podatkowego w podatkach, których przedmiotem jest osiągnięcie dochodów z nieruchomości lub obrót nieruchomościami. Sytuacje te wykraczają poza zakres przedmiotowy władania nieruchomością przyjęty na potrzeby tej pracy i będą omawiane jedynie wówczas, gdy ich wystąpienie wiąże się bezpośrednio np. z wysokością opodatkowania właściciela lub posiadacza nieruchomości.

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

Władanie nieruchomością – w ujęciu zaprezentowanym wyżej – jest pojęciem bardzo zbliżonym, ale nie tożsamym z pojęciem posia-

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

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

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

dania nieruchomości uregulowanym w kodeksie cywilnym. Do istoty posiadania w rozumieniu art. 336 k.c. należy nie tylko stan faktyczny władania, ale również kwalifikacja nadana przez normę prawną mieszczącą się w kodeksie cywilnym i odnoszącą się do stosunków w nim uregulowanych.¹³ Władającym nieruchomością jest natomiast zarówno posiadacz samoistny i zależny w rozumieniu k.c., jak również m.in. zarządca nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, dzierżyciel wykonujący w imieniu właściciela „administrowanie” nieruchomością, czy też powiernik, który wykonuje powierzone mu uprawnienia właścicielskie.¹⁴ Jest to więc określenie szersze od posiadania nieruchomości zdefiniowanego w art. 336 k.c. Tak szerokie określenie władania nieruchomością jest zamierzone, ponieważ umożliwia omówienie w pracy problemów związanych z nieruchomościami państwowymi i komunalnymi zarówno wówczas, gdy są one we władaniu Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego, jak również w przypadku ich rozdysonowania na rzecz innych podmiotów. Problemy te są widoczne zwłaszcza w odniesieniu do nieruchomości państwowych, które od 1990 r. mogą stanowić własność Skarbu Państwa i innych państwowych osób prawnych. Własność państwowych osób prawnych traktowana jest przez ustawodawcę jak każda własność należąca do różnych osób fizycznych i prawnych, natomiast własność Skarbu Państwa poddana jest szczególnym unormowaniom.¹⁵ Szczególne traktowanie tych nieruchomości wynika stąd, że państwo realizuje w ten sposób nie

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

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

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

tylko przysługujące mu prawo własności (dominium), ale także realizuje swe obowiązki z zakresu państwowego imperium.¹⁶ W praktyce prowadzi to do powstawania wielu wątpliwości i sporów interpretacyjnych dotyczących zasad zarządzania własnością państwową.¹⁷

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

16 Ibidem, s. 63 i n.

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

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

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

opodatkowaniu na takich samych zasadach jak nieruchomości. W rezultacie prowadzi to do tego, że nazwą nieruchomości określa się zarówno rzeczy stanowiące nieruchomości w rozumieniu k.c. jak i rzeczy lub prawa, które nie są nieruchomościami w rozumieniu prawa cywilnego.²⁰

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

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

Przyjmując rozumienie tego pojęcia z k.c. na potrzeby tej pracy należy jednak wskazać na pewne odrębności, które występują przy opodatkowaniu gruntu. W prawie cywilnym nie ma zasadniczego znaczenia jaki jest to rodzaj gruntu (rolny, leśny, nieużytek itp.), jaka jest jego powierzchnia i w jaki sposób grunt ten jest wykorzystywany (prowadzenie działalności gospodarczej, działalności rolniczej, odłogowanie gruntu itp.). Kwestie te mają natomiast fundamentalne znaczenie przy ustalaniu zasad opodatkowania gruntu, stąd też będą one poddane szczegółowej analizie przy omawianiu problemów związanych z ich opodatkowaniem. W zasadzie nie można ustalić zasad opodatkowania danej działki bez wyodrębnienia jej z otaczających gruntów. Wyodrębnienie to następuje za pomocą kryteriów fizycznych (obszar, położenie, granice) i prawnych (jako przedmiot własności tego samego podmiotu lub tych samych podmiotów).²¹ Podstawą do ustalenia danych

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

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

dotyczących nieruchomości gruntowych jest w prawie podatkowym – w odróżnieniu do prawa cywilnego – jedynie ewidencja gruntów i budynków. Na podstawie art. 21 ustawy prawo geodezyjne i kartograficzne dane zawarte w tej ewidencji stanowią podstawę do ustalania stanu faktycznego przy opodatkowaniu nieruchomości.²² Tak więc przy ustalaniu obciążenia podatkowego dane „indywidualizujące” daną nieruchomość gruntową, a zawarte np. w akcie notarialnym lub księgach wieczystych nie mają tak dużego znaczenia jak w prawie cywilnym.

2. Budynki trwale z gruntem związane (nieruchomości budynkowe)

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

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

3. Części budynku, o ile są przedmiotem odrębnej własności

W praktyce jedynie lokal w rozumieniu ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali²³ może być przedmiotem odrębnej własności, z uwagi na to, że nie ustanawia się odrębnej własności innych części budynku.²⁴ Różnorodne pomieszczenia znajdujące się w budynku (piwnice, poddasza, kondygnacje, mieszkania itp.), z wyjątkiem ww. lokali, traktowane są w tej pracy jako części składowe budynku; nie stanowią zatem nieruchomości stanowiącej „fizyczny” przedmiot opodatkowania.

Poza gruntem, budynkiem i lokalem za nieruchomości uważane są w tej pracy budowle, rozumiane zgodnie z ich definicją zawartą w prawie budowlanym.²⁵ Przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak np.: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, estakady, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne, ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze.²⁶ Odnosząc definicję budowli do pojęcia nieruchomości w rozumieniu k.c. należy zauważyć, że budowle stanowią: część składową nieruchomości gruntowej, jeżeli są trwale z gruntem związane, lub – przy braku tego związania – rzecz ruchomą. W obu przypadkach są one traktowane jako nieruchomość podlegająca opodatkowaniu.

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

23 Dz.U. Nr 85, poz. 388 z późn. zm.

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

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

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

2. Podatki od nieruchomości, rolny i leśny jako elementy systemu opodatkowania nieruchomości

2.1. Pojęcie systemu opodatkowania nieruchomości

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

Na system opodatkowania nieruchomości, w rozumieniu przyjętym w niniejszej pracy, składają się obecnie trzy podatki, a mianowicie podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny. Podatek od nieruchomości uregulowany jest w ustawie z dnia 12 stycznia o podatkach i opłatach lokalnych,²⁹ podatek rolny – w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym³⁰, a podatek leśny – w ustawie z 28 września 1991 r. o lasach.³¹

27 Szerzej por. E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe (w:) System instytucji prawnofinansowych PRL*, Ossolineum 1985, pod red. M. Weralskiego, t. 3, s. 114 i n.

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

29 Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późn. zm.

30 Dz.U. Nr 52, poz. 268 z późn. zm.

31 Dz.U. Nr 101, poz. 444 z późn. zm.

Aktualnie obowiązujący system opodatkowania nieruchomości powstał na zasadzie jego dostosowywania do zmieniających się warunków społeczno–gospodarczych. Jest to typowy „system historyczny”, który kształtował się stopniowo, w drodze ciągłych zmian konstrukcji podatków go tworzących. Jego budowa nie była oparta na z góry przyjętych założeniach, ale na „bieżącym” dostosowywaniu poszczególnych podatków do istniejącej sytuacji społeczno–gospodarczej. Jednakże nie był to proces, jak się wydaje, całkowicie chaotyczny, można bowiem wskazać na pewne kierunki jego ewolucji, które były systematycznie realizowane. Są to:

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

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

Aktualnie obowiązująca ustawa regulująca konstrukcję podatku od nieruchomości nie jest wcale aktem całkowicie nowym, wręcz przeciwnie – jej rodowodu, o ile można użyć takiego określenia, należy szukać w połowie lat pięćdziesiątych. Pierwowzorem aktualnie obowiązującego podatku od nieruchomości był podatek uregulowany w dekreście z 20 maja 1955 r. o podatkach i opłatach terenowych. Jego konstrukcja różniła się znacznie od aktualnie obowiązującej, ale po raz pierwszy pojawiła się tam powierzchnia wyrażona w metrach kwadra-

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

towych jako podstawa opodatkowania gruntów. Dotychczasowe regulacje, począwszy od rozporządzenia Prezydenta RP z dnia 17 czerwca 1924 r. o wymiarze i poborze państwowego podatku od nieruchomości w gminach miejskich oraz od niektórych budynków w gminach wiejskich³³, jako podstawę opodatkowania tym podatkiem wskazywały wartość nieruchomości (np. wartość czynszowa, wartość obiegowa, wartość amortyzacyjna i bilansowa), i to zarówno w stosunku do gruntów jak i budynków.³⁴ W powołanej ustawie z 1955 r. powierzchnia była podstawą opodatkowania jedynie gruntów, natomiast utrzymana została w dalszym ciągu wartość jako podstawa opodatkowania budynków. Podstawę opodatkowania budynków wynajętych lub wdzierżawionych stanowił czynsz, budynków będących w użytkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej – wartość będąca podstawą amortyzacji, pozostałych budynków – wartość czynszowa ustalona za rok podatkowy. Zasady te uległy zmianie mocą ustawy z 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych.³⁵ Powierzchnia pojawiła się tam już nie tylko jako podstawa opodatkowania gruntów, ale również budynków nie wynajętych lub nie wdzierżawionych, stanowiących własność osób fizycznych i prawnych nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej. Powierzchnia pozostała podstawą ustalenia tego podatku od gruntu, z tym że w przypadku gruntów wdzierżawionych podstawę tę stanowił czynsz; jednakże gdyby podatek obliczony od czynszu był niższy niż obliczony od powierzchni, podstawę opodatkowania gruntów wdzierżawionych stanowiła powierzchnia tych gruntów. W tej ustawie uregulowany był również podatek od lokali obciążający wszelkiego rodzaju pomieszczenia znajdujące się w budynkach położonych na terenie miast. Podstawą opodatkowania lokali była też powierzchnia lokalu, a nie jego wartość. W 1982 r. nastąpiło rozgraniczenie zasad opodatkowania nieruchomości podmiotów gospodarki uspołecznionej od zasad opodatkowania gospodarki nie

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

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

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

uspołecznionej i ludności. Podatek od nieruchomości tzw. jgu został uregulowany w odrębnej ustawie z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej.³⁶ Opodatkowaniu tym podatkiem podlegały nie tylko – jak dotychczas – budynki i grunty, ale również budowle. Podstawę opodatkowania budynków i budowli stanowiła ich wartość amortyzacyjna, natomiast gruntów – ich powierzchnia. Podatek od nieruchomości osób fizycznych i jednostek gospodarki nie uspołecznionej uregulowany został w ustawie z 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych.³⁷ Opodatkowaniu podlegały budynki lub ich części, grunty, a także – co było nowością – obiekty budowlane nie związane trwale z gruntem. Ustawa ta zniósła podatek od lokali, choć w zasadzie został on wchłonięty po części przez podatek od nieruchomości, ponieważ opodatkowaniem zostały objęte „części budynków”. Nowością była również całkowita rezygnacja z wartości czynszowej jako podstawy opodatkowania. Podstawę tę stanowiła dla budynków podlegających ubezpieczeniu ustawowemu – wartość budynków ustalona do celów tego ubezpieczenia, a dla pozostałych budynków i gruntów – ich powierzchnia. Oba podatki od nieruchomości zostały połączone na mocy ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania.³⁸ Opodatkowaniu tym podatkiem podlegały budynki, budowle i grunty, podstawą opodatkowania budynków podlegających obowiązkowemu ubezpieczeniu była ich wartość ubezpieczeniowa, pozostałych budynków i gruntów – ich powierzchnia, a budowli – ich wartość amortyzacyjna. Regulacja ta obowiązywała bardzo krótko i została zastąpiona aktualnie obowiązującą ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, w której wartość jako podstawa opodatkowania została ograniczona jedynie do opodatkowania budowli.

Cechą charakterystyczną ewolucji podatku od nieruchomości jest stopniowe odchodzenie przez ustawodawcę od wartości jako podstawy opodatkowania na rzecz powierzchni nieruchomości. Podatek ten na przełomie ostatnich czterdziestu lat ze świadczenia całkowicie opar-

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

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

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

tego na różnie określonej wartości nieruchomości, przekształcił się w podatek wymierzany na podstawie powierzchni.

Podobny proces da się zauważyć w przypadku podatku rolnego. Obowiązująca ustawa o podatku rolnym jest wynikiem „udoskonalenia” ustawy z dnia 26 października 1971 roku o podatku gruntowym.³⁹ W akcie tym, obok dotychczasowych zasad ustalania podstawy opodatkowania, wprowadzono po raz pierwszy nowe rozwiązanie, które jest stosowane do dzisiaj. Podatek gruntowy w wyniku wprowadzonych zmian przybrał postać podatku składającego się z dwóch części. Pierwsza z nich obejmowała dotychczasowy, nieco zmodyfikowany podatek gruntowy, obliczany przy zastosowaniu progresywnych stawek odnoszonych do przychodu szacunkowego gospodarstwa rolnego ustalonego na podstawie norm szacunkowych przychodu z 1 ha użytków rolnych i leśnych, z doliczeniem przychodów z działów specjalnych. Druga część obejmowała podatek obliczany na podstawie powierzchni użytków rolnych wyrażonych w hektarach fizycznych i powierzchni gruntów ornych wyrażonych w hektarach przeliczeniowych, przy zastosowaniu stawek kwotowych. Podatek ten, w związku z przyjęciem – obok przychodu – powierzchni jako podstawy opodatkowania, przeistoczył się z typowego podatku przychodowego w podatek przychodowo–majątkowy. Ten charakter podatku został utrzymany początkowo w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, która po licznych zmianach obowiązuje do dzisiaj. Podatek rolny obciążał bowiem grunty gospodarstwa rolnego i dochody z działów specjalnych produkcji rolnej. Podstawę opodatkowania gruntów stanowiła już tylko liczba hektarów przeliczeniowych. Normy szacunkowe przychodu, które były do 1984 r. podstawą ustalania podatku rolnego od gruntów, przestały mieć zastosowanie przy opodatkowaniu gruntów gospodarstwa rolnego. Utrzymane zostały odrębne zasady opodatkowania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Podstawą opodatkowania był w tym wypadku dochód obliczony przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej jednostki powierzchni upraw lub jednostek produkcji zwierzęcej. Ten dwoisty charakter podatku rolnego utrzymywał

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

się do 1992 r., tj. wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,⁴⁰ które objęły dochody uzyskiwane z działów specjalnych produkcji rolnej. W ten sposób podatek rolny stał się podatkiem obciążającym jedynie grunty gospodarstwa rolnego, przy czym podstawę opodatkowania stanowi ich powierzchnia wyrażona w hektarach przeliczeniowych. Przychód ustalany na podstawie norm przeciętnego przychodu – tak charakterystyczny dla tego podatku w poprzednich okresach – w aktualnie obowiązującej ustawie o podatku rolnym został zupełnie zastąpiony powierzchnią wyrażoną w hektarach przeliczeniowych. Podatek rolny, podobnie jak podatek od nieruchomości, stał się w ten sposób świadczeniem o charakterze majątkowym, gdzie podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia, a obowiązek podatkowy jest związany wyłącznie z władaniem gruntami gospodarstwa rolnego.

* * *

W ten sposób ukształtował się obowiązujący system opodatkowania nieruchomości, którego cechą charakterystyczną jest powiązanie wysokości podatków z powierzchnią nieruchomości. Tworzą go (co też jest pewną cechą charakterystyczną) trzy podatki o bardzo zbliżonym przedmiocie. W założeniu podatek od nieruchomości ma najszerszy zakres przedmiotowy, ponieważ obciąża grunty, budynki i budowle. Natomiast przedmiotem (fizycznym) podatku rolnego i podatku leśnego są jedynie grunty. Świadczenia te, zgodnie z zawartą w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych regułą rozgraniczającą ich zakres, mają się uzupełniać w ten sposób, że grunty objęte podatkiem rolnym lub leśnym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że są wykorzystywane na prowadzenie innej działalności niż rol-

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

nicza lub leśna.⁴¹ Podatki te, na co wskazuje się w literaturze przedmiotu, „pozostają wobec siebie w swoistej konkurencji, gdyż w zależności od wykorzystania nieruchomości na cele rolnicze, leśne, mieszkaniowe lub gospodarcze, może ona być objęta jednym z tych trzech podatków.”⁴² Pomimo istnienia wspomnianej wyżej reguły rozgraniczającej te podatki, przeplatają się one zarówno w ujęciu podmiotowym (np. właściciel gospodarstwa rolnego płaci w wielu wypadkach wszystkie te świadczenia) i przedmiotowym (np. grunt opodatkowany podatkiem rolnym w momencie jego częściowego wykorzystywania na prowadzenie działalności gospodarczej zostaje opodatkowany podatkiem od nieruchomości). Współistnienie tych trzech świadczeń przy opodatkowaniu nieruchomości rodzi bardzo dużo problemów w teorii i praktyce.⁴³ Jeden z nich, bardzo istotny z uwagi na temat pracy, sprowadza się do następującego pytania: czy te trzy podatki mogą być traktowane jako jednorodne świadczenia podatkowe, czy może są one na tyle zróżnicowane, że nie można sprowadzić ich „do wspólnego mianownika” i określić mianem podatków od nieruchomości? Wątpliwości w tym względzie biorą się przede wszystkim stąd, że:

1. Podatek od nieruchomości, w odróżnieniu od podatku rolnego i leśnego, zaliczony jest przez ustawodawcę do kategorii podatków i opłat lokalnych. Może więc powstać przekonanie, że podatek od nieruchomości jako podatek lokalny posiada pewne cechy specyficzne dla tej grupy świadczeń, wyróżniające go spośród innych podatków.⁴⁴ Wypada w takim razie zastanowić się, czym różnią się podatki lokalne, w tym podatek od nieruchomości, od innych świadczeń podatkowych, a

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

42 Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op. cit., s. 229.

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

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

zwłaszcza podatku rolnego i leśnego?⁴⁵ Zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych do tej grupy świadczeń zalicza się obok podatku od nieruchomości, podatek od posiadania psów, podatek od środków transportowych oraz opłaty: targową, miejscową i administracyjną.⁴⁶ O „lokalności” tych świadczeń w aktualnym systemie decydują, jedynie względy formalne, tzn. uregulowanie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.⁴⁷ Podatki i opłaty lokalne w takim ujęciu są konstrukcją niedostosowaną do aktualnego systemu finansów samorządowych, a zwłaszcza systemu dochodów budżetów gmin. W systemach tych, obok „podatków i opłat lokalnych”, funkcjonują inne świadczenia podatkowe o takich samych cechach, które jednak nie są tak określane, ponieważ uregulowano je w innych ustawach.⁴⁸ Stąd też w literaturze przedmiotu używane jest pojęcie „podatki samorządowe”, obejmujące wszystkie świadczenia podatkowe, które charakteryzują się tym, że stanowią dochód budżetu gminy i mogą być w pewnym zakresie kształtowane przez radę gminy, zarząd bądź też wójta, burmistrza, prezydenta.⁴⁹ Zalicza się do nich, oprócz „podatków i opłat lokalnych”, właśnie podatek rolny i podatek leśny oraz podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn oraz opłatę skarbową i podatek od czynności cywilnoprawnych.⁵⁰ Świadczenia te stanowią w miarę jednorodną grupę i powinny być traktowane jako podatki lokalne, gminne czy też samorządowe. Nazwy te powinny być synonimami, ponieważ nie ma – jak się wydaje – racjonalnych kryteriów wyodręb-

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

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

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

48 Ibidem, s. 52.

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

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

nienia z tej grupy „podatków i opłat lokalnych” w kształcie określonym w art. 1 powołanej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa ta jest anachronizmem, którego utrzymywanie w systemie podatkowym nie znajduje uzasadnienia i przyczynia się jedynie do niepotrzebnego komplikowania tego systemu.⁵¹ Obowiązki ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może błędnie sugerować, że są to jedyne „gminne” podatki o specyficznych cechach. Tymczasem, o ile można użyć takiego porównania, bardziej „lokalny” wydaje się być podatek rolny i leśny niż np. podatek od środków transportowych.⁵² Konkludując należy stwierdzić, że zaliczenie podatku od nieruchomości do kategorii podatków i opłat lokalnych nie pociąga za sobą powstania żadnych istotnych różnic pomiędzy tym podatkiem, a podatkiem rolnym i podatkiem leśnym. Świadczenia te są natomiast coraz częściej zaliczane do tzw. podatków samorządowych, co wskazuje na duże podobieństwo ich konstrukcji.

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

-
- 51 W doktrynie już dawno wskazywano na potrzebę reformy tej grupy podatków – zob. B. Brzeziński, *Regulacje prawne podatków i opłat lokalnych (uwagi de lege ferenda)*, „Nowe Prawo” 1984, nr 2, s. 46. Tę „szczątkową” regulację prawną w postaci ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powinien zastąpić całościowy akt obejmujący wszystkie podatki komunalne albo też, i to wydaje się być bardziej realne, każda konstrukcja podatkowa powinna być odrębnie uregulowana. Przyjęcie drugiego rozwiązania nie wykluczałoby traktowania tych świadczeń jako pewnej zorganizowanej całości np. poprzez określenie ich jako podatków lokalnych w ustawie o charakterze ustrojowym, np. ustawie o samorządzie terytorialnym lub też ustawie o finansowaniu gmin. Umożliwiłoby to, o ile byłaby taka potrzeba, ustanowienie przepisów prawnych mających zastosowanie do wszystkich podatków z tej grupy. Mogłoby to doprowadzić do stworzenia autentycznego systemu podatków komunalnych, wśród których na pewno swoje miejsce miałyby, poza podatkiem od nieruchomości, również podatki rolny i leśny.
- 52 Podobnie mylące jest określenie „opłaty lokalne”. I to z dwóch powodów. Po pierwsze: tylko jedna z trzech wymienionych w komentowanym artykule opłat nosi cechy typowej opłaty, tj. opłata administracyjna. Opłata targowa i miejscowa to, pomimo nazwy, typowe podatki. Po drugie: nie bardzo można wskazać na różnice pomiędzy opłatą administracyjną, a opłatą eksploatacyjną lub adiacencką. Pierwsza z nich jest objęta ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, natomiast pozostałe uregulowane są w innych ustawach.

posiadanie m.in. gruntów, natomiast podatek rolny i leśny zaliczane są do podatków przychodowych, obciążających szacunkowe przychody właścicieli i określonych posiadaczy gospodarstw rolnych oraz lasów i gruntów leśnych.⁵³ Wskazuje się, że są to w gruncie rzeczy całkowicie różne świadczenia podatkowe, jedynie podatek od nieruchomości obciąża „samo” posiadanie nieruchomości, natomiast podatek rolny i zbliżony do niego podatek leśny – przychód z tytułu prowadzenia działalności rolniczej lub leśnej. Takie pojmowanie zakresu przedmiotowego tych podatków wyklucza zatem traktowanie ich jako świadczeń, które można określić mianem obciążeń podatkowych nieruchomości. Podatek rolny i leśny obciąża bowiem, zgodnie z tym poglądem, pewną odmianę działalności gospodarczej (rolnicza, leśna), z której przychody ustalane są na podstawie znamion zewnętrznych. Świadczenia te zatem nie mają nic wspólnego z podatkiem od nieruchomości, którego przedmiotem jest posiadanie nieruchomości, bez konieczności uzyskiwania z tego tytułu jakichkolwiek przychodów. Podatki te tworzą, przyjmując wyżej zaprezentowany pogląd, dwa odrębne systemy: podatek od nieruchomości jest zaliczany do podatków obciążających majątek, natomiast podatek rolny i leśny – do podatków przychodowych, przez co nie mogą być one zaliczane do systemu opodatkowania nieruchomości. W doktrynie nie ma jednak zgodności co do określenia przedmiotu podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości. Można bowiem spotkać się z całkowicie odmiennym od wyżej zaprezentowanego sposobem klasyfikowania tych trzech podatków. Podatek rolny i leśny, zgodnie z tym poglądem, mają w zasadzie charakter podatków majątkowych nominalnych, natomiast podatek od nieruchomości określany jest jako świadczenie o charakterze złożonym przychodowo–konsumpcyjno–majątkowym.⁵⁴ O majątkowym charakterze podatku rolnego ma świadczyć to, że podlegają mu grunty gospodarstwa rolnego, a nie dochody uzyskiwane z prowadzonej na tym gruncie

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

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

działalności.⁵⁵ Zgodnie z innym stanowiskiem właśnie prowadzenie rolniczej działalności gospodarczej powoduje opodatkowanie podatkiem rolnym. Podatek ten jest uproszczoną formą opodatkowania podatkiem dochodowym.⁵⁶ Niekiedy podatek rolny zaliczany jest do kategorii podatków przychodowych, natomiast podatek od nieruchomości i podatek leśny – do kategorii podatków majątkowych.⁵⁷ Wskazuje się przy tym, że o zaliczeniu podatku leśnego do podatków majątkowych decyduje fakt, że obowiązek podatkowy łączony jest przez ustawodawcę z posiadaniem lasu, nie zaś z uzyskiwaniem z niego pożytków lub z prowadzeniem gospodarki leśnej jako działalności gospodarczej.⁵⁸ Zgodnie z jeszcze innym podziałem, na odwrót, podatek od nieruchomości jest podatkiem przychodowym, a podatek rolny i leśny podatkiem przychodowo–dochodowym.

Duża różnorodność spotykanych w literaturze przedmiotu poglądów dotyczących zaliczania tych trzech podatków do kategorii podatków przychodowych lub majątkowych wskazuje, że żadne z tych świadczeń nie ma typowej konstrukcji, charakterystycznej dla tego typu podatków. Przemawia to za traktowaniem ich jako świadczeń o charakterze mieszanym, zawierających zarówno elementy charakterystyczne dla podatków przychodowych, jak i majątkowych, a nawet dochodowych.⁵⁹ Podzielając ten pogląd należy zauważyć, że nie może on być podstawą do całkowicie swobodnego określania przynależności tych podatków – raz do podatków przychodowych, innym razem do podatków majątkowych lub dochodowych. Każde z tych świadczeń ma swoje cechy dominujące, pozwalające na zaliczenie danego świadczenia do odpowiedniej grupy. W aktualnym kształcie podatki te należy traktować jako świadcze-

55 Ibidem, s. 40.

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

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

58 Ibidem, s. 182.

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

nia o charakterze majątkowym z pewnymi, zanikającymi elementami, charakterystycznymi dla podatków przychodowych.

Samo, dyskusyjne zresztą stwierdzenie, że podatki te mają taki właśnie charakter, nie jest wystarczającą przesłanką do twierdzącej odpowiedzi na postawione wcześniej pytanie o możliwość traktowania tych świadczeń jako tworzących system opodatkowania nieruchomości. Odpowiedź taka wymaga szczegółowej analizy budowy tych podatków w celu wykazania, że są to świadczenia jednorodne, o podobnie ukształtowanych podstawowych elementach ich konstrukcji, tj. podmiocie, przedmiocie, podstawie opodatkowania, stawkach oraz trybie i warunkach płatności. Zagadnienia te są przedmiotem rozważań w kolejnej części pracy.

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

2.2.1 Podmiot podatków obciążających nieruchomości

W podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym w zasadzie w identyczny sposób określone zostały podatnicy. Są nimi osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, które są właścicielami (współwłaścicielami) lub posiadaczami samoistnymi określonych rodzajów nieruchomości (budynków, lokali, budowli, gruntów gospodarstwa rolnego, lasów i gruntów leśnych oraz „pozostałych” gruntów).⁶⁰ Posiadacze zależni oraz inne kategorie władających gruntem (zarządcy, dzierżyciele, administratorzy, użytkujący grunt bez tytułu prawnego) są podatnikami jedynie wówczas, gdy władają nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub gminy. Osoba podatnika została w tych trzech konstrukcjach określona według takiej samej zasady: podatnikiem jest z reguły właściciel lub samoistny posiadacz, z wyjątkiem nieruchomości

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

państwowych lub komunalnych, gdzie podatnikiem jest każdy, kto „faktycznie włada” gruntem. Istnieją oczywiście pewne różnice przy określaniu podmiotów, na których spoczywa obowiązek podatkowy, ale są to wyjątki potwierdzające regułę przedstawioną wyżej.⁶¹ Odstępstwem od tej reguły jest natomiast sposób określenia podmiotów zwolnionych z obowiązku opłacania tych podatków. Jest to widoczne w ustawie o podatku rolnym, gdzie w art. 3a zawarte jest stwierdzenie, że obowiązek podatkowy nie dotyczy Skarbu Państwa i gmin. Na mocy tego zapisu, grunty gospodarstwa rolnego stanowiącego własność tych podmiotów nie są opodatkowane podatkiem rolnym. Podatek ten zaczyna obciążać te grunty dopiero w momencie objęcia ich we władanie przez inny podmiot. Inaczej jest natomiast w podatku od nieruchomości i podatku leśnym, gdzie nie ma tego typu zwolnienia. Nieruchomości Skarbu Państwa lub gminy są obciążone tymi podatkami zarówno wówczas, gdy zostały przekazane na rzecz innych podmiotów (lub są wykorzystywane bezumownie), jak również wówczas, gdy nikt ich nie użytkuje. W tym drugim wypadku podatnikiem jest gmina lub Skarb Państwa, co w praktyce stwarza dużo problemów.⁶²

2.2.2. Przedmiot opodatkowania

Podatek od nieruchomości, rolny i leśny są to podatki realne, których przedmiotem jest władanie nieruchomością. Można oczywiście doszukać się w ich konstrukcjach pewnych elementów charakterystycznych dla podatków personalnych. Widoczne jest zwłaszcza w katalogu ulg i zwolnień podatkowych, ale nie jest to podstawa do twierdzenia, że

-
- 61 Wyjątki te wynikają z konieczności dostosowania przepisów regulujących stronę podmiotową tych świadczeń do ich specyfiki. I tak np. dzierżawca, a więc posiadacz zależny, jest podatnikiem podatku rolnego, jeżeli grunty gospodarstwa rolnego zostały w całości lub w części wydzierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników (na co najmniej 10 lat) – zob. art. 3 ust. 3 ustawy o podatku rolnym. Podatnikiem podatku rolnego od gruntów gospodarstwa rolnego wniesionych jako wkład gruntowy do spółdzielni produkcyjnych jest spółdzielnia, a nie właściciel gruntów – zob. art. 3 ust. 4 ustawy o podatku rolnym.
- 62 M.in. prowadzi to, w przypadku nieruchomości gminnych, do płacenia podatku „samemu sobie”. Występuje to wówczas, gdy nieruchomości gminna nie jest przekazana innym podmiotom i nie jest wykorzystywana na potrzeby administracji samorządowej. Od takich nieruchomości – np. stara szkoła, w której nie ma już zajęć, gmina musi na rzecz swojego budżetu opłacać podatek od nieruchomości.

podatki te nie są podatkami rzeczowymi.⁶³ „Fizycznym” przedmiotem tych podatków jest nieruchomości, która jest obciążona odpowiednim podatkiem, bez względu na to, kto w danym momencie jest jej właścicielem lub posiadaczem. O tym, jaki podatek jest właściwy w konkretnym wypadku, decydują nie cechy osobowe podatnika, a jedynie rodzaj nieruchomości gruntowej. Powstanie obowiązku podatkowego we wszystkich tych podatkach związane jest z samym władaniem nieruchomością. Najszerszy zakres przedmiotowy ma podatek od nieruchomości, którym objęte są nie tylko grunty, ale również pozostałe rodzaje nieruchomości, tj. budynki lokale i budowle. Na zasady opodatkowania budynków i budowli, mimo że formalnie nie są one objęte podatkiem rolnym i leśnym, pewien wpływ mają regulacje zawarte w aktach prawnych normujących konstrukcje tych podatków. Budynki i budowle gospodarstwa rolnego, jak również wykorzystywane do prowadzenia działalności leśnej, są przez ustawodawcę traktowane na preferencyjnych zasadach. Sam fakt „związania”, nawet pośredniego, budynku gospodarczego położonego na gruntach gospodarstwa rolnego z działalnością rolniczą lub leśną, skutkuje już zwolnieniem tego budynku od podatku od nieruchomości. W specyficzny sposób traktowane są również grunty pod budynkami związanymi z prowadzeniem działalności rolniczej lub leśnej. Grunty te, chociaż nie mogą być bezpośrednio wykorzystywane do prowadzenia tego typu działalności, podlegają opodatkowaniu tak, jak typowy użytek rolny lub las albo grunt leśny. Tego typu zależności jest więcej i będą one przedstawione w dalszej części pracy, a w tym miejscu należy podkreślić, że co prawda przedmiotem (w ujęciu fizycznym) podatku rolnego i leśnego nie są budynki i budowle, to jednak w niektórych wypadkach istnieją ścisłe związki pomiędzy zasadami ich opodatkowania a konstrukcją tych podatków.

Przedmiotem podatku rolnego jest władanie gruntami gospodarstwa rolnego, przez które należy rozumieć, zgodnie z art. 1 ust.1

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

ustawy o podatku rolnym, obszar użytków rolnych, gruntów pod stawami oraz, sklasyfikowanych w operatach jako użytki rolne, gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem tego gospodarstwa o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczających 1 ha przeliczeniowy. Z przytoczonej definicji gospodarstwa rolnego wynika, że jedynym jego składnikiem są określone rodzaje gruntów. Nie wchodzi w skład gospodarstwa inne rodzaje nieruchomości (budynki, budowle), ani też inne rzeczy lub prawa.⁶⁴ Podstawowym warunkiem uznania danych gruntów za gospodarstwo rolne jest spełnienie normy obszarowej. Grunty gospodarstwa, zgodnie z tą definicją, nie muszą być wykorzystywane do prowadzenia działalności rolniczej ani jakiegokolwiek innej. Samo spełnienie normy obszarowej skutkuje uznaniem danych gruntów za gospodarstwo rolne i w konsekwencji opodatkowanie podatkiem rolnym. Na podobnej zasadzie został określony przedmiot podatku leśnego. Lasem, w rozumieniu art. 3 ustawy o lasach, jest grunt o powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną lub przejściowo jej pozbawiony, przeznaczony do produkcji leśnej lub stanowiący rezerwat (park narodowy) albo wpisany do rejestru zabytków. Lasem jest również grunt związany z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystywane na potrzeby gospodarki leśnej: budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, linie podziału przestrzennego lasu, drogi leśne, tereny pod liniami energetycznymi, szkółki leśne, miejsca składowania drewna, a także wykorzystywane na parkingi leśne i urządzenia turystyczne.⁶⁵ O zaliczeniu danego gruntu do lasu w rozumieniu powołanej ustawy decyduje więc norma obszarowa lub „związanie” danego gruntu z gospodarką leśną. W praktyce podstawowe znaczenie przy kwalifikowaniu danego gruntu jako lasu ma norma obszarowa, której spełnienie przesądza o opodatkowaniu podatkiem leśnym. Nie ma przy tym znaczenia, podobnie jak w podatku rolnym, czy na takim gruncie prowadzona jest gospodarka leśna. Władanie tego rodzaju gruntem o powierzchni co najmniej 0,10 ha powoduje powstanie obowiązku

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

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

płacenia podatku leśnego, bez względu na to, czy działalność właściciela lub posiadacza takiego gruntu odpowiada zasadom prowadzenia gospodarki leśnej.⁶⁶ Stąd też decydujące znaczenie przy zakwalifikowaniu gruntu jako podlegającego opodatkowaniu podatkiem leśnym ma powierzchnia tego gruntu, a nie prowadzenie na nim gospodarki leśnej.

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

2.2.3 Podstawa opodatkowania

Cechą charakterystyczną tych trzech podatków jest to, że podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia gruntu, albo fizyczna – jak ma to miejsce w podatku od nieruchomości, albo przeliczeniowa

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

– występująca w konstrukcji podatku rolnego i leśnego.⁶⁷ Podstawa opodatkowania we wszystkich tych podatkach ustalana jest w oparciu o łatwe do ustalenia – w założeniu – znamiona zewnętrzne, tj. powierzchnię wynikającą z ewidencji gruntów (lub planów urządzenia lasu), w oderwaniu od ich wartości rynkowej. W praktyce jednak okazuje się, że dane zawarte w tych ewidencjach są mało wiarygodne z powodu braku należytego ich udokumentowania, a przez to w wielu wypadkach nie są one zgodne ze stanem rzeczywistym i wynikającym z ksiąg wieczystych. Słabością obowiązujących ewidencji jest również to, że w zasadzie obejmują one tylko grunty, z wyłączeniem budynków, budowli i lokali.⁶⁸ Prawidłowy wymiar podatków utrudniają również duże opóźnienia w ujawnianiu i wprowadzaniu zmian w tychże ewidencjach.

Przyjęcie powierzchni jako podstawy opodatkowania upraszcza proces wymiaru podatków, ale jednocześnie wysokość płaconego podatku odbiega niekiedy znacząco od rzeczywistej wartości opodatkowanych nieruchomości, co jest zjawiskiem negatywnym, zwłaszcza przy opodatkowaniu majątku.⁶⁹ Miernikiem wartości opodatkowanego majątku jest w tych trzech podatkach jego powierzchnia, co musi prowadzić do „oderwania” podstawy opodatkowania i kwoty podatku od wartości rzeczywistych gruntu. Prowadzi to do powstania „sztucznej” podstawy opodatkowania, gdzie majątek wyceniany jest na potrzeby opodatkowania w oparciu o jego powierzchnię, a nie wartość wyrażoną w pieniądzu.⁷⁰ Niewiele lepiej przedstawia się sytuacja przy stosowaniu hektarów przeliczeniowych. Powierzchnia jest uzależniona od liczby tychże hektarów, którą ustala się na podstawie stosownych prze-

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

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

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

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

liczników.⁷¹ Liczba hektarów przeliczeniowych gospodarstwa rolnego zależy jest od powierzchni gospodarstwa wyrażonej w hektarach fizycznych, rodzaju użytków rolnych, ich klas, położenia gruntów w jednym z czterech okręgów podatkowych.⁷² Na podobnych zasadach ustalana jest liczba hektarów przeliczeniowych w podatku leśnym. Decydujące znaczenie mają w tym wypadku dane wynikające z planu urządzenia lasu, gdzie określone są powierzchnie głównych gatunków drzew i klasy bonitacji drzewostanu.⁷³

Hektar przeliczeniowy jest konstrukcją prawną, która w założeniu miała służyć odzwierciedleniu wysokości przychodu uzyskiwanego przez gospodarstwo rolne.⁷⁴ Wyżej wymienione czynniki decydujące o liczbie hektarów przeliczeniowych są tzw. zewnętrznymi znamionami, na podstawie których miał być ustalany szacunkowy przychód gospodarstwa rolnego. Przychód ten nie musi oczywiście w zupełności pokrywać się z rzeczywistym przychodem osiąganym w danym gospodarstwie. Powinien jednak być zbliżony do średnich przychodów rzeczywistych osiągniętych w podobnych gospodarstwach. Jeżeli jednak przychód ustalony na podstawie hektarów przeliczeniowych odbiega od przychodów rzeczywistych w sposób zasadniczy, podatek rolny i leśny tracą cechy podatków przychodowych, stając się w rzeczywistości podatkami majątkowymi.⁷⁵ I z taką właśnie sytuacją mamy do czynienia na gruncie aktualnych regulacji podatku rolnego i podatku leśnego. Hektar przeliczeniowy nie pełni funkcji miernika przychodu uzyskiwanego z tytułu prowadzenia gospodarki rolnej i leśnej. Spowodowane to jest wieloma przyczynami, wśród których na plan pierwszy wysuwa się błędne założenie, że o przychodowości współczesnych gospodarstw

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

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

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

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

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

rolnych decydować może powierzchnia i rodzaj użytków rolnych.⁷⁶ Pewną fikcją jest również zaliczanie gmin (miast, dzielnic) do czterech okręgów podatkowych, co ma prowadzić do uwzględnienia różnic w prowadzeniu działalności spowodowanych „warunkami ekonomicznymi i produkcyjno–klimatycznymi”. Fikcyjność tego podziału nie wynika głównie stąd, że obowiązuje on w stanie prawie nie zmienionym od 1984 roku, chociaż to również ma znaczenie.⁷⁷ Przede wszystkim dokonanie takiego podziału przez organy centralne (minister finansów w porozumieniu z ministrem rolnictwa) jest bardzo trudne i ze względów obiektywnych musi opierać się na dosyć dużej jego „umowności”. Niejasne są również kryteria, na podstawie których dokonywany jest ten podział. Czyż bowiem różnią się „warunki ekonomiczne” prowadzenia działalności od „warunków produkcyjnych”, które również mają być uwzględnione przy dokonywaniu tego podziału?⁷⁸ Nawet jeśli udałoby się pogrupować gminy według tych kryteriów, to podstawa opodatkowania ustalona w oparciu o hektary przeliczeniowe nie dałaby się porównać z przychodowością gospodarstwa rolnego (leśnego). Szacunkowy przychód z gospodarstwa wyrażony byłby w hektarach przeliczeniowych, a przychód rzeczywisty w pieniądzu.

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

-
- 76 Wysokość podstawy opodatkowania i w efekcie podatku rolnego uzależniona jest głównie od rodzaju i klasy użytków rolnych oraz w pewnym zakresie od miejsca położenia gruntów. Nie jest natomiast zależna bezpośrednio od zdolności płatniczej konkretnych gospodarstw rolnych, wynikającej z rodzaju produkcji, stopnia ich wykorzystania, a także wielu innych elementów kształtujących wysokość dochodów rolniczych, jak np. prawidłowość i terminowość dokonywania zabiegów agrotechnicznych, doboru właściwych rodzajów i odmian uprawianych roślin, odpowiednich metod zbioru i przechowywania piodów rolnych. – zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, op. cit., s. 224.
- 77 Zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 1984 r. w sprawie podatku rolnego (Dz.U. Nr 58, poz. 294) i aktualnie obowiązujące rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1990 r. w sprawie podatku rolnego (Dz.U. Nr 3, poz. 18).
- 78 Jak się wydaje „warunki produkcyjne” mieszczą się w „warunkach ekonomicznych” prowadzenia działalności rolniczej i leśnej.

lub drewna. Są to pewne „pozostałości” przejęte z poprzednio obowiązujących regulacji, w których podatek rolny był unormowany jako świadczenie o charakterze przychodowym.⁷⁹

2.2.4. Stawki

Stawka jest kolejnym elementem konstrukcji podatku uregulowanym w omawianych świadczeniach na zbliżonych zasadach. Generalnie określając stawki występujące w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym należy stwierdzić, że są to stawki kwotowe, stałe.⁸⁰ Zastosowanie tego rodzaju stawek, bardzo niedoskonałych zwłaszcza przy dużej inflacji, wynikało z przyjęcia powierzchni jako podstawy opodatkowania. Jedynie stawki kwotowe mogły być odniesione do powierzchni fizycznej lub przeliczeniowej nieruchomości gruntowej. Stawki te musiały, również ze względu na podstawę opodatkowania, mieć charakter stały, proporcjonalny.⁸¹ Wprowadzenie np. stawek progresywnych wymagałoby podziału podstawy opodatkowania na określone części (szczeble), co przy powierzchni fizycznej lub przeliczeniowej jako pod-

-
- 79 Podstawę opodatkowania w podatku rolnym uregulowanym w ustawie z dnia 26 października 1971 r. (Dz.U. Nr 27, poz. 254) stanowił przychód szacunkowy wyrażający ogół przytók z gospodarstwa rolnego, ustalony z obszaru gruntu gospodarstwa na podstawie norm przeciętnego przychodu szacunkowego z 1 ha użytkók rolnych i leśnych, z doliczeniem przychodów z działók specjalnych. Norma przeciętnego przychodu szacunkowego ustalana była w zależności od położenia miejscowości w odpowiedniej grupie powiatók i strefie ekonomicznej oraz rodzaju użytkók rolnych i ich klasy. Czynniki decydujące o wysokości tej normy były więc bardzo zbliżone do występujących przy określeniu liczby hektarów przeliczeniowych w aktualnie obowiązujących przepisach regulujących podatek rolny. Warto zauważyć, że podstawa opodatkowania podatku rolnego uregulowanego w ustawie z 26 października 1971 r. była dwuczłonowa. Poza przychodem szacunkowym z 1 ha użytkók rolnych podstawą opodatkowania była powierzchnia gruntók wyrażona w hektarach fizycznych, a w przypadku gruntók omych – w hektarach przeliczeniowych. Przeliczniki hektara fizycznego gruntu ornego na hektar przeliczeniowy zawarte były w ustawie – zob. art. 3 ust. 7. Aktualna konstrukcja hektara przeliczeniowego jest więc połączeniem tej dwuczłonowej podstawy opodatkowania (przychodu szacunkowego i powierzchni) w jedną, obejmującą zarówno znamiona zewnętrzne służące ustaleniu szacunkowego przychodu z 1 ha użytkók, jak i przeliczniki hektarów fizycznych na hektary przeliczeniowe.
- 80 Inny rodzaj stawek występuje w podatku od nieruchomości od budowli. Stawki te mają charakter stawek procentowych, proporcjonalnych ustalanych w uchwałach rady gminy – zob. art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.
- 81 W doktrynie wskazuje się, że stawki w podatku rolnym, w przypadku ich odniesienia do przychodu rzeczywistego z tytułu prowadzenia gospodarstwa, nabierają charakteru regresywnego. W miarę bowiem jak wzrasta przychód podatnika, stosunek kwoty podatku do jego przychodowości ulega zmniejszeniu – zob. R. Mastalski, *Prawo...*, op. cit., s. 238. Podobne zjawisko zaobserwować można w razie odniesienia stawek kwotowych do wartości nieruchomości. Kwota podatku również relatywnie zmniejsza się wraz ze wzrostem wartości nieruchomości. Jest to jeden z podstawowych mankamentók aktualnego systemu opodatkowania nieruchomości, czego efektem jest m.in. to, że podatek od 1000-metrowej działki budowlanej o wartości rynkowej 100000 zł jest taki sam jak od 1000-metrowej działki o wartości 1000 zł.

stawie opodatkowania byłoby bardzo trudne. Przyjęcie stawek kwotowych pociągnęło za sobą konieczność wprowadzenia we wszystkich tych podatkach mechanizmu waloryzującego. I tu już można wskazać na różnice zachodzące pomiędzy podatkiem od nieruchomości a podatkiem rolnym i leśnym. Pomimo że zasady ustalania stawek różnią się w poszczególnych podatkach, są to jednak rodzajowo te same stawki – kwotowe, stałe, corocznie waloryzowane. W najmniej skomplikowany sposób określone zostały stawki w podatku od nieruchomości od gruntów i budynków. Jest to pewna kwota ustalana przez radę gminy, która nie może być wyższa od ustawowej stawki maksymalnej i niższa od 50% tej stawki. Stawki maksymalne są co roku aktualizowane przez Ministra Finansów w zależności od wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych. Mechanizm ten ma zapobiegać spadkowi realnego obciążenia tym podatkiem w wyniku procesów inflacyjnych. Na inne rozwiązanie waloryzujące stawki zdecydował się ustawodawca w podatku rolnym i leśnym. Stawka podatku rolnego od 1 ha przeliczeniowego za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 2,5 q żyta, obliczoną według średniej ceny żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. W założeniu powiązanie stawki z ceną żyta miało zapewnić neutralność podatku wobec zmieniającej się siły nabywczej pieniądza.⁸² Jednak w wyniku specjalizacji produkcji rolnej, udział żyta w ogólnej produkcji rolnej spadał,⁸³ przez co stawka powiązana z ceną żyta stawała się coraz mniej reprezentatywna dla większości gospodarstw. Omawiane rozwiązania miały również służyć dostosowaniu obciążenia podatkowego do sytuacji ekonomicznej podatników. W rzeczywistości jednak, na co wskazuje się w literaturze przedmiotu, stawki podatku waloryzowane w oparciu o cenę żyta nie nadążają za szybkim wzrostem cen na produkty rolne, w efekcie realne obciążenie podatkiem systematycznie maleje w porównaniu z wartością produkcji gospodarstw rolnych.⁸⁴

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

83 Przeciętnie wartość żyta w ogólnej produkcji typowych gospodarstw rolnych kształtowała się w granicach.

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

W podatku leśnym stawka podatku wynosi równowartość pieniężną 0,200 m sześciennego drewna, obliczoną według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Jest to rozwiązanie wzorowane na zastosowanym wcześniej w podatku rolnym, co może trochę dziwić, z uwagi na jego wyżej przedstawione mankamenty.⁸⁵ Inny sposób ustalania stawki przewidziano dla lasów ochronnych, rezerwatów przyrody i parków narodowych oraz lasów, dla których nie ma sporządzonego planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu. Stawka ta stanowi równowartość pieniężną 0,3 q żyta od powierzchni 1 ha fizycznego lasów i gruntów leśnych, ustalonej na podstawie ewidencji gruntów. O ile można jeszcze dopatrzeć się powiązań pomiędzy ceną drewna a działalnością leśną, o tyle trudno jest wskazać na racjonalne podstawy wprowadzenia do konstrukcji stawki ceny żyta. Jest to przejaw nadmiernego i niczym nie uzasadnionego komplikowania konstrukcji podatku poprzez wprowadzanie rozwiązań, które z pozoru jedynie służą realizacji zakładanych celów, w tym wypadku utrzymaniu realności obciążenia podatkowego i jego powiązania z wysokością przychodów uzyskiwanych z działalności leśnej. W efekcie doprowadziło to do nie mającego uzasadnienia ekonomicznego zróżnicowania wysokości opodatkowania lasów, dla których jest sporządzony plan urządzenia lasu w stosunku do lasów, które nie mają takiego planu. Podatek wymierzany na podstawie danych wynikających z planu urządzenia lasu (a więc na podstawie ceny drewna) jest kilkakrotnie wyższy niż podatek wymierzany na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów (na podstawie ceny żyta). Jest to powodem spotykanych w praktyce kontrowersji i sporów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami.

Podatki od nieruchomości, rolny i leśny mają bardzo zbliżoną budowę stawek, uwarunkowaną przyjęciem powierzchni nieruchomości jako podstawy opodatkowania. Są to stawki kwotowe, proporcjonalne,

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

z wmontowanym mechanizmem waloryzującym, którego funkcjonowanie w podatku rolnym i leśnym jest wadliwe.⁸⁶

2.2.5. Tryb i warunki płatności

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

Podatki od nieruchomości, rolny oraz leśny należne od osób fizycznych będących właścicielami gospodarstwa rolnego, ustala się w drodze decyzji wójta, burmistrza i prezydenta w tzw. nakazie płatniczym i pobiera w formie łącznego zobowiązania pieniężnego.⁸⁷ W nakazie płatniczym należności z tytułu trzech podatków są sumowane i

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

87 Zob. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1999 r. w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego (Dz.U. Nr 105, poz. 1201).

podatnik płaci jedną kwotę, co znakomicie upraszcza pobór tych świadczeń. Podatnik w nakazie ma wymierzony w zasadzie podatek od wszystkich posiadanych nieruchomości. Poszczególne świadczenia „zlewają się” w nakazie płatniczym w jedną całość i przybierają postać jednego „super” podatku. Instytucja łącznego zobowiązania pieniężnego, która obejmuje te trzy podatki, wskazuje niewątpliwie na bliskie pokrewieństwo tych świadczeń. Nie można bowiem objąć jedną decyzją świadczeń podatkowych, które nie mają zbliżonych podstawowych elementów ich konstrukcji. Z punktu widzenia podatnika otrzymującego nakaz płatniczy te trzy świadczenia stanowią jedno zobowiązanie podatkowe z tytułu nieruchomości będących w jego władaniu.

2.3. Cechy wspólne podatków obciążających nieruchomości

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

- każdy podmiot władający nieruchomościami, bez względu na jego strukturę organizacyjno–prawną, jest zobowiązany do opłacenia tych podatków na zbliżonych zasadach; w konstrukcji tych podatków nie ma w zasadzie różnic dotyczących sposobu określania podatnika, wynikających ze specyfiki poszczególnych podatków;⁸⁸

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

- przedmiotem tych świadczeń jest władanie majątkiem w postaci nieruchomości, w rozumieniu przyjętym na potrzeby niniejszej pracy; obowiązek podatkowy jest związany z faktem władania nieruchomością, a nie z osiągnięciem przychodów;
- podatki te w założeniu są „zsynchronizowane” w ten sposób, że jeżeli dana nieruchomość mieści się w zakresie przedmiotowym danego podatku, to nie podlega opodatkowaniu innymi podatkami z tej grupy; w praktyce jednak zakres przedmiotowy tych podatków w niektórych wypadkach się pokrywa;
- podstawę opodatkowania w tych trzech podatkach stanowi (z wyjątkiem budowli) powierzchnia nieruchomości;
- stawki tych świadczeń mają charakter stawek kwotowych (z wyjątkiem budowli), proporcjonalnych, z ustawowo określoną regułą waloryzacyjną;
- podatki te opłacane są na zbliżonych zasadach na rzecz budżetu gminy.

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

II

PODSTAWOWE PROBLEMY OPODATKOWANIA GRUNTÓW, BUDYNKÓW I BUDOWLI PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI

1. Posiadacz samoistny jako podatnik

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, które są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych niełączonych trwale z gruntem. Reguła zawarta w tym przepisie jest w zupełności wystarczająca do określenia podatnika w typowych sytuacjach, gdy właściciel jest jednocześnie jej posiadaczem; zawodzi ona jednak, gdy właściciel utracił posiadanie na rzecz posiadacza samoistnego. Na gruncie tego przepisu dochodziło (i nadal jest to problem otwarty) do rozbieżnych poglądów co do tego, kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy znany jest jej właściciel, ale jest ona wykorzystywana przez posiadacza samoistnego. Z literalnego brzmienia powołanego przepisu wynika jedynie, że w takim wypadku podatnikiem może być właściciel lub samoistny posiadacz nieruchomości. Który z nich zatem ma płacić podatek w przypadku, gdy jest i jeden i drugi? Do niedawna najbardziej rozpowszechniony był pogląd, że kluczowym dla istnienia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości jawi się tytuł własności, a nie fakt, kto w istocie daną nieruchomość posiada (zarządza nią, użytkuje itp.). Takie stanowisko prezentował m.in. NSA w wyroku z dnia 25 maja 1992 r.,¹ w którego uzasadnieniu napisano: „Jeśli w sprawie występuje właściciel nieruchomości, to już ta okoliczność przesądza o obowiązku

1 Sygn. akt III SA 236/92 – opublikowany w: „Przeglądzie Orzecnictwa Podatkowego” 1994, nr 1.

zapłaty podatku. Wspomniany przepis art. 2 pkt 1 omawianej ustawy nie wymaga, aby właściciel był jednocześnie samoistnym posiadaczem nieruchomości bądź obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem. Innymi słowy, jeżeli właściciel utracił posiadanie na rzecz osób trzecich, lecz zachował prawo własności, to obowiązek podatkowy ciąży na nim nadal.” W związku z tym poglądem zupełnie bezprzedmiotowe stają się rozważania na temat charakteru posiadania przez podatnika nieruchomości. Dopóki bowiem podatnikowi przysługuje prawo własności danej nieruchomości lub obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem, dopóty ciąży na nim obowiązek uiszczania podatku od nieruchomości. Wszelkie inne okoliczności nie mają dla istnienia lub też nieistnienia takiego obowiązku żadnego istotnego znaczenia. Akceptując ten pogląd należałoby przyjąć, że gdy znany jest właściciel nieruchomości obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży w pierwszej kolejności na nim, a nie na samoistnym posiadaczu, czy posiadaczu zależnym.² W latach 1992–93 można było się spotkać z innymi, mniej popularnymi poglądami w tej sprawie. Przykładem może być wyrok NSA z dnia 17 listopada 1993 r., w którym Sąd wskazał posiadacza samoistnego jako podatnika podatku od nieruchomości.³ Podatnikiem, zdaniem Sądu, nie powinien być właściciel nieruchomości, który nie uzyskuje z niej przychodów, tylko posiadacz samoistny, który nią włada, prowadzi na niej działalność gospodarczą i uzyskuje przychody z tej działalności. Na zbliżone argumenty przemawiające za opodatkowaniem posiadacza samoistnego wskazywano w doktrynie. Krytykując stanowisko, zgodnie z którym podatnikiem jest w takiej sytuacji właściciel nieruchomości, a nie jej posiadacz samoistny, podnoszono, że osobą osiągającą korzyści z nieruchomości jest jej posiadacz samoistny, a nie właściciel i on w związku z tym powinien płacić ten podatek.⁴ Uzasadniano to tym, iż podatek od nieruchomości jest podatkiem od posiadania majątku, stanowiącym uzupełnienie podatku dochodowego w zakresie

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

3 Sygn. akt SA/Gd 758/93 – opublikowany (w:) „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, nr 2.

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

obciążenia szeroko rozumianego dochodu podatnika obejmującego również dochody w naturze.⁵ Ta cecha podatku od nieruchomości, zgodnie z tym poglądem, przesądza o tym, że podatek powinni płacić posiadacze majątku, jako osoby uzyskujące szczególnego rodzaju dochody z tego tytułu.⁶ Zwolennicy tego poglądu za w pełni słuszny uznają wyrok NSA z dnia 22 maja 1992 r., w którym stwierdzono, że skoro obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży nie tylko na właścicielach, ale i na samoistnych posiadaczach, w celu dokonania wymiaru podatku nie jest niezbędne zakończenie postępowania sądowego przesądzającego sprawy własnościowe.⁷ W takim przypadku, zdaniem Sądu, można wystawić decyzję wymierzającą podatek na posiadacza samoistnego, władającego nieruchomością.

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

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

Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 6 września 1995 r.⁸ ustalił, że art. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie daje

5 Ibidem, s. 46.

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

7 Sygn. akt III SA 167/92 – nie publikowany.

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

podstaw do wyboru podatnika przez organ podatkowy przy wymiarze podatku od nieruchomości, a w sytuacji, gdy samoistny posiadacz nie jest właścicielem nieruchomości albo obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem, określony w tym przepisie obowiązek podatkowy ciąży na samoistnym posiadaczu. Trybunał jednoznacznie wskazał na posiadacza samoistnego nieruchomości jako podatnika podatku od nieruchomości, bez pozostawienia jakichkolwiek możliwości wyboru podatnika przez organ podatkowy. Uzasadniając swoje stanowisko, Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., „że zarówno wykładnia systemowa, dokonana z uwzględnieniem przepisów konstytucyjnych oraz innych przepisów ustawy z 12 stycznia 1991 r., jak i wykładnia celowościowa oraz historyczna nakazują przyjąć, że w sytuacji, gdy samoistny posiadacz nieruchomości nie jest właścicielem, przewidziany w art. 2 pkt 1 ustawy z 12 stycznia 1991 r. obowiązek podatkowy ciąży na samoistnym posiadaczu. Organ podatkowy nie może zaś dokonywać wyboru podatnika wedle swego uznania. Sprzeczne z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa jest stosowanie uznania administracyjnego w odniesieniu do strony podmiotowej obowiązku podatkowego. Zgodna z tą zasadą jest natomiast taka wykładnia przepisu, która wyklucza możliwość swobodnego wyboru podatnika pomiędzy właścicielem i posiadaczem przez organ podatkowy. Głównym argumentem Trybunału przemawiającym za opodatkowaniem posiadacza samoistnego jest założenie, że korzyści z nieruchomości osiąga zazwyczaj posiadacz samoistny, a nie właściciel i w związku z tym obowiązek podatkowy powinien ciążyć na nim. Zdaniem Trybunału, za tym stanowiskiem przemawiają również względy praktyczne. Posiadanie samoistne jest, w odróżnieniu od własności, stanem łatwym do ustalenia i nie wymaga przeprowadzania skomplikowanego postępowania sądowego, które niekiedy jest konieczne przy ustalaniu właściciela nieruchomości. Również analiza wcześniej obowiązujących regulacji prawnych dotyczących opodatkowania nieruchomości, a zwłaszcza dęktetu z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych (Dz.U. z 1947 r., Nr 40, poz. 198) utwierdziła Trybunał w przekonaniu, że podatnikiem podatku od nieruchomości w analizowanym stanie faktycznym powinien być posiadacz samoistny nieruchomości”.

Uchwała ta, mimo że argumenty zawarte w jej uzasadnieniu odbiegały od prezentowanych wyżej poglądów na te tematy, została przez doktrynę przyjęta w zasadzie bezkrytycznie.⁹ W praktyce jednak orzeczenie to nie przyczyniło się do wyjaśnienia wszystkich wątpliwości pojawiających się przy opodatkowaniu gruntu, będącego w posiadaniu samoistnym. Przykładem może być wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 1996 r., w którym Sąd uzasadniając oddalenie skargi wniesionej przez posiadacza samoistnego stwierdza, że w pierwszej kolejności obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na właścicielu, o ile on jest znany.¹⁰ Ustaleń w tym zakresie organy podatkowe dokonują, co podkreślił Sąd w uzasadnieniu wyroku, na podstawie wpisów wynikających z ewidencji gruntów i budynków. Stanowisko Sądu, zawarte w powołanym orzeczeniu, odbiega zatem od wykładni wynikającej z uchwały Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którą podatnikiem jest posiadacz samoistny.

Akceptując główne założenia wykładni zaprezentowanej przez Trybunał, a zwłaszcza dotyczące braku możliwości wyboru podatnika przez organ podatkowy, można mieć jednocześnie pewne wątpliwości co do trafności wskazania posiadacza samoistnego jako podatnika podatku od nieruchomości. Chodzi przede wszystkim o to, czy rzeczywiście posiadacz samoistny nieruchomości w każdym przypadku jest podatnikiem, nawet wówczas, gdy właściciel jest znany i chce opłacać podatek od nieruchomości? Z uchwały Trybunału wynika bowiem, że nie ma żadnych odstępstw od generalnej zasady, zgodnie z którą podatek od nieruchomości znajdującej się w posiadaniu samoistnym innej osoby niż właściciel obciąża tę osobę, a nie właściciela, bez względu na inne okoliczności z tym związane.

Trybunał swój główny argument przemawiający za opodatkowaniem posiadacza samoistnego wyprowadza z co najmniej dyskusyjnego twierdzenia dotyczącego ekonomicznej istoty podatku od nieruchomości. Podatek ten jest, zdaniem Trybunału, świadczeniem majątkowym, z czym się oczywiście należy zgodzić, obciążającym posiadanie nieru-

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

10 Sygn. akt SA/BK 158/95 – nie publikowany.

chomości. Z posiadaniem majątku, i z tym się już zgodzić nie można, łączy się uzyskiwanie przez posiadacza szczególnego rodzaju dochodów, a mianowicie dochodów w naturze polegających na zaspakojaniu potrzeb bytowych, socjalnych czy gospodarczych na wyższym poziomie niż przez osoby nie posiadające majątku.¹¹ Takimi właśnie cechami, na co wskazuje Trybunał w uzasadnieniu uchwały, charakteryzuje się opodatkowanie nieruchomości tym podatkiem. Podatek od nieruchomości, jak należy sądzić opierając się na powyższym twierdzeniu, obciąża nie tylko „samo” posiadanie nieruchomości, ale również owe „szczególnego rodzaju dochody” osiągnane przez posiadaczy nieruchomości. Uzasadnia to, bazując na uzasadnieniu uchwały, opodatkowanie tym podatkiem tych, którzy osiągają korzyści z nieruchomości, tj. posiadaczy samoistnych. Rozwijając konsekwentnie tę myśl należałoby stwierdzić, że podatnikiem podatku od nieruchomości jest ten, kto osiąga korzyści z teje nieruchomości. Przyjęcie takiego założenia nie rozwiązywałoby, wbrew pozorom, omawianego problemu np. wówczas, gdy nikt (ani właściciel, ani posiadacz samoistny) nie osiąga korzyści z posiadania nieruchomości. W praktyce bardzo często posiadanie nieruchomości wiąże się jedynie z nakładami, bez możliwości czerpania z tych nieruchomości jakichkolwiek dochodów.¹² Uwaga ta jednak nie ma zasadniczego znaczenia przy ocenie zaprezentowanego w uchwale poglądu Trybunału na istotę podatku od nieruchomości jako podatku majątkowego. Cechą charakterystyczną tych właśnie świadczeń, na co powszechnie wskazuje się w literaturze przedmiotu, jest to, że opodatkowanie majątku jest niezależne od tego, czy majątek ten przynosi dochody czy też nie.¹³ Już sam fakt posiadania nieruchomości skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w

-
- 11 Argumentem o identycznej treści posłużyli się wcześniej B. Brzeziński, M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości..., op. cit., s. 12, wskazując na pogląd wyrażony przez H. Litwińczuk, Podatki majątkowe, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, pod red. M. Weralskiego, tom III, s. 337.
 - 12 Np. właściciele domów objętych tzw. publiczną gospodarką lokalami (Dz.U. z 1962 r., Nr 47, poz. 228) byli zobligowani do ponoszenia wysokich nakładów związanych z utrzymaniem i eksploatacją budynków zasiedlonych przez lokatorów płacących symboliczny czynsz. Innym przykładem może być rolnik chroniący swoje uprawy poprzez utrzymywanie tzw. czarnego ugoru na sąsiedniej działce stanowiącej własność osoby, która nie prowadzi gospodarstwa rolnego.
 - 13 Zob. np. E. Ruśkowski, C. Kosikowski, Finanse i prawo finansowe, Białystok 1994, s. 181; A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Poznań 1995, s. 79; R. Mastalski, Prawo podatkowe II część szczegółowa, Warszawa 1996, s. 226; H. Litwińczuk, Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych, Warszawa 1996, s. 18–19.

podatku od nieruchomości. Bez znaczenia jest przy ustalaniu podatku od nieruchomości jakie dochody uzyskuje podatnik z tytułu posiadania nieruchomości i czy w ogóle je uzyskuje. Ciężar podatku jest zależny przede wszystkim od powierzchni tejże nieruchomości i od jej rodzaju, a nie przychodów z niej uzyskiwanych. Świadczy to o braku związku pomiędzy dochodowością nieruchomości a wysokością podatku od nieruchomości. Zgodnie z utrwalonym w doktrynie stanowiskiem, opodatkowanie dochodu z nieruchomości jest domeną podatków dochodowych, przychodu – podatków przychodowych, a posiadanie tejże nieruchomości – podatków majątkowych¹⁴. Również w orzecznictwie sądowym powszechnie wskazuje się, że opodatkowanie nieruchomości nie jest uzależnione od osiągania z niej dochodów.¹⁵ Właśnie z faktu, że podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy, w orzecznictwie sądowym wyprowadzany jest wniosek odmienny od zawartego w uchwale Trybunału, zgodnie z którym obowiązek podatkowy uzależniony jest w tym podatku jedynie od posiadania nieruchomości, a nie innych okoliczności (np. sytuacji majątkowej podatnika, czerpania dochodów z nieruchomości, jej wartości czy jakości gruntu)¹⁶.

Stąd też twierdzenie, że cechą charakterystyczną podatków majątkowych jest osiągnięcie dochodów z majątku przez jego posiadacza nie znajduje potwierdzenia w „istocie” podatku od nieruchomości i odbiega zasadniczo od ustaleń doktryny i orzecznictwa w tym zakresie. Jeżeli więc „istotą” podatku od nieruchomości nie jest osiągnięcie dochodów z nieruchomości, co chyba wynika z powyższych rozważań, nieuprawniony jest wniosek Trybunału, że podatnikiem tego podatku jest osoba osiągająca korzyści z posiadania nieruchomości. Nie powinien to być w każdym razie jedyny czynnik decydujący o tym, kto

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

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

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

placi podatek od nieruchomości w analizowanej sytuacji. Może to być natomiast kryterium pomocnicze, które należy wywieść raczej z zasady sprawiedliwości podatkowej, a nie z charakteru podatku od nieruchomości.¹⁷ Zaskakujące jest przy tym, że Trybunał w ogóle zdecydował się na wyciągnięcie takiego wniosku jedynie z faktu, że podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy.

Na kim zatem spoczywa obowiązek podatkowy w analizowanej sytuacji, jeżeli odrzucimy jako główne kryterium osiąganie korzyści z posiadania nieruchomości? Wydaje się, że bardzo pomocna przy odpowiedzi na to pytanie będzie analiza trybu realizacji podatku od nieruchomości i sposobu ustalania podatnika podatku przez organy podatkowe. W praktyce podatnik podatku od nieruchomości ustalany jest przez organ podatkowy na podstawie deklaracji, do składania których są zobowiązane osoby prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej lub na podstawie wykazu nieruchomości składanego przez osoby fizyczne.¹⁸ Dopiero w sytuacji, gdy nie ma tych dokumentów, organ podatkowy, po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, wymierza podatek na podstawie posiadanych i uzyskanych w wyniku postępowania informacji. Przy opodatkowaniu gruntów wymiar podatku odbywa się tylko na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów i budynków. Stosownie do art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne podstawą wymiaru podatków powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków.¹⁹ Zagadnienie to było wielokrotnie przedmiotem orzeczeń sądowych, z których wynikało jednoznacznie, że „miarodajne dla wymiaru podatku są dane wynikające z ewidencji gruntów,

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

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

19 Dz.U. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.

gdyż tak stanowi prawo geodezyjne i kartograficzne.”²⁰ 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.²¹ 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.²² 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.²³

W ewidencji gruntów zamieszczane są dane właściciela oraz tego, który gruntem faktycznie włada, a gdy osoba właściciela nie jest znana – tylko władającego gruntem. Posiadacz samoistny może być w obu przypadkach wpisywany do ewidencji jako władający gruntem. Wydaje się, że nie ma żadnych przeszkód, aby w przypadku, gdy posiadacz

-
- 20 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).
 - 21 Inny pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 15 listopada 1994 r. (sygn. akt SA/Ka 2592/93) stwierdzając w uzasadnieniu, że moc wiążąca zarówno dla obywateli, jak i organów państwowych mają tylko dane dotyczące opisu gruntów (ich położenia, konkretnych granic, rodzajów użytków i ich jakości).
 - 22 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.
 - 23 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.

samiostny jest wpisany do ewidencji gruntów, organy podatkowe mogły wymierzyć mu podatek od nieruchomości.²⁴ Sprawa się komplikuje, gdy w ewidencji uwidoczniiony był jedynie właściciel gruntu, a faktycznie gruntem włada posiadacz samoistny nie wpisany do ewidencji. Podatkiem w takim wypadku powinien być obciążony właściciel, jako że tylko on figuruje w ewidencji gruntów. Organ podatkowy nie ma bowiem żadnych przesłanek, aby podważać wiarygodność zapisu w ewidencji gruntu i sprawdzać, czy nie istnieje przypadkiem posiadacz samoistny. Ponadto nie jest on uprawniony do kwestionowania zapisów w ewidencji, ani też do dokonywania w niej zmian. Jeżeli właściciel twierdzi, chcąc np. uwolnić się od ciężącego na nim obowiązku podatkowego, że jego nieruchomość jest wykorzystywana przez posiadacza samoistnego, powinien wnioskować o zmianę danych zawartych w ewidencji gruntów. Tą samą drogą powinien pójść posiadacz samoistny, który jest zainteresowany płaceniem podatku od posiadanego gruntu. Wbrew pozorom taka sytuacja może mieć miejsce np. w przypadku, gdy posiadacz samoistny chce uzyskać prawo własności nieruchomości w drodze zasiedzenia (sąd bierze pod uwagę fakt płacenia podatków), albo chce „zalegalizować” swoje faktyczne korzystanie z nieruchomości w danym środowisku (w powszechnym odczuciu płacenie podatku od nieruchomości uprawnia do jej użytkowania). Wpis do ewidencji osoby właściciela lub posiadacza samoistnego gruntu przesądza o obowiązku płacenia podatku od nieruchomości. W ewidencji gruntów określani są właściciel lub władający gruntem, które to podmioty na mocy art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych są podatnikami podatku od nieruchomości. Na podstawie danych zawartych w ewidencji, co należy podkreślić, ustalany jest tylko właściciel lub władający gruntem. Natomiast określenie podatnika następuje na podstawie powołanego artykułu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Dane tych podmiotów zamieszczone w ewidencji nie korzystają oczywiście, na co zwrócił uwagę NSA w wyroku z dnia 15 listopada

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

1994 r.,²⁵ z domniemania prawdziwości (jak odpowiednie wpisy w księdze wieczystej) ani też rękojmi wiary publicznej tych wpisów (w przeciwieństwie do rękojmi wiary publicznej ksiąg wieczystych). Jeżeli istnieją niezgodności pomiędzy informacjami zawartymi w ewidencji a rzeczywistym stanem faktycznym lub prawnym, powinny być podjęte przez organ prowadzący ewidencję, z urzędu lub na wniosek właściciela (władającego), działania zmierzające do wprowadzenia stosownych zmian. Organy podatkowe powinny również, w ramach współpracy pomiędzy organami administracji, informować organ ewidencyjny o stwierdzonych w trakcie prowadzonych postępowań rozbieżnościach pomiędzy zapisami w ewidencji a stanem faktycznym. W przypadku, gdy dane z ewidencji są kwestionowane przez właściciela lub posiadacza samoistnego na etapie postępowania podatkowego, nie powinni oni domagać się od organu podatkowego, aby ten dokonał stosownych zmian w ewidencji (co jest często spotykane w praktyce), ponieważ nie jest on do tego uprawniony. Organ ten nie jest również zobowiązany do sprawdzania „z urzędu”, czy dane zawarte w ewidencji są zgodne ze stanem rzeczywistym.²⁶ W praktyce byłoby to zresztą nie do zrealizowania, ponieważ w każdym przypadku zakwestionowania danych z ewidencji, organ podatkowy musiałby przeprowadzać postępowanie wyjaśniające zmierzające do ustalenia stosunków własnościowych, nie mając do tego stosownych kompetencji. Jednakże w sprawach oczywistych, kiedy podatnik uprawdopodobni przedkładając stosowne dokumenty, że nie jest (bądź też jest) właścicielem nieruchomości, organy podatkowe powinny ten fakt uwzględnić.²⁷ Sytuacja taka występuje np. w związku z tym, że zmiana zapisu w ewidencji gruntów i bu-

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

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

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

dynków następuje na podstawie stosownych dokumentów (akt notarialny, decyzja administracyjna, wyrok sądowy itp.). Pomiędzy dniem uprawomocnienia się tych dokumentów a dokonaniem zmian w ewidencji upływa pewien okres, w którym to okresie „nowy” właściciel nie figuruje w tej ewidencji. Przedstawiona sytuacja jest jednak wyjątkiem potwierdzającym, że z reguły podmiot uwidoczniony w ewidencji gruntów jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

Dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią w zasadzie podstawę do ustalenia przez organ podatkowy osoby właściciela lub samoistnego posiadacza nieruchomości, a to z kolei jest podstawą do ustalenia w oparciu o art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych osoby, na której spoczywa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. Odnosząc to do sprawy, która była przedmiotem uchwały Trybunału Konstytucyjnego, należy stwierdzić, że posiadacz samoistny gruntu może być podatnikiem podatku od nieruchomości jedynie wówczas, gdy figuruje w ewidencji gruntów. W przypadku, gdy w ewidencji gruntów wpisany jest tylko właściciel nieruchomości, podatek powinien obciążać go, nawet wówczas, gdy grunt znajduje się w faktycznym władaniu posiadacza samoistnego. Organ podatkowy nie ma podstaw do obciążenia podatkiem posiadacza samoistnego, który nie jest wpisany do ewidencji gruntów. Twierdzenie to znajduje potwierdzenie również na gruncie Ordynacji podatkowej. Zgodnie z jej art. 194. dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy administracji publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Ewidencja gruntów ma niewątpliwie walor „dokumentu urzędowego”, a zatem dane w niej zawarte powinny stanowić podstawę do wymierzania podatku od nieruchomości.

Trybunał Konstytucyjny wskazał na posiadacza samoistnego jako podatnika podatku od nieruchomości opierając się głównie na kryterium korzyści osiągniętych z tytułu władania nieruchomością, nie uwzględniając przy tym art. 21 Prawa geodezyjno-kartograficznego. Spowodowało to, że nie zostały poddane wykładni Trybunału związki zachodzące pomiędzy art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie określony jest podatnik podatku od nieruchomości, a powołanym

artykułem prawa geodezyjnego i kartograficznego. A właśnie te związki mają fundamentalne znaczenie przy ustalaniu osoby, na której spoczywa obowiązek płacenia podatku od nieruchomości. Biorąc to pod uwagę, należałoby rozważyć możliwość wprowadzenia do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zapisu, z którego jednoznacznie wynikałoby, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są podstawą do ustalenia zarówno osoby podatnika, jak i podstawy opodatkowania nieruchomości. Nie byłoby to, co potwierdza sprawa będąca przedmiotem rozważań Trybunału, niepotrzebnym dublowaniem art. 21 ustawy Prawa geodezyjnego i kartograficznego.

2. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej

2.1. Jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej jako podatnik

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

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

Powołany przepis jest tak skonstruowany, że w ustępie pierwszym wymienia podmioty tego podatku – osoby fizyczne, osoby prawne i te jednostki, a niżej w punktach – w odniesieniu do wszystkich podmiotów podatku – wymienione są tytuły do władania nieruchomością. Taka redakcja przepisu może błędnie sugerować, że każda jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej na takich samych zasadach jak osoby prawne i fizyczne może być właścicielem, użytkowni-

kiem wieczystym i posiadaczem nieruchomości lub obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem. Wniosek taki jest nieuprawniony z uwagi na charakter prawny tych jednostek. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje tego typu jednostek, podobnie zresztą jak wiele innych aktów prawnych, w których ustawodawca posługuje się tym pojęciem. Brak definicji legalnej jest spowodowany m.in. toczącym się na gruncie prawa cywilnego sporem co do podmiotowości cywilnoprawnej innych jednostek niż osoby fizyczne i prawne. Zagadnienie to ma również fundamentalne znaczenie przy opodatkowaniu nieruchomości, z uwagi na to, że użyte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych takie pojęcia, jak np. właściciel, posiadacz, użytkownik wieczysty powinny być, zgodnie z zasadą jednolitości systemu prawa, rozumiane tak jak wynika to z definicji zawartych w kodeksie cywilnym. Stąd przyjęcie założenia, że jednostki organizacyjne inne niż osoby prawne nie mają zdolności do czynności prawnych, prowadziłoby do stwierdzenia, że nie mogą być one właścicielami i posiadaczami nieruchomości, a przez to podatnikami podatku od nieruchomości. Nie miałyby bowiem żadnego z tytułów do władania nieruchomością spośród wymienionych w powołanym wyżej artykule ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przyjęcie takiego poglądu wymaga odpowiedzi na następujące pytanie: po co ustawodawca wymienia jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej jako podatników podatku od nieruchomości, skoro nie mogą one mieć żadnego tytułu do władania nieruchomością? Przyznanie podmiotowości prawnopodatkowej tym jednostkom w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych wskazuje na to, że ustawodawca dopuszcza możliwość nabycia przez nie takiego tytułu, a to z kolei na to, że mają one samodzielną zdolność do podejmowania działań prawnych, w wyniku których są objęte obowiązkiem płacenia podatku od nieruchomości. Przyjęcie przeciwnego poglądu, zgodnie z którym nie istnieje żadna „trzecia kategoria”²⁸ podmiotów stosunków cywilnoprawnych poza osobami fizycznymi i osobami prawnymi, musiałoby prowadzić do

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

stwierdzenia, że w żadnym wypadku jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej nie mogą być podatnikami.

Jednostki organizacyjne, nie mające osobowości prawnej, nie tworzą jednolitej grupy podmiotów o zbliżonej strukturze organizacyjnej, celach działania, zasadach finansowania itp. Przeciwnie – są to jednostki bardzo zróżnicowane organizacyjnie, których wspólną cechą jest jedynie fakt, że mimo braku osobowości prawnej są w pewnym zakresie uczestnikami obrotu i mają przewidziane w ustawach regulujących zasady ich działania pewne kompetencje charakterystyczne dla osób prawnych.

2.2. Państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej jako podatnicy

Wśród omawianej w tej części pracy niejednolitej grupy jednostek organizacyjnych można wyróżnić państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne nie wyposażone w osobowość prawną.²⁹ Z reguły są to jednostki i zakłady budżetowe oraz gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, których funkcjonowanie uregulowane jest w ustawie o finansach publicznych.³⁰ Cechą charakterystyczną tych jednostek, na co zwrócił uwagę Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 14 października 1994 r., jest to, że pełnią one funkcję reprezentanta interesów Skarbu Państwa i podejmują za niego czynności. Jednakże każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa dokonaną w jego imieniu i na jego rzecz.³¹ Tak więc nie mogą one być podmiotem prawa własności nieruchomości

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

30 Zob. art. 17 i nast. ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. (Dz.U. Nr 155, poz. 1014 z późn. zm.) Mogą to być jednak jednostki, których funkcjonowanie określone jest w innych ustawach jak. np. ustawie z dnia 28 września 1991 r. o lasach, mocą której powołano Państwowe Gospodarstwo Leśne – Lasy Państwowe.

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

ści albo obiektu budowlanego nie związanego trwale z gruntem. Prawo własności przysługuje nie tym jednostkom, ale Skarbowi Państwa albo jednostce samorządu terytorialnego jako osobom prawnym. Nie są one również posiadaczami nieruchomości w rozumieniu art. 336 k.c., ponieważ nie władają nieruchomością we własnym imieniu i na własny rachunek.³² Nie mogą być również, co wyraźnie wynika z art. 232 k.c., użytkownikami wieczystymi gruntów, które to uprawnienie zastrzeżone jest wyłącznie dla osób fizycznych i prawnych. Jeżeli więc państwowe i komunalne jednostki organizacyjne nie mogą być właścicielami, posiadaczami i użytkownikami wieczystymi, to w jakim przypadku można mówić o tych jednostkach jako podatnikach podatku od nieruchomości? Tylko w jednym, a mianowicie w razie ustanowienia tych jednostek jako zarządców nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy.³³ Jest to jedyny tytuł do władania nieruchomością, wymieniony w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który może dotyczyć państwowych i komunalnych jednostek nie wyposażonych w osobowość prawną.

Inne tytuły do władania nieruchomością wymienione w art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie mogą mieć zastosowania w stosunku do państwowych i komunalnych jednostek organizacyjnych nie wyposażonych w osobowość prawną.

2.3. Spółka jawna, partnerska, komandytowa i komandytowo-akcyjna jako podatnicy podatku od nieruchomości

Wśród jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej szczególną grupę stanowią tzw. ułomne osoby prawne. Zalicza się do nich wyliczone wyżej spółki osobowe, których funkcjonowanie uregulowane jest od 2001 r. w Kodeksie spółek handlowych, a wcześniej

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

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

w Kodeksie handlowym. Spółki tego typu są tak określane z uwagi na to, że mogą we własnym imieniu nabywać prawa (w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe), zaciągać zobowiązania oraz pozywać i być pozwanym, ale nie mają osobowości prawnej.³⁴ Mają one charakter korporacyjny, przez co uprawnienia te mogą wykonywać jedynie za pośrednictwem osób fizycznych, które dokonują określonych czynności faktycznych lub prawnych na rzecz tych jednostek. Mogą one zawierać umowy, na mocy których stają się m.in. właścicielami czy posiadaczami zależnymi nieruchomości oraz dokonywać czynności faktycznych mających prawne znaczenie, np. obejmować nieruchomość w posiadanie. I ta właśnie cecha tego typu spółek powoduje, że niektórzy autorzy uznają je za podatnika podatku od nieruchomości.³⁵ Pogląd ten uzasadnia się tym, że jeżeli np. spółka jawna jest w stanie nabyć prawo własności nieruchomości, to jako właściciel powinna być obciążona tym podatkiem.

Jednocześnie w doktrynie wskazuje się, że czynności związane z nabyciem własności nieruchomości dokonywane są co prawda przez spółkę, ale we „wspólnym imieniu” wszystkich wspólników, a nie spółki jako odrębnego od wspólników podmiotu prawnego.³⁶ To wspólnicy, jako zespół osób połączony pewnymi więzami organizacyjnymi, stają się współwłaścicielami nieruchomości lub jej współposiadaczami. Kto zatem jest podatnikiem podatku od nieruchomości – ułomna osoba prawna czy też jej wspólnicy? Odpowiadając na to pytanie trzeba wyróżnić dwa okresy – do momentu wejścia w życie Kodeksu spółek handlowych (tj. 1 stycznia 2001 r.) i po nim. Do końca 2001 r. uprawniony był pogląd, zgodnie z którym nabycie prawa lub zaciągnięcie zobowiązania przez ułomne osoby prawne było w istocie nabyciem prawa lub zaciągnięciem zobowiązania przez ich członków. Prowadziło to do wniosku, że jednostki te nie mogły być podatnikami

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

35 Taki pogląd w tej sprawie wyraził M. Kalinowski, stwierdzając, że spółki jawne i komandytowe przed wejściem w życie Kodeksu spółek handlowych mogły być właścicielami lub posiadaczami gruntów, a przez to podatnikiem podatku rolnego i podatku od nieruchomości – zob. M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 238. Za podatnika podatku rolnego uznał spółkę jawną A. Szajkowski, *Prawo spółek handlowych*, Warszawa 1995, s. 164.

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

podatku od nieruchomości.³⁷ Jeżeli jednostki te nie były w istocie rzeczy właścicielami, posiadaczami³⁸ i nie mogły być też podmiotem użytkownika wieczystego³⁹ ani zarządu⁴⁰, to w takim razie nie mogły zostać podatnikami. Podatnikami w takim przypadku byli członkowie ułomnej osoby prawnej. Na nich to jako współwłaścicielach lub współposiadaczach, tworzących specyficzną organizację, ciążył solidarnie obowiązek płacenia podatku od nieruchomości. Ten rodzaj podatnika określany był w literaturze mianem „kompleksowych podmiotów podatkowych”, na które składają się dwie lub więcej osoby fizyczne lub prawne.⁴¹ To te właśnie osoby fizyczne lub prawne były współwłaścicielami (współposiadaczami) nieruchomości nabytej przez spółkę i na nich zatem spoczywał obowiązek podatkowy.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy stwierdzić, że nieruchomości nabyte przez tego typu spółki do końca 2001 r. należy traktować jako nieruchomości stanowiące współwłasność łączną współników. Podatek od tej nieruchomości powinien być wymierzony w decyzji, w której jako podat-

-
- 37 W doktrynie i orzecznictwie do wejścia w życie Kodeksu spółek handlowych nie było zgodności co do tego czy „ułamne osoby prawne” są podmiotami stosunków cywilnoprawnych. Przeważa pogląd odmawiający uznania zdolności prawnej „ułamnych osób prawnych”. Zdolność ta przysługuje – zgodnie z tym poglądem – nie tego typu organizacjom, ale ich członkom lub macierzystym osobom prawnym – zob. Z. Radwański, *Prawo cywilne...*, op. cit., s. 136 i S. Grzybowski, *System prawa cywilnego*, t. 1, s. 290 i nast. Przeciwnicy tego poglądu wykazują, że w stosunkach cywilnoprawnych uczestniczą, poza osobami fizycznymi i osobami prawnymi także inne jednostki, które nie zostały uznane za osoby prawne, ale działają legalnie i ustawy przyznają im zdolność prawną. Funkcjonowanie w stosunkach cywilnoprawnych tych jednostek potwierdził Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 14 grudnia 1990 r. (sygn. akt III CZP 62/90) – opublikowanej w: OSNCP 1991, poz. 36.
 - 38 Jednostki te nabywają posiadanie, na podobnej zasadzie jak prawo własności, na rzecz ich członków–wspólników. Znajduje to potwierdzenie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie w art. 2 ust. 4 mowa jest tylko o osobach fizycznych i osobach prawnych z pominięciem wspomnianych jednostek. Zgodnie z tym artykułem „jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność lub współposiadanie, z zastrzeżeniem ust. 5, innych osób niż małżonkowie, obowiązek podatkowy od tej nieruchomości ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach.” W przepisie tym wyraźnie wskazuje się na „osoby”, które są współwłaścicielami i współposiadaczami, z pominięciem jednostek organizacyjnych innych niż te osoby.
 - 39 Użytkownikiem wieczystym gruntu może być jedynie, co wynika z art. 232 k.c., osoba fizyczna lub osoba prawna. Zagadnienie to przedstawiam szerzej w dalszej części rozdziału.
 - 40 Zarządca, na którym spoczywa obowiązek podatkowy, mogą być tylko państwowe i komunalne jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej.
 - 41 Zob. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL*, pod red. M. Weralskiego, Ossolineum 1985, t. 3, s. 161. W. Olszowy używa określenia „grupowe podmioty podatkowe” – zob. W. Olszowy, *Niektóre zagadnienie prawne podmiotowości podatkowej*, Acta Universitatis Lodzensis, Seria I, z. 31.

nicy zostaną wykazani wszyscy współnicy.⁴² Decyzja powinna być wymierzona na podstawie wcześniej złożonego wykazu nieruchomości.

Po wejściu w życie Kodeksu spółek handlowych, sytuacja w analizowanym zakresie uległa zmianie. Spółka osobowa, zgodnie z art. 8 par. 1 kodeksu, może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe. Spółka handlowa pod własną firmą będzie wpisywana jako właściciel nieruchomości do księgi wieczystej, a nie jak to miało miejsce do końca 2001 r. – wszyscy jej współnicy. Spółka zatem, co wyraźnie wynika z tego przepisu, jest właścicielem nieruchomości, a przez to zostaje podatnikiem podatku od nieruchomości. Po 1 stycznia 2001 r. spółka powinna składać deklarację na podatek od nieruchomości i opłacać go w trybie przewidzianym dla osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej.

2.4. Wysokość podatku płaconego przez państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej

Kolejnym występującym w praktyce problem dotyczącym opodatkowania nieruchomości, będących we władaniu tego typu jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, jest sprawa wysokości stawek podatkowych. W zasadzie nie ma wątpliwości co do wysokości stawki w stosunku do nieruchomości będących we władaniu jednostek budżetowych, nie prowadzących działalności gospodarczej, które płacą podatek właściwy dla tzw. „pozostałych” budynków i gruntów.⁴³ Wątpliwości te pojawiają się przy opodatkowaniu nieruchomości wykorzystywanych przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze. Jednostki tego typu składając deklaracje bardzo często wyliczają podatek od nieruchomości również wg stawek przewidzianych w uchwale dla „pozostałych” nieruchomości. Są to stawki kilkakrotnie niższe od ustalonych dla nieruchomości związanych z działalnością

42 Sytuacja się komplikuje, gdy współnikami są osoby fizyczne i prawne. Problematykę współwłasności osoby fizycznej i prawnej omawiam w dalszej części tego rozdziału.

43 Zob. art. 5 ust. 1 pkt 4 i pkt 7 lit. c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

gospodarczą.⁴⁴ Kierownicy tych jednostek uzasadniają takie postępowanie podnosząc, że ich funkcjonowanie służy zaspokajaniu potrzeb społecznych, nie jest nastawione na zysk i jest dotowane przez gminę. Z tych też względów nie jest to działalność gospodarcza, a w związku z tym ich budynki i grunty nie mogą być zakwalifikowane jako związane z działalnością gospodarczą. Argumentacja ta znalazła swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie NSA, gdzie w jednym z wyroków sąd stwierdził m.in., że zakład budżetowy realizuje zadania własne gminy, służące zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty, a więc nie prowadzi działalności gospodarczej.⁴⁵ Wyrok ten został jednak w wyniku rewizji nadzwyczajnej uchylony przez Sąd Najwyższy, który stwierdził, że z art. 16 obowiązującego wówczas Prawa budżetowego jednoznacznie wynika, że prowadzona przez zakład budżetowy działalność ma charakter działalności gospodarczej.⁴⁶ Zdaniem Sądu, nie zmienia charakteru tej działalności fakt, że zakład jest dotowany przez gminę, a przez to nie osiąga faktycznego zysku. Faktyczna dochodowość nie jest bowiem cechą konieczną prowadzonej działalności gospodarczej. Podzielając wyrażony przez SN pogląd w tej sprawie należy dodać, że jest on aktualny również na gruncie powołanej ustawy o finansach publicznych, która zastąpiła Prawo budżetowe. Pomimo zmiany ustawowej definicji zakładów budżetowych w dalszym ciągu są to jednostki, które odpłatnie wykonują wyodrębnione zadania, pokrywając swoje koszty z własnych dochodów. Są to zatem jednostki prowadzące działalność gospodarczą, a w związku z tym nieruchomości będące w ich władaniu powinny być opodatkowane najwyższymi stawkami.

Na takich samych zasadach jak zakłady budżetowe powinny być opodatkowane nieruchomości gospodarstw pomocniczych. Zgodnie z art. 20 ustawy o finansach publicznych, gospodarstwo pomocnicze pokrywa koszty swojej działalności z uzyskiwanych przychodów. Wynika z tego, że jednostka ta prowadzi działalność zarobkową, co pozwala zakwalifikować ją jako działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy Prawo działalności gospodarczej. Z tego powodu wykorzysty-

44 Np. zgodnie z art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w 2000 r. maksymalna stawka dla pozostałych budynków wynosi 4,79 zł od 1m² a od budynku związanego z działalnością gospodarczą – 14,36 zł.

45 Zob. wyrok NSA z dnia 5 września 1997 r. (sygn. akt III SA1645/96).

46 Zob. wyrok SN z dnia 8 lipca 1998 r. (sygn. akt III RN 48/98).

wane przez gospodarstwo pomocnicze nieruchomości powinny być opodatkowane jako związane z działalnością gospodarczą. Podatnikiem będzie gospodarstwo pomocnicze tylko wówczas, gdy będzie zarządcą wykorzystywanych przez siebie nieruchomości. Natomiast w przypadku, gdy zarządcą nieruchomości będzie jednostka budżetowa, przy której działa gospodarstwo, to na niej będzie spoczywał obowiązek zapłacenia podatku. Jednostka budżetowa powinna od nieruchomości wykorzystywanych przez gospodarstwo pomocnicze zadeklarować podatek wg stawek najwyższych, a dla innego rodzaju nieruchomości będących w jej zarządzie wg stawek właściwych dla nieruchomości pozostałych.

2.5. Zwolnienie od podatku organów i administracji samorządu terytorialnego

Kolejnym zagadnieniem, na które warto zwrócić uwagę przy omawianiu zasad opodatkowania nieruchomości będących we władaniu jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, jest problem stosowania w praktyce zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem, zwalnia się od podatku nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów i administracji samorządu terytorialnego. Z przytoczonego przepisy wynika, że wszystkie nieruchomości są zwolnione z podatku pod warunkiem ich wykorzystywania na potrzeby organów gminy, powiatu i województwa oraz bliżej nieokreślonej „administracji samorządu terytorialnego”.⁴⁷ Od razu na wstępie należy stwierdzić, że występujące w praktyce trudności z rozumieniem tego pojęcia są spowodowane nieprecyzyjną redakcją przytoczonego przepisu. Spory interpretacyjne sprowadzają się do tego, jakie jednostki należy zaliczyć do „administracji samorządowej”. Można tu wskazać na dwa stanowiska. Zgodnie z pierwszym z nich, do administracji samorządu terytorialnego należy zaliczyć wszystkie jednostki organizacyjne samorządu terytorialnego

47 „O zwolnieniu zatem od podatku decyduje okoliczność, iż nieruchomość jest wykorzystywana przez organy lub administrację samorządu terytorialnego. Zwolnienie zatem nie przysługuje, gdy nieruchomość jest wykorzystywana przez inne podmioty, choćby nawet spełniały one określone zadania na rzecz samorządu terytorialnego.” Pogląd ten, odnoszony do związku komunalnego, wyraził NSA w wyroku z dnia 28 stycznia 1999 r. (I SA/Ld 1137/96) opublikowanym w OSP 2000, z. 3.

niezależnie od tego, czy zostały zorganizowane jako komunalne osoby prawne, czy jako jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej.⁴⁸ Uzasadniając to stanowisko stwierdza się, że organy samorządu terytorialnego, które mają jedynie zadania i kompetencje ze sfery administracji publicznej, nie mogą tworzyć innych jednostek organizacyjnych, jak tylko jednostki organizacyjne administracji publicznej. W związku z tym wszystkie jednostki gminy, powiatu, województwa, zorganizowane w formie jednostki budżetowej, zakładu budżetowego, gospodarstwa pomocniczego, środka specjalnego są jednostkami administracji samorządu terytorialnego.

Przeciwnicy wyżej zaprezentowanego poglądu, do których i ja się zaliczam, wychodzą z założenia, że do administracji samorządu terytorialnego mogą być zaliczone jedynie jednostki budżetowe, ponieważ tylko one nie są nastawione na realizację celów zarobkowych. Zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze w założeniu pokrywają swoje koszty z uzyskanych przychodów, a więc prowadzą działalność gospodarczą, nastawioną na uzyskiwanie z niej dochodów. Jest to co prawda specyficzna działalność, w większości przypadków nastawiona na realizację zadań o charakterze użyteczności publicznej, co nie zmienia jednak faktu, że należy ją zaliczyć do działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy Prawo działalności gospodarczej. Jednostki samorządu terytorialnego mogą realizować swoje zadania nie tylko metodami administracyjnymi, ale również prowadząc działalność gospodarczą i w tym celu są uprawnione do tworzenia określonych jednostek, których nie można zaliczyć do administracji samorządowej. Potwierdzają to postanowienia m.in. ustawy o gospodarce komunalnej, dopuszczające tworzenie przez gminy typowych podmiotów gospodarczych, jakimi są spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjne.⁴⁹ Stąd też nie wszystkie tworzone przez organy samorządu jednostki można zaliczyć do administracji publicznej. Te z nich, które są nastawione na osiąganie określonych przychodów (realizujące działalność gospodarczą), nie mogą być zaliczone do jednostek administracji samorządu terytorial-

48 Zob. M. Szewczyk, Pojęcie nieruchomości zajętych na potrzeby organów i administracji samorządu terytorialnego, Poznań 2000 r.

49 Zob. ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz.U. z 1997 r. Nr 9, poz. 43 z późn. zm.)

nego. Prowadząc tego typu działalność nie posługują się one władczymi formami działania administracji, ale wykorzystują instytucje prawa cywilnego.⁵⁰ W związku z tym m.in. zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze nie mogą korzystać ze zwolnienia od podatku od nieruchomości jako jednostki administracji samorządowej.

W tym miejscu należy odnieść się do tworzonych przez jednostki samorządu środków specjalnych. Są to środki finansowe, gromadzone na wyodrębnionych rachunkach na realizację określonych celów, które nie mają (tak jak gospodarstwa pomocnicze) wyodrębnienia organizacyjnego, a w związku z tym nie mogą być traktowane jako jednostki organizacyjne.⁵¹ Powoduje to, że nie władają one nieruchomościami, a przez to nie mogą być podatnikiem podatku od nieruchomości.

Reasumując rozważania dotyczące zasad stosowania zwolnienia od podatku nieruchomości administracji samorządu terytorialnego należy zauważyć, że korzystać z niego powinny jedynie budynki i grunty będące w zarządzie jednostek budżetowych. Nieruchomości zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych powinny być obciążone podatkiem wg stawek właściwych dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Pomimo wątpliwości interpretacyjnych, wynikających z nieprecyzyjnego brzmienia powołanego przepisu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w praktyce opodatkowanie nieruchomości zakładów i gospodarstw pomocniczych odbywa się zgodnie z wyżej zaprezentowanym poglądem.

2.6. Opodatkowanie powiatowych służb, inspekcji i straży

Ze stosowaniem przez organy podatkowe omówionego wyżej zwolnienia od podatku od nieruchomości uregulowanego w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wiąże się jeszcze jeden problem, który dotyczy zasad opodatkowania powiatowych służb, inspekcji i straży. Istota problemu sprowadza się do tego, czy funkcjo-

50 A. Borodo w głosie do wyroku NSA z dnia 28 stycznia 1999 r. (I SA/Łd) opublikowanej w OSP 2000, z. 3 wskazuje, że o zaliczeniu do administracji samorządu terytorialnego decyduje prowadzenie działalności z wykorzystaniem form administracyjnoprawnych.

51 Zob. art. 21 powołanej ustawy o finansach publicznych.

nujące na szczeblu powiatu np. komendy policji, straży pożarnej należy uznać za jednostki administracji rządowej czy też samorządowej. Ma to duże znaczenie z uwagi na zakres analizowanego zwolnienia od podatku, z którego korzystają jedynie nieruchomości administracji samorządowej. Ustosunkowując się do tego problemu należy przychylić się do poglądu wyrażonego przez M. Szewczyka, zgodnie z którym powiatowe służby, inspekcje i straże stanowią jednostki administracji rządowej, a w związku z tym nieruchomości będące w ich władaniu nie korzystają ze zwolnienia od podatku.⁵² Uzasadniając to stanowisko wskazuje on m.in. na brzmienie art. 147 ust. 1 ustawy z dnia 24 lipca 1998 r. o zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej – w związku z reformą ustrojową państwa.⁵³ Zgodnie z nim: „Jednostki samorządu terytorialnego przejmują z dniem 1 stycznia 1999 r. mające siedzibę na obszarze tych jednostek instytucje i jednostki organizacyjne, w tym mające osobowość prawną, podległe lub podporządkowane właściwym ministrom lub centralnym organom administracji rządowej, wojewodom lub innym organom administracji rządowej albo przez nie nadzorowane, wykonujące w niniejszej ustawie zadania jednostek samorządu terytorialnego, z wyjątkiem komend, inspektoratów i innych jednostek organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników służb, inspekcji i straży”. Przytoczony przepis w sposób w zasadzie jednoznaczny rozstrzyga zasygnalizowany wyżej problem. W tym miejscu należy zaznaczyć, że toczą się prace parlamentarne zmierzające do uznania tych jednostek za jednostki budżetowe powiatu. Zakończenie tych prac będzie oznaczało, że staną się one „administracją samorządową” w rozumieniu art. 7 ust. pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W związku z tym nieruchomości przez nie zajęte będą korzystały ze zwolnienia od podatku od nieruchomości.

52 M. Szewczyk, op. cit., s. 5–7. Autor uzasadniając swój pogląd powołuje się na D. Żebrowską, Opinia Rady Legislacyjnej przy Prezesie RM. Status powiatowych służb, inspekcji i straży, Serwis administracyjno-samorządowy 1999, nr 11, s. 17.

53 Dz.U. Nr 106, poz. 668 z późn. zm.

3. Użytkownik wieczysty jako podatnik podatku od nieruchomości

Problemy dotyczące opodatkowania nieruchomości użytkownika wieczystego wynikają nie tyle z „istoty” użytkowania wieczystego jako instytucji uregulowanej w kodeksie cywilnym, co z brzmienia art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem, obowiązek podatkowy ciąży m.in. na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, które „są użytkownikami wieczystymi nieruchomości lub ich części.” Zapis ten jest mało precyzyjny, i to przynajmniej z dwóch powodów. Po pierwsze, użytkownikiem wieczystym gruntu może być jedynie osoba fizyczna lub osoba prawna; nie może nią być jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej.⁵⁴ 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. Jednakże z art. 232 k.c. i art. 29 ustawy o gospodarce nieruchomościami jednoznacznie wynika, że jedynie grunty mogą być oddawane w użytkowanie wieczyste. Nie oznacza to, że grunty zabudowane nie mogą być przedmiotem użytkowania wieczystego. W takiej sytuacji, zgodnie z art. 31 powołanej ustawy o gospodarce nieruchomościami, oddanie w użytkowanie wieczyste gruntu zabudowanego następuje równocześnie ze sprzedażą położonych na tym gruncie budynków i innych urządzeń.⁵⁵ Sens tego przepisu sprowadza się do tego, że jeżeli grunt zabudowany oddawany jest w użytkowanie wieczyste, to musi nastąpić sprzedaż budynków i innych urządzeń położonych na tym gruncie. Z takiego unormowania wynikają co najmniej dwie konsekwencje: po pierwsze, budynki i inne urządzenia nie mogą być oddane w użytkowanie wieczyste; po wtóre, budynki i inne urządzenia położone na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste nie mogą być

54 Zob. art. 232 par. 1 k.c.

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

własnością innej osoby niż użytkownik wieczysty gruntu.⁵⁶ Pogląd ten znalazł potwierdzenie w uchwale SN z dnia 24 listopada 1992 r.⁵⁷, gdzie Sąd stwierdził: „Umowa notarialna o oddanie gruntu stanowiącego własność Skarbu Państwa w nieodpłatne użytkowanie wieczyste na cele nie związane z prowadzeniem działalności zarobkowej, w której nie dokonano jednocześnie sprzedaży położonych na tym gruncie budynków i innych urządzeń nie może stanowić podstawy wpisu w księdze wieczystej.”⁵⁸ Ten stan rzeczy jest oczywiście uwzględniany przy opodatkowaniu zabudowanego gruntu oddanego w użytkowanie wieczyste. Użytkownik wieczysty jest podatnikiem podatku od nieruchomości od tego gruntu na podstawie art. 2 pkt 2, a od budynków i budowli – jako ich właściciel – na podstawie art. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Te różne podstawy prawne opodatkowania użytkownika wieczystego w praktyce nie mają istotnego znaczenia, ponieważ nie rzutują na wysokość płaconego podatku ani też tryb jego opłacania. Jedynie na etapie wymiaru zobowiązania z tego tytułu osobom fizycznym w podstawie prawnej decyzji należy wykazać te dwa przepisy.

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

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

57 Sygn. akt III CZP 124/92.

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

4. Opodatkowanie nieruchomości będących we władaniu posiadacza zależnego i zarządcy nieruchomości

4.1. Posiadacz zależny czy zarządca jest podatnikiem podatku od nieruchomości?

Podatnikami podatku od nieruchomości są z reguły właściciele, posiadacze samoistni oraz użytkownicy wieczystości nieruchomości i obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem.⁵⁹ Reguła ta nie znajduje jednak w pełni zastosowania do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego. W tym przypadku obowiązek w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczach zależnych lub podmiotach zarządzających tymi nieruchomościami i obiektami, jeśli ich posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub z zarządu ustanowionego przez właściciela.⁶⁰ W przypadku posiadania tych nieruchomości bez tytułu prawnego, obowiązek podatkowy spoczywa na posiadaczach, z wyjątkiem nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa – podatnikami są jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, i nieruchomości będących w zarządzie Lasów Państwowych – podatnikiem są nadleśnictwa.⁶¹

Zgodnie z wyżej przedstawionymi regułami opodatkowania nieruchomości państwowych i komunalnych, podatnikiem jest zawsze podmiot władający tymi nieruchomościami, nawet wówczas, gdy nie ma do tego stosownego tytułu prawnego. Takie ukształtowanie obowiązku podatkowego jest bardzo korzystne dla Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, ponieważ podatek obciąża nie właściciela – co jest regułą przy opodatkowaniu innego rodzaju nieruchomości, tylko władającego tymi nieruchomościami. W typowych sytuacjach podatnikiem jest osoba, z którą przedstawiciel Skarbu Państwa lub jed-

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

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

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

nostki samorządu terytorialnego zawarł umowę dzierżawy lub najmu albo, na rzecz której ustanowił zarząd nieruchomością. Te, wydawałoby się bardzo proste zasady określania podatnika tego rodzaju nieruchomości, są jednakże źródłem licznie spotykanych w doktrynie i orzecznictwie sporów interpretacyjnych.⁶² Jednym z nich jest problem dotyczący określenia podatnika podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy jest jej zarządca i posiadacz zależny. Są to sytuacje często spotykane w praktyce z uwagi na to, że zarządcy nieruchomości państwowych i komunalnych zawierają umowy, na mocy których oddają je w posiadanie zależne. Problem sprowadza się do następującego pytania: na kim spoczywa obowiązek podatkowy w przypadku, gdy zarządca wydzierżawił lub wynajął nieruchomość posiadaczowi zależnemu?

Problem ten był różnie interpretowany w piśmiennictwie i orzeczeniach sądowych. Przeważał pogląd, zgodnie z którym posiadacze zależności nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i gminy oraz zarządcy takich nieruchomości są podatnikami tylko wówczas, gdy posiadanie wynika z umowy zawartej bezpośrednio z właścicielem lub zarządu ustanowionego przez właściciela.⁶³ Jeżeli zatem umowa dzierżawy lub najmu nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego zostanie zawarta nie z właścicielem, ale np. z zarządcą lub posiadaczem takiej nieruchomości, podatnikiem podatku pozostaje w dalszym ciągu ten zarządca lub posiadacz, ponieważ tylko oni mają umowę zawartą bezpośrednio z właścicielem.⁶⁴ Pogląd ten był również akceptowany w większości orzeczeń sądowych dotyczących tej problematyki, gdzie wskazywano także, że zarządzający nieruchomością nie wykonuje uprawnień właścicielskich Skarbu Państwa, lecz działa jedynie w granicach zakreślonych ustanowionym zarządem, a w

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

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

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

związku z tym umowa dzierżawy z nim zawarta nie jest umową zawartą z właścicielem nieruchomości, o której mowa w art. 2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.⁶⁵ Jednocześnie jednak, i tu już nie było jednolitego stanowiska, dowodzone, że decyzja ustalająca podatek może być skierowana zarówno do posiadacza zależnego, jak i podmiotu zarządzającego nieruchomością. Wybór podatnika pozostawiony jest, zdaniem zwolenników tej tezy, organowi podatkowemu, gdyż wykładnia art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie daje podstawy do przyjęcia, że ustanawia on kolejność podmiotów zobowiązanych do uiszczenia podatku od nieruchomości.⁶⁶ Zaprezentowany pogląd odbiegał zasadniczo od wcześniej sformułowanego przez NSA w wyroku z 13 lutego 1991 r., zgodnie z którym obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w odniesieniu do stanowiących własność państwa nieruchomości i obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem obciąża posiadacza, który nieruchomością włada bezpośrednio jako posiadacz zależny (dzierżawca, najemca), a dopiero w dalszej kolejności – jako użytkownik czy zarządca.⁶⁷ Jeszcze inne stanowisko w tej kwestii wyraził NSA w jednym z wyroków z 1991 r. stwierdzając, że to na najemcy części budynku stanowiącego własność Skarbu Państwa, a będącego w zarządzie banku państwowego, spoczywa obowiązek zapłacenia podatku od nieruchomości.⁶⁸ O obowiązku podatkowym, stwierdził Sąd w uzasadnieniu, przesądza posiadanie nieruchomości, a posiadaczem nie jest zaś podmiot sprawujący zarząd nieruchomością, lecz najemca nieruchomości stanowiącej własność państwa, w zakresie łączącej go z zarządcą umowy najmu.

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

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

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

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

Ta duża różnorodność poglądów na to, kto ma płacić podatek od nieruchomości w przypadku nieruchomości państwowych i komunalnych, spowodowała wystąpienie pełnego składu samorządowego kolegium odwoławczego do Naczelnego Sądu Administracyjnego z następującym pytaniem: „Na którym z podmiotów określonych w art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – zarządcy czy posiadaczowi zależnym – ciąży obowiązek w podatku od nieruchomości, w sytuacji, gdy nieruchomość stanowiąca własność Skarbu Państwa została przekazana – na podstawie umowy zawartej z Lasami Państwowymi – posiadaczowi zależnemu, który we własnym imieniu i na własny rachunek prowadzi na niej działalność gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna.” NSA w dniu 19 sierpnia 1996 r. podjął uchwałę, w której stwierdził, że obowiązek podatkowy w takim przypadku spoczywa na posiadaczowi zależnemu nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa, a będącej w zarządzie Lasów Państwowych.⁶⁹ Uzasadniając to stanowisko NSA zauważył, że Skarb Państwa jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nie należącego do innych państwowych osób prawnych. Czynności związane z zarządzaniem tym mieniem, stwierdził NSA opierając się na uchwale Sądu Najwyższego z 14 października 1994 r.,⁷⁰ wykonują państwowe jednostki organizacyjne, które działają w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa, czego konsekwencją jest to, że każda czynność prawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa. Tak więc, zdaniem Sądu, stroną umów cywilnych dotyczących nieruchomości, zawieranych przez te jednostki, jest Skarb Państwa jako właściciel tychże nieruchomości, przez co umowy te należy traktować jako zawarte z właścicielem. Z tych powodów podatnikiem jest posiadacz zależny, a nie zarządca nieruchomości.

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

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

4.2. Zarządca nieruchomości jako podatnik

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

Postanowienia tej uchwały znajdują zastosowanie jedynie do zarządców, którzy mają status państwowej lub komunalnej jednostki organizacyjnej nie posiadającej osobowości prawnej.⁷¹ W aktualnie obowiązującym stanie prawnym z zarządu, jako tytułu prawnego do władania nieruchomościami Skarbu Państwa i gminy, mogą korzystać jedynie tego typu jednostki.⁷² Zarząd jest uregulowany w ustawie z 29 września 1997 r. o gospodarce nieruchomościami⁷³ oraz ustawie z 19 października 1991 o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa.⁷⁴ W aktach tych nie ma, co prawda, przepisu, który zawierałby pełną definicję zarządu, ale na podstawie art. 43 ustawy o gospodarce nieruchomościami można wnioskować, że zarząd polega na korzystaniu przez te jednostki z nieruchomości wraz z położonymi na

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

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

73 Dz.U. z 1997 r. Nr 115, poz. 741 z późn. zm.

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

nich budynkami i urządzeniami zgodnie z zasadami prawidłowej gospodarki.⁷⁵ O tego typu zarządzie mowa jest w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W ustawie o gospodarce nieruchomościami utrzymana została, w stanie zmodyfikowanym, istniejąca wcześniej instytucja zarządu jako forma prawna władania nieruchomością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego przez państwową lub komunalną jednostkę organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej.⁷⁶ Trwały zarząd, bo tak jest określana ta instytucja w obowiązującej ustawie, polega na możliwości korzystania z nieruchomości – w szczególności w celu prowadzenia działalności jednostki organizacyjnej, zabudowy, przebudowy i modernizacji obiektu budowlanego na nieruchomości będącej w zarządzie, oddania, za zgodą organu nadzorującego, nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę lub jej użyczenia. Trwały zarząd powstaje z mocy prawa⁷⁷ lub jest ustanawiany w drodze decyzji właściwego organu, wydanej z urzędu (nowe jednostki) lub na wniosek istniejącej jednostki organizacyjnej.⁷⁸

Inne formy „zarządu”, które są przedstawione poniżej, nie mogą stanowić, z różnych powodów, przesłanki do opodatkowania „zarządcy” podatkiem od nieruchomości. Podatnikiem podatku od nieruchomości oddanej w zarząd jest jedynie, co należy podkreślić, państwowa i komunalna jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej, która włada gruntem Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na podstawie ustanowionego trwałego zarządu uregulowanego w ustawie o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa i

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

76 Zob. art. 43–50 ustawy o gospodarce nieruchomościami.

77 Zgodnie z art. 17 ustawy o gospodarce nieruchomościami, państwowe jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej nabywają nieruchomości na własność Skarbu Państwa, a samorządowe jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej – na własność odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego. Wszystkie te jednostki organizacyjne uzyskują do nabytych nieruchomości trwały zarząd z dniem ich nabycia. Szerzej na ten temat M. Wolanin, *Gospodarowanie i przekształcanie własności nieruchomości*, Warszawa 1999, s. 39 i nast.

78 Organem tym jest starosta w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa, zarząd gminy w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność gminy, zarząd powiatu w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność powiatu i zarząd województwa w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność województwa. Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji jest organem właściwym do oddania w zarząd nieruchomości określonych w art. 60 ustawy.

ustawie o gospodarce nieruchomościami (do 1998 r. zarządu na podstawie ustawy o gospodarce gruntami i wyłączeniu nieruchomości).

Przechodząc do omawiania innych form „zarządu”, nie rzutuujących na zakres obowiązku w podatku od nieruchomości, należy wyjść od ustawy o gospodarce nieruchomościami, gdzie obok trwałego zarządu, o którym była mowa wyżej, uregulowany jest jeszcze jeden jego rodzaj, a mianowicie zarząd rozumiany jako działalność zawodowa osoby fizycznej posiadającej stosowne kwalifikacje.⁷⁹ Tego typu „zarządzanie” nieruchomością polega na, co jest określone w art. 185 powołanej ustawy, „na podejmowaniu wszelkich decyzji i dokonywaniu wszelkich czynności zmierzających do utrzymania nieruchomości w stanie nie pogorszonym zgodnie z jej przeznaczeniem, jak również do uzasadnionego inwestowania w tę nieruchomość.” Zarządzający na podstawie zawartej umowy działa na rzecz właściciela nieruchomości lub innego podmiotu mającego prawo do władania nieruchomością. Umowa taka jest więc zbliżona do umów o świadczenie usług, o których mowa w art. 750 k.c. Zarządzanie nieruchomością na podstawie takiej umowy nie może być utożsamiane, pomimo zbliżonej nazwy, z zarządem ustanawianym przez właściciela, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przede wszystkim zarządzanie nieruchomością przez uprawnioną osobę nie odbywa się na podstawie **ustanowionego** zarządu (decyzja organu właściciela), tylko na podstawie umowy zawartej pomiędzy równoprawnymi podmiotami. Przedmiotem umowy nie jest „ustanowienie zarządu”, ale świadczenie na rzecz właściciela nieruchomości usługi polegającej na zarządzaniu nieruchomością. Zarządzający nieruchomością na podstawie takiej umowy nie jest jej posiadaczem, ponieważ jego działalność rodzi skutki prawne bezpośrednio dla właściciela nieruchomości. Nie jest on zatem żadnym z podmiotów wymienionych w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które są zobligowane do płacenia podatku od nieruchomości.

Nie jest zarządcą nieruchomości jednostka pomocnicza (sołectwo, dzielnica), o której mowa jest w art. 48 ustawy o samorządzie gmin-

79 Zob. art. 184–190 ustawy o gospodarce nieruchomościami

nym, korzystająca z nieruchomości gminnych na podstawie postanowień statutu. Zgodnie z tym przepisem, tego typu jednostka może zarządzać i korzystać z mienia komunalnego (a zatem gruntów, budynków i budowli), ale w zakresie określonym we wspomnianym statucie. W akcie tym rada gminy określa zasady wykorzystywania tego typu majątku komunalnego przez jednostki pomocnicze. Statut nie jest podstawą do ustanowienia trwałego zarządu, o którym mowa w art. 17 ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami.

Nie można również za podatnika podatku od nieruchomości uważać zarządcy nieruchomości w rozumieniu art. 199–203 k.c. i art. 615 k.p.c., chociaż z takim rozumieniem zarządu można spotkać się w orzecznictwie.⁸⁰ W powołanych przepisach uregulowany jest zarząd rzeczą wspólną, a jest to zupełnie inna instytucja prawna niż uregulowana w ustawie o gospodarce nieruchomościami oraz ustawie o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa.⁸¹ Podatnikiem podatku od nieruchomości objętej zarządem są jej współwłaściciele na zasadach określonych w art. 2 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zawarcie przez zarządcę tego typu umowy najmu albo dzierżawy nie skutkuje przejściem obowiązku podatkowego z właściciela na posiadacza zależnego.

Również zarządca nieruchomości wspólnoty mieszkaniowej nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Właściciele lokali, zgodnie z art. 18 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, mogą w umowie o ustanowieniu odrębnej własności lokali określić sposób zarządu nieruchomością wspólną i powierzyć zarząd osobie fizycznej lub prawnej.⁸² Jeżeli jednak nie określili oni tego w umowie zarząd ustalany jest na podstawie zasad określonych w powołanej ustawie.⁸³ Jednak zarówno zarządca ustanowiony przez właścicieli lokali w umowie, jak i na podstawie przepisów ustawy, nie jest podatnikiem podatku

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

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

82 Dz.U. Nr 85, poz. 388 z późn. zm.

83 Art. 18–33 powołanej ustawy o własności lokali.

od nieruchomości. W obu wypadkach zarządca wykonuje jedynie określone czynności na rzecz i w imieniu wspólnoty mieszkaniowej, którą tworzą właściciele lokali i to oni są podatnikami podatku zarówno od nieruchomości lokalowych jaki i nieruchomości wspólnej.⁸⁴

W praktyce można spotkać się z zawieraniem przez gminę umów, których przedmiotem jest „zarząd” przez osobę fizyczną mieniem komunalnym w postaci targowiska, parkingu itp. W tego typu umowie strony postanawiają, że „zarządca” zobowiązuje się do wykonywania określonych czynności związanych z prowadzeniem tego obiektu (utrzymanie porządku, pobieranie stosownych opłat, prowadzenie stosownych ewidencji i dokumentacji). Umowy tego typu nie są podstawą do ustanowienia przez właściciela–gminę zarządu nieruchomością, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Są to umowy zaliczane do kategorii umów o świadczenie usług, do których należy stosować przepisy kodeksu cywilnego o zleceniu (art. 734 k.c.). Są one bardzo zbliżone do typowych umów zlecenia, ponieważ na ich podstawie „zarządcy” zobowiązują się do starannego działania na rzecz gminy za stosownym wynagrodzeniem. W takim wypadku „zarządca” nie jest zobowiązany do uiszczania podatku od nieruchomości (targowicy, parkingu) na rzecz gminy. Stanu tego nie zmieni nawet zawarte w umowie postanowienie, że „zarządca” zobowiązuje się uiszczać na rzecz gminy podatek od nieruchomości. Postanowienie takie nie rodzi żadnych skutków prawnych w zakresie obowiązków publicznoprawnych, do jakich niewątpliwie zalicza się obowiązek zapłaty podatku od nieruchomości. Obowiązek podatkowy jest uregulowany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych i strony umowy nie mogą skutecznie przenieść tego obowiązku na inny podmiot.⁸⁵ Jeżeli jednak wraz z tego typu zarządem zawarta zostanie

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

85 Zob. wyrok NSA z dnia 21 października 1992 r. (sygn. akt SA/Ka 930/92 - nie publikowany), z którego wynika, że umowa cywilnoprawna przenosząca obowiązek płacenia podatku od nieruchomości z właściciela na dzierżawcę gruntu nie wywiera skutków w zakresie obowiązków publicznoprawnych, w szczególności nie powoduje przeniesienia na dzierżawcę wynikającego z ustawy obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 30 grudnia 1991 (sygn. akt SA/P 1562/91 - opublikowany „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1993, z. 4), zgodnie z którym, wszelkie obowiązki podatkowe, a także związane z nimi uprawnienia, wynikać mogą tylko i wyłącznie z ustaw podatkowych i nie mogą być znoszone, zmieniane czy poszerzane umowami cywilnoprawnymi.

umowa dzierżawy danej nieruchomości, co jest praktykowane, obowiązek płacenia podatku będzie spoczywał na „zarządcy” jako posiadaczowi zależnym (dzierżawcy). Należy jednak podkreślić, że decydujące znaczenie ma w tym wypadku umowa dzierżawy zawarta przez właściciela – gminę z daną osobą, która na mocy tej umowy jako posiadacz zależny (a nie zarządca) staje się podatnikiem podatku od nieruchomości.

Z umowami o zarząd mieniem można się również spotkać na gruncie ustawy o przedsiębiorstwach państwowych.⁸⁶ Organ założycielski przedsiębiorstwa, jako reprezentant Skarbu Państwa, może zawrzeć z osobą fizyczną lub prawną umowę o zarząd przedsiębiorstwem państwowym. Na mocy tej umowy zarządca przejmuje kompetencje organów samorządu załogi i dyrektora przedsiębiorstwa. Zarządzanie przedsiębiorstwem obejmuje całokształt decyzji związanych z jego funkcjonowaniem w obrocie cywilnym, z kierowaniem działaniami załogi i przebiegiem podstawowych procesów produkcyjnych, a także z zagospodarowaniem jego składników majątkowych, w tym również nieruchomości.⁸⁷ Podatnikiem podatku od tychże nieruchomości, pomimo ustanowienia tego typu zarządu, pozostaje w dalszym ciągu przedsiębiorstwo jako właściciel nieruchomości lub obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem bądź też użytkownik gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa. Zarządca przedsiębiorstwa nie może być w przypadku zawarcia takiej umowy obciążony podatkiem od nieruchomości. Świadczy on bowiem jedynie usługi na rzecz przedsiębiorstwa i nie jest nawet posiadaczem zależnym nieruchomości.

Reasumując należy stwierdzić, że podatnikiem podatku od nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy jest zarządca jedynie w przypadku ustanowienia trwałego zarządu, o którym mowa w ustawie o gospodarce nieruchomościami (do końca 1997 r. – ustawie o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości

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

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

ści) oraz ustawie o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa. Zarządcą tym może być tylko państwowa lub komunalna jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej. Innego rodzaju „zarządcy” nie są objęci obowiązkiem płacenia tego podatku. Tego typu zapis powinien znaleźć się w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, co wyeliminowałoby trudności związane z brakiem jednolitego rozumienia instytucji zarządu w systemie prawa.

4.3. Czy administrator i dzierżyciel jest podatnikiem?

Obok wyżej omówionych umów, których przedmiotem jest swoicie rozumiany „zarząd”, w praktyce można się spotkać z bardzo do nich zbliżonymi umowami o administrowanie nieruchomością. Umowy te są zawierane z osobami fizycznymi i prawnymi, które zobowiązują się do podejmowania określonej w umowie działalności na bazie majątku stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Umowy te mają w praktyce bardzo zróżnicowaną treść. W piśmiennictwie wskazuje się, że z tego powodu niemożliwe jest udzielenie jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy zawsze z umową o administrowanie łączy się określone władztwo nad rzeczą, a w efekcie opodatkowanie podatkiem od nieruchomości.⁸⁸ Jeżeli na mocy tej umowy „administrator” uzyskuje władanie nieruchomością i prowadzi na niej działalność we własnym imieniu, a nie w imieniu właściciela, staje się on posiadaczem zależnym, a przez to podatnikiem podatku od nieruchomości.⁸⁹ W przypadku, gdy z zawartej umowy wynika, że „administrator” działa na rzecz i w imieniu właściciela, umowa ta upodobnia się do umów o świadczenie usług, o których mowa w art. 750 k.c. Zawarcie takiej umowy nie jest wystarczającą przesłanką do opodatkowania „administratora” podatkiem, ponieważ nie jest on posiadaczem zależnym tejże nieruchomości. Do identycznych wniosków dochodzi NSA w uchwale z 6 maja 1996 r. odpowiadając na następujące pytanie pełnego składu orzekającego

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

89 Ibidem, s. 48. Władza on nieruchomością (corpus) we własnym imieniu (animus), co jednoznacznie wskazuje, że jest jej posiadaczem zależnym.

samorządowego kolegium odwoławczego: „Czy oddanie przez Agencję Rolną Skarbu Państwa administratorowi na czas oznaczony części mienia w celu gospodarowania, na zasadach określonych w art. 25 ustawy z 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (Dz.U. z 1995 r., Nr 57, poz. 299 z późn. zm.) powoduje, iż na administratorze będzie ciążył obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości za nieruchomości objęte administrowaniem?”⁹⁰ Zdaniem Sądu oddanie przez Agencję części mienia do zagospodarowania nie powoduje powstania ciężącego na administratorze obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, albowiem jest on podmiotem nie mieszczącym się w katalogu określonym w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Administrator nie jest, zdaniem Sądu, posiadaczem zależnym nieruchomości, ponieważ administrowanie polega na gospodarowaniu wydzieloną częścią mienia Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, w imieniu Agencji Rolnej Skarbu Państwa.⁹¹ Brzmienie tego przepisu wyraźnie wskazuje, że administrator nie działa we własnym imieniu, co przesądza o tym, że nie jest posiadaczem zależnym nieruchomości. Władza on nieruchomości w imieniu AWRSP, co w świetle art. 338 k.c. oznacza, że jest dzierżycielem. W każdym przypadku, co podkreśla Sąd powołując się na ustalenia doktryny w tym zakresie, gdy władza nad rzeczą wykonywana jest dla kogo innego, lecz nie dla siebie, w rachubę wchodzi stosunek faktyczny nazywany dzierżeniem.⁹² Instytucja ta jest uregulowana w art. 338 k.c., zgodnie z którym, kto rzeczą faktycznie włada za kogo innego, jest dzierżycielem. Różnica pomiędzy posiadaczem zależnym a dzierżycielem polega na tym, że o ile posiadacz zależny włada w swoim imieniu i interesie innym niż własność prawem, z którym łączy się władztwo nad cudzą rzeczą, o tyle dzierżyciel włada faktycznie rzeczą za i dla kogo innego. Dzierżycielem jest np. pracownik w stosunku do narzędzi powierzonych mu przez pracodawcę.⁹³ Dzierżyciel nieruchomości w aktualnym stanie prawnym, z wyjątkiem

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

91 Zob. art. 25 powołanej ustawy z dnia 19 października 1991 r.

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

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

zarządcy nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego⁹⁴, nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Nie jest on bowiem wymieniony w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jako podatnik podatku od nieruchomości. W przypadku dzierżenia nieruchomości podatnikiem jest z reguły właściciel nieruchomości, albo inny podmiot wskazany w powołanym wyżej artykule tej ustawy.

Wspomniana wyżej uchwała NSA wywołała duże zaniepokojenie w gminach, gdzie bardzo często tworzone były specjalne jednostki organizacyjne, mające za zadanie właśnie zarząd nieruchomościami komunalnymi. Jednostki te powszechnie były obciążane podatkiem od nieruchomości będących w ich władaniu. Po opublikowaniu tej uchwały w gminach powstało błędne przekonanie, że w każdym przypadku powierzenia zarządu mieniem komunalnym innym jednostkom, na jednostkach tych nie spoczywa obowiązek płacenia podatku od nieruchomości. Jest tak tylko w razie zawarcia wyżej scharakteryzowanych umów o „zarząd” i „administrowanie” nieruchomości, które są w istocie umowami o świadczenie pewnych usług na rzecz gminy i w jej interesie przez określone w umowie osoby fizyczne i prawne. Osoby te są jedynie dzierżycielami nieruchomości komunalnych i nie mogą być obciążane podatkiem od nieruchomości. Gminy, oprócz tych umów, mogą powołać jednostkę organizacyjną (najczęściej będzie to zakład budżetowy) i przekazać jej w zarząd określone nieruchomości komunalne na podstawie powołanej ustawy o gospodarce nieruchomościami. W takim wypadku obowiązek podatkowy będzie spoczywał na tej jednostce jako zarządcy nieruchomości komunalnych. W praktyce są to najczęściej tzw. zakłady gospodarki komunalnej i mieszkaniowej, które zarządzają nieruchomościami gminy będącymi w posiadaniu innych osób. W niektórych gminach najemcy lokali znajdujących się w budynkach komunalnych będących z zarządzie tego typu jednostek byli opodatkowywani – jako posiadacze zależni nieruchomości – podatkiem od nieruchomości.⁹⁵ Praktyka ta jest niewłaściwa z tego powodu, że najemcy nie są posiadaczami nieruchomości w rozumieniu

94 Chodzi o zarząd ustanowiony na podstawie ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa.

95 Tego typu przypadki przedstawia m.in. W. Miemiec, *Opinia prawna w sprawie opodatkowania...*, op. cit., s. 119.

kodeksu cywilnego, a jedynie posiadaczami lokali nie stanowiących odrębnych nieruchomości.⁹⁶ Dopiero wykupienie tych lokali przez najemców od gminy powoduje możliwość ich opodatkowania, ale już jako właściciele nieruchomości lokalowej.

96 W tym miejscu można zauważyć, że w piśmiennictwie wskazywano również na zarządcę jako podatnika, ale z innych przyczyn. Argumentowano, że tylko między zarządzającym a właścicielem jest bezpośredni stosunek zobowiązaniowy, natomiast z najemcami lokali mieszkalnych umowę zawiera już nie właściciel–gmina, tylko jednostka organizacyjna sprawująca zarząd nad tymi zasobami – zob. W. Miemiec, *Opinia w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości...*, op. cit., s.120.

5. Opodatkowanie nieruchomości współwłaścicieli i współposiadaczy

5.1. Współwłaściciele i współposiadacze nieruchomości jako podatnicy

Uregulowania dotyczące zasad opodatkowania współwłaścicieli i współposiadaczy nieruchomości zostały do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wprowadzone dopiero z początkiem 1997 roku.⁹⁷ Do tego momentu zagadnienie to nie było w ogóle uregulowane, co powodowało powstawanie licznych wątpliwości przy opodatkowywaniu tego typu nieruchomości. Wprowadzenie nowych przepisów, chociaż z pewnością przyczyniło się do zmniejszenia tych wątpliwości, nie usunęło ich całkowicie.

Zgodnie z art. 2 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność lub współposiadanie innych osób niż małżonkowie, obowiązek podatkowy od tej nieruchomości ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach. Istota solidarnego obowiązku podatkowego w tym wypadku sprowadza się do tego, że wszyscy współwłaściciele lub współposiadacze są zobligowani do płacenia podatku od nieruchomości wspólnej, ale zapłacenie podatku przez jednego lub kilku z nich powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, przez co pozostali nie są już obciążeni tym świadczeniem. W praktyce współwłaściciele (współposiadacze) dzielą pomiędzy sobą kwotę podatku w oparciu o przypadający im udział we współwłasności (współposiadaniu) i z reguły jeden z nich opłaca podatek od całej nieruchomości. Organy podatkowe wymierzają podatek osobom fizycznym w kwocie ogólnej w jednym nakazie płatniczym, adresowanym do wszystkich współwłaścicieli. Natomiast osoby prawne składają deklaracje na podatek od nieruchomości wspólnej, stanowiącej – zgodnie z art. 2 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – odrębny przedmiot opodatkowania.

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

5.2. Opodatkowanie nieruchomości stanowiących współwłasność osoby fizycznej i osoby prawnej

Wyżej przedstawione zasady opodatkowania nieruchomości wspólnych zawodzą w sytuacji, gdy nieruchomość stanowi współwłasność osoby fizycznej i osoby prawnej. Kto w takim wypadku i w jakim trybie – właściwym dla osób fizycznych czy też osób prawnych – ma opłacać podatek od nieruchomości? Sytuacji tej ustawodawca nie przewidział, ograniczając regulację jedynie do współwłasności tylko osób fizycznych lub tylko osób prawnych. Nakaz płatniczy może być wystawiony tylko na współwłaściciela będącego osobą fizyczną, z uwagi na to, że zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości w stosunku do osób fizycznych powstaje w momencie doręczenia decyzji⁹⁸. W nakazie tym powinna być, co raczej nie budzi wątpliwości, wykazana cała kwota podatku od nieruchomości wspólnej. Organ podatkowy nie jest uprawniony do dzielenia zobowiązania z tytułu podatku zgodnie z przypadającymi podatkowymi częściami ułamkowymi we współwłasności. Dokonanie takiego podziału łamałoby istotę solidarnego zobowiązania do płacenia podatku przez współwłaścicieli. Podatnik, który zapłaciłby wyliczony w decyzji podatek od części nieruchomości wspólnej, wykonałby ciężące na nim zobowiązanie i przez to uwolniłby się od ciężącego na nim obowiązku podatkowego, co stoi w sprzeczności ze wspomnianą istotą zobowiązania solidarnego.

Obowiązek podatkowy w stosunku do współwłaściciela będącego osobą prawną powstaje z mocy prawa, bez konieczności wydawania jakichkolwiek decyzji przez organ podatkowy. Jest on zobowiązany do płacenia podatku na zasadach określonych w art. 6 ust. 8 pkt 1 i 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Tak więc w stosunku do tego współwłaściciela nakaz płatniczy nie może mieć zastosowania. Składa on, o czym już była mowa, deklarację, w której wykazuje kwotę podatku do zapłacenia. Czy może wyliczyć podatek tylko od części nieruchomości przypadającej mu we współwłasności? Wydaje się, że nie, ponieważ jest on solidarnie ze współwłaścicielem będącym osobą

98 Zob. art. 21 ust. 1 ustawy – ordynacja podatkowa, art. 6 ust. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

fizyczną zobowiązany do zapłacenia podatku od całej nieruchomości. Nie ma w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych przepisu, który stanowiłby podstawę do podziału nieruchomości i w efekcie podziału podatku pomiędzy współwłaścicieli. Stąd też współwłaściciel – osoba prawna – powinien deklarować podatek od całej nieruchomości, a nie tylko od „swojej części”. Tak więc obaj współwłaściciele – jak się wydaje – powinni mieć (pierwszy w decyzji a drugi w deklaracji) wykazaną całą kwotę podatku. I tu powstaje problem terminów opłacania tego podatku – kwartalnie czy też miesięcznie? Osoby prawne opłacają podatek zgodnie z art. 6 ust. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do 15 dnia każdego miesiąca, natomiast osoby fizyczne, zgodnie z art. 6 ust. 6 tej ustawy – ratalnie w terminach do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego.

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

nowi odrębny przedmiot opodatkowania, od której podatek jest wymierzany i opłacany na zasadach przewidzianych dla osób fizycznych.

5.3. Opodatkowanie spółki cywilnej

Kolejnym dyskusyjnym zagadnieniem, wiążącym się z opodatkowaniem nieruchomości stanowiących współwłasność, jest obciążanie podatkiem nieruchomości znajdujących się we władaniu spółki cywilnej. Na kim – poszczególnych wspólnikach czy też spółce jako jednostce organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej – spoczywa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości?

Generalnie rzecz ujmując, obowiązek podatkowy spoczywa nie na spółce lecz na wspólnikach, jednakże pełna odpowiedź na tak postawione pytanie wymaga rozważenia kilku sytuacji.

W przypadku wniesienia przez wspólnika wkładu do spółki w postaci prawa własności nieruchomości lub obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem, obowiązek podatkowy ze wspólnika przechodzi na spółkę rozumianą jako „organizację wspólników”.⁹⁹ Prawo własności nieruchomości – zgodnie z art. 861 par. 1 k.c. – przenoszone jest na spółkę i składa się na majątek spółki. Jest to majątek wszystkich wspólników, co się wyraża w tzw. współwłasności łącznej. Jak długo trwa stosunek spółki, wspólnicy mogą korzystać z tego majątku jedynie razem i we wspólnym, wynikającym z umowy celu gospodarczym, bez prawa żądania wydzielenia przypadającej wspólnikowi części, ani też rozporządzania nią bez zgody pozostałych.¹⁰⁰ Spółka w osobach wszystkich wspólników jest w tej sytuacji podatnikiem podatku od nieruchomości składających się na jej majątek. Jest to szczególnie rodzaj podatnika w podatku od nieruchomości, zbliżony do małżonków¹⁰¹ i współwłaścicieli w częściach ułamkowych¹⁰² oraz tzw.

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

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

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

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

ułamnych osób prawnych. Podatnikiem jest „zespół wspólników”¹⁰³ spółki cywilnej solidarnie zobowiązanych do opłacania podatku od nieruchomości. Nie jest to jeden podmiot, ale wiele podmiotów (osób fizycznych i prawnych) powiązanych wspólnością majątkową.¹⁰⁴ To wspólnicy jako współwłaściciele danego gruntu, budynku lub budowli są podatnikami podatku od nieruchomości.

W razie nabycia przez spółkę prawa własności nieruchomości lub obiektu budowlanego w toku działalności, zasady określania podatnika są identyczne jak wyżej przedstawione. Nabyte prawa wchodzi, podobnie jak w razie wniesienia ich w formie wkładu, do majątku spółki i stają się współwłasnością łączną wspólników. W tym wypadku również spółka rozumiana jako „zespół wspólników” jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Spółka, w wyżej zaprezentowanym ujęciu, jest też podatnikiem podatku od nieruchomości wówczas, gdy reprezentujący ją wspólnicy zawrą umowę np. najmu lub dzierżawy nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Współposiadaczami są w takim przypadku wszyscy wspólnicy spółki cywilnej i na nich to spoczywa obowiązek podatkowy. W decyzji wymierzającej im podatek muszą oni wszyscy być wykazani jako podatnicy podatku od nieruchomości.

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

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

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

ści, tj. wspólniku.¹⁰⁵ On jest zobowiązany opłacać podatek wymierzony mu w decyzji według najwyższych stawek przewidzianych dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. W tym przypadku działalność jest prowadzona nie przez podatnika-właściciela, ale przez spółkę cywilną.

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

5.4. Opodatkowanie nieruchomości wspólnot mieszkaniowych

Wspólnoty mieszkaniowe zostały utworzone na mocy ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali.¹⁰⁶ Tworzy je ogół właścicieli, których lokale wchodzi w skład określonej nieruchomości. Wspólnota mieszkaniowa jest, używając terminologii z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jednostką organizacyjną nie mającą osobowości prawnej. Jednostki tego typu, o czym była już mowa, mogą być podatnikami podatku od nieruchomości, co wyraźnie wynika z art. 2 ust. 1 powołanej ustawy. Chociaż zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości tego typu jednostek zostały przedstawione wcześniej, to wydaje się, że specyfika organizacyjna wspólnoty i fakt, że jest to stosunkowo nowa instytucja, uzasadnia bliższą analizę kwestii związanych z opodatkowaniem jej nieruchomości.

W przypadku lokali stanowiących odrębny przedmiot własności podatnikami są ich właściciele. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 pkt 1

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

106 Dz.U. Nr 85, poz. 388 z późn. zm.

ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatek obciąża – co jest regułą, od której są wyjątki – przede wszystkim właściciele nieruchomości. Ustanowienie odrębnej własności lokalu w trybie przewidzianym w ustawie o własności lokali powoduje,¹⁰⁷ że stają się one odrębną nieruchomością również w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.¹⁰⁸ Podatnikiem jest właściciel tego typu nieruchomości, z istotnym wyjątkiem dotyczącym lokali stanowiących własność Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego. Jeżeli lokal tego typu zostanie wynajęty innej osobie fizycznej lub prawnej albo jednostce organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej obowiązek podatkowy, na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przechodzi z właściciela na posiadacza zaleźnego. Wspólnota mieszkaniowa jako podmiot nie może wynajmować tego typu lokalu i stać się przez to podatnikiem podatku od nieruchomości. Chociaż umowa najmu będzie zawarta przez wspólnotę stosownie reprezentowaną, to jednak zostanie ona zawarta „we wspólnym” imieniu wszystkich uprawnionych do udziału we wspólnocie. Stroną umowy będą wszyscy członkowie wspólnoty, a nie wspólnota, jako odrębny od członków podmiot. Wspólnota może co prawda, na mocy art. 6 ustawy o własności lokali, nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, ale prawa te i zobowiązania nabywane są przez nią na rzecz jej członków.¹⁰⁹ „Przypadają one wszystkim uczestnikom współ-

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

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

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

noty na wspólność, a każdy z nich staje się stroną nawiązanego w ten sposób stosunku cywilnoprawnego.”¹¹⁰ To „przejście” obowiązku podatkowego z właściciela na posiadacza zależnego, którym w tym wypadku będą członkowie wspólnoty, następuje jedynie, co należy podkreślić, w przypadku wynajęcia lokalu stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Jeżeli właścicielem jest inna osoba prawna lub fizyczna pozostaje ona podatnikiem nawet wówczas, gdy lokal znajduje się we władaniu posiadacza zależnego.

Właściciele nieruchomości lokalowych mają ułankowo określony udział w tzw. nieruchomości wspólnej, która obejmuje grunt oraz wszelkie części budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Nieruchomość wspólna jest przedmiotem tzw. przymusowej współwłasności ułamkowej, która polega na tym, że nie można żądać zniesienia współwłasności dopóki trwa odrębna własność lokali.¹¹¹ Jedynie w sytuacji, gdy powierzchnia gruntu zabudowanego budynkiem, w którym wyodrębniono własność lokali jest większa niż powierzchnia niezbędna do korzystania z niego, współwłaściciele mogą dokonać podziału tej nieruchomości. Współwłaścicielami nieruchomości wspólnej są właściciele lokali i oni też są podatnikami podatku od nieruchomości. Prawo własności tej nieruchomości przysługuje tylko właścicielom lokali, a nie wspólnocie,¹¹² co prowadzi do obciążenia ich podatkiem od nieruchomości na zasadach określonych w art. 2 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli w nieruchomości ustanowiona jest odrębna własność lokali, obowiązek podatkowy od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.

110 Ibidem, s. 42.

111 Ibidem, s. 35.

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

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

5.5. Opodatkowanie nieruchomości wspólnoty gruntowej

W praktyce duże trudności napotyka opodatkowanie podatkiem od nieruchomości gruntów wspólnot gruntowych.¹¹³ Wynika to z faktu, że bardzo często stosunki własnościowe w ramach wspólnoty nie są uregulowane, a jej grunty w wielu wypadkach są wykorzystywane bezumownie przez inne podmioty niż uczestnicy wspólnoty. Nie bez znaczenia jest również „szczególny” charakter wspólnoty jako jednej z form współwłasności.¹¹⁴ Zasady funkcjonowania wspólnot gruntowych określa ustawa z 29 czerwca 1963 r. o zagospodarowaniu wspólnot gruntowych, która ma charakter *lex specialis* w stosunku do przepisów kodeksu cywilnego o współwłasności.¹¹⁵ Wspólnoty stanowią szczególny rodzaj współwłasności, do których jedynie odpowiednio stosuje się przepisy k.c., tzn. jeśli powołana ustawa nie stanowi inaczej i jeżeli nie byłoby to niezgodne z naturą prawną wspólnoty gruntowej.¹¹⁶

113 Genezę wspólnot gruntowych przedstawia M. Gwintowt, S. Rudnicki, *Problematyka prawna nieruchomości*, Warszawa 1976, s. 517–518. Wspólnoty gruntowe w skali kraju zajmują obszar 235 000 ha, co świadczy o wadze problemów dotyczących opodatkowania tych gruntów – zob. J. Ignatowicz, *Prawo...*, op. cit., s. 125.

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

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

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

Uprawnienie do udziału we wspólnocie polega na wykorzystywaniu gruntów wspólnoty przez wszystkich jej uczestników. Z reguły jest to wykorzystywanie o charakterze rolniczym i sprowadza się do wypasu bydła, zbioru siana, pobierania pożytków ze wspólnego lasu itp. Organem, który ustala czy dana nieruchomość rolna, leśna lub obszar wodny stanowi wspólnotę gruntową oraz wykaz osób uprawnionych do udziału we wspólnocie jest starosta. Na podstawie tych danych oraz stosownych zapisów w ewidencji gruntów następuje opodatkowanie gruntów wspólnoty – z reguły podatkiem rolnym lub leśnym. Wynika to z faktu, że grunty wspólnoty to najczęściej użytki rolne i leśne, które podlegają opodatkowaniu tymi podatkami. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości będzie miało miejsce wówczas, gdy nie zostaną spełnione warunki wynikające z definicji gospodarstwa rolnego¹¹⁷ lub też nieruchomości będą wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna.¹¹⁸ W tym momencie zaczynają się pojawiać problemy z ustaleniem podatnika podatku od nieruchomości. Bierze się to stąd, że działalność gospodarcza może być prowadzona przez spółkę wspólnoty albo przez inny podmiot gospodarczy, który na podstawie umowy lub bez umowy włada gruntem wspólnoty. W takich sytuacjach uczestnicy wspólnoty nie chcą opłacać podatku od nieruchomości, wskazując przy tym na podmioty prowadzące działalność gospodarczą jako podatników tego podatku.

Członkowie wspólnoty mogą w celu zagospodarowania gruntów oraz sprawowania zarządu nad wspólnotą powołać spółkę, która posiada osobowość prawną. Jej współnikami są wszyscy uprawnieni do udziału we wspólnocie. Jeżeli nie zrobią tego w terminie trzech miesięcy od ustalenia wykazu uprawnionych do udziału we wspólnocie, starosta (przed 1999 rokiem rejonowy organ administracji rządowej) tworzy spółkę przymusową. Spółki tego typu podejmują się niekiedy prowadzenia działalności gospodarczej z wykorzystaniem gruntów wspólnoty, co prowadzi do opodatkowania gruntów podat-

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

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

kiem od nieruchomości. Podatek ten w tym przypadku obciąża udziałowców spółnoty, zgodnie z dyspozycją art. 2 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Uczestnicy spółnoty, pomimo utworzenia spółki, pozostają współwłaścicielami gruntu i w związku z tym są zobligowani do płacenia podatku od nieruchomości. Spółka jest tylko swoistym „zarządcą” nieruchomości stanowiącej współwłasność członków spółnoty, co nie powoduje objęcia jej obowiązkiem opłacania podatku od wykorzystywanych przez nią gruntów.¹¹⁹ Stan ten nie ulegnie zmianie nawet w razie wydzierżawienia spółce części gruntów przez uprawnionych do udziału we współnocie. Spółka jako posiadacz zależny gruntów nie może być podatnikiem podatku od nieruchomości; pozostają nim członkowie spółnoty. Jedynie w razie nabycia przez spółkę spółnoty prawa własności nieruchomości lub objęcia jej w posiadanie samoistne (jest to osoba prawna) podatek będzie obciążał spółkę, a nie udziałowców spółnoty.

Na bardzo podobnych zasadach oparte być powinno opodatkowanie gruntu spółnoty w przypadku jego wykorzystywania do prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot gospodarczy nie będący spółką spółnoty. Nie ma przy tym znaczenia, czy grunty te będą wykorzystywane przez ten podmiot na podstawie zawartej ze spółnotą umowy, czy też bez umowy, na zasadzie faktycznego władania tym gruntem. W obydwu wypadkach obowiązek podatkowy będzie obciążał uczestników spółnoty jako współwłaścicieli gruntu. Osoba wykorzystująca grunt spółnoty jest jedynie jego posiadaczem, co nie jest przesłanką uzasadniająca jej opodatkowanie.¹²⁰ Ten stan rzeczy powoduje, że niekiedy uczestnicy spółnoty wydzierżawiając grunt podmiotowi gospodarczemu stają przed koniecznością opłacania podatku od nieruchomości przewyższającego czynsz ustalony w umowie dzierżawy. Podatek ten jest naliczany według najwyższych stawek przewidzianych dla „gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą”, co przy dużych powierzchniach daje dosyć duże kwoty,

119 Zarządcy nieruchomości mogą być podatnikami, o czym już była mowa, tylko w przypadku ustanowienia zarządu przez Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

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

nieporównywalne z opłacanym wcześniej przez wspólnotę podatkiem rolnym.

Rozważania zawarte w tej części pracy miały na celu zasygnalizowanie problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości stanowiących współwłasność uczestników wspólnot. Przepisy regulujące te kwestie wymagają wprowadzenia pewnych korekt mających na celu doprecyzowanie zasad opodatkowania tego typu nieruchomości wspólnych. Przede wszystkim należałoby jednoznacznie określić w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, kto jest zobligowany do płacenia podatku od nieruchomości wspólnot gruntowych i mieszkaniowych. Ustawowej regulacji wymaga ustalenie zasad opodatkowania nieruchomości wspólnot, które są wykorzystywane przez posiadaczy nie będących uczestnikami wspólnoty, co ma często miejsce w odniesieniu do gruntów stanowiących własność wiejskich wspólnot gruntowych. Wydaje się, że w takim wypadku posiadacze ci powinni być obciążeni podatkiem od nieruchomości.

6. Opodatkowanie nieruchomości zakładów pracy chronionej

Jednym z nowszych problemów dotyczących opodatkowania nieruchomości jest coraz powszechniejsze zjawisko wykorzystywania statusu zakładu pracy chronionej do ucieczki od płacenia podatków, w tym również podatku od nieruchomości. Ten sposób unikania ponoszenia podatków na rzecz gminy został spopularyzowany m.in. przez uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 stycznia 1996 r. (IV SA 23/95), którą podatnicy bardzo często wskazują jako uzasadnienie swojego postępowania. W uchwale tej Sąd zawarł twierdzenia, które w istocie mogą być „pomysłem” na niepłacenie podatków od nieruchomości, przez te wszystkie podmioty, które prowadzą zakłady pracy chronionej. Wychodzą oni z założenia, powołując się na poglądy Sądu zawarte w tej uchwale, że zwolnienie zakładów pracy chronionej ma charakter podmiotowy, generalny i dotyczy wszystkich nieruchomości będących we władaniu podmiotu prowadzącego tego typu zakład. Już na wstępie należy stwierdzić, że nie można się zgodzić z tego typu interpretacją przepisów regulujących omawiane zwolnienia, co będzie uzasadnione poniżej.

Przechodząc do omówienia zasad opodatkowania nieruchomości zakładu pracy chronionej należy wyjść od ustalenia, kto jest podatnikiem. Jest nim, co do czego nie ma żadnych wątpliwości na gruncie art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, właściciel, posiadacz lub trwały zarządca nieruchomości i obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem, które służą prowadzeniu zakładu pracy chronionej. A zatem podatnikiem nie jest zakład pracy chronionej, co może wynikać z treści powołanej uchwały, ale osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna, która prowadzi zakład oraz ma wymieniony tytuł prawny do nieruchomości. O tym, że to nie zakład pracy chronionej jest podatnikiem podatku od nieruchomości, można się łatwo przekonać sięgając np. do aktu notarialnego lub ewidencji gruntów, gdzie jest w sposób nie budzący wątpliwości określony właściciel lub posiadacz, a więc podatnik tego podatku. Na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych posługiwanie się pojęciem zakładu pracy chronionej na określenie podatnika jest mało przydatne

i może być mylące przy określaniu zobowiązanego do zapłacenia podatku. Jeżeli tak, to należy zastanowić się czy prawdziwe jest przedstawione wyżej twierdzenie Sądu, zgodnie z którym zwolnienie zakładów pracy chronionej ma charakter podmiotowy? W świetle bowiem powyższych wywodów podmiotem (podatnikiem) podatku od nieruchomości jest właściciel lub posiadacz (zarządca) nieruchomości i obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem. Zakład pracy chronionej, jako jednostka organizacyjna, tym podmiotem (podatnikiem) nie jest, a więc zwolnienie tego zakładu od podatku od nieruchomości nie ma charakteru podmiotowego. Jaki zatem charakter ma zwolnienie określone w art. 20 ustawy z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji osób niepełnosprawnych¹²¹ w odniesieniu do podatku od nieruchomości? Jest to zwolnienie o charakterze podmiotowo–przedmiotowym.¹²² Żeby dobrze wyjaśnić charakter tego zwolnienia, należy najpierw przybliżyć pojęcie zakładu pracy chronionej. Zostało już stwierdzone wcześniej, że nie jest to podmiot podatku od nieruchomości. Zakład nie ma podmiotowości prawnopodatkowej na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ nie może być właścicielem ani też posiadaczem lub trwałym zarządcą nieruchomości. Podatnikiem może być jedynie osoba fizyczna, osoba prawna i w wyjątkowych przypadkach jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej prowadząca zakład pracy chronionej, która ma prawo do władania nieruchomością. Co to jest zatem zakład pracy chronionej? Jest to forma prowadzenia działalności gospodarczej, na warunkach określonych w powołanych ustawach o rehabilitacji osób

121 W okresie, którego dotyczy powołana uchwała, obowiązywała (do końca 1997 r.) ustawa z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 46, poz. 201 z późn. zm.) Zgodnie z jej art. 20 zakład pracy chronionej jest zwolniony z podatków, niepodatkowych należności budżetowych oraz wpłat na Fundusz Pracy. Ustawa ta została zastąpiona ustawą z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 123, poz. 776 z późn. zm.). Na mocy art. 31 tego aktu prowadzący zakład pracy chronionej lub zakład aktywności zawodowej jest zwolniony w stosunku do tego zakładu z podatków i innych należności tam wymienionych. W związku z tym, że w uchwale tej stan faktyczny dotyczy roku 1994–95, główny nacisk zostanie położony na analizę zasad stosowania zwolnienia uregulowanego w pierwszej z tych ustaw, chociaż, co staram się wykazać niżej, pomiędzy tymi aktami nie ma zasadniczych różnic w tym zakresie.

122 Przyjęcie poglądu, zgodnie z którym analizowane zwolnienie ma charakter podmiotowy, prowadziłyby do absurdalnych następstw w postaci konieczności zwolnienia od podatku każdej nieruchomości nabytej przez osobę fizyczną lub prawną prowadzącą zakład pracy chronionej, nawet wówczas, gdy ta nieruchomość służyłaby innym celom niż prowadzenie działalności gospodarczej.

niepełnosprawnych. Jest to specyficzne przedsiębiorstwo, w rozumieniu art. 55 k.c., które zatrudnia osoby niepełnosprawne¹²³, w związku z czym ustawodawca przewidział dla tej formy działalności pewne preferencje podatkowe. A zatem jest to zespół składników materialnych i niematerialnych, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, w skład którego wchodzi m.in. nieruchomości. Nie jest to, co należy jeszcze raz podkreślić, podmiot podatku od nieruchomości. Niektóre składniki tak rozumianego zakładu–przedsiębiorstwa, stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przedmiotem podatku od nieruchomości, zgodnie z art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, są budynki, budowle i grunty. I właśnie budynki, budowle i grunty wchodzące w skład przedsiębiorstwa – zakładu pracy chronionej, korzystają ze zwolnienia na mocy przepisów powołanych ustaw. A zatem na gruncie podatku od nieruchomości zwolnienie zakładów pracy chronionej jest w istocie rzeczy zwolnieniem od podatków niektórych składników tego zakładu, a konkretnie budynków, budowli i gruntów. To nie zakład pracy chronionej jest zwolniony od podatków (nie jest to wszakże podatnik), a budynki, budowle i grunty wchodzące w skład tego zakładu i stanowiące własność (będące w posiadaniu lub trwałym zarządzie) osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej prowadzącej zakład. Jest to więc zwolnienie podmiotowo–przedmiotowe.

Powyższe określenie charakteru zwolnienia od podatku od nieruchomości zakładów pracy chronionej (podmiotowo–przedmiotowy) uzasadnia następujące twierdzenie: z omawianego zwolnienia korzystają jedynie budynki, budowle i grunty wchodzące w skład zakładu pracy chronionej – przedsiębiorstwa, o ile prowadzący zakład jest

123 Jest to więc zakład pracy w rozumieniu kodeksu pracy, co jednakże na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie ma znaczenia. Pojmowanie zakładu pracy chronionej jako przedsiębiorstwa w rozumieniu kodeksu cywilnego nie wyklucza tego, że zakład pracy chronionej jest również zakładem pracy na gruncie innych ustaw. Na to, że zakład pracy chronionej jest zakładem pracy zwrócił uwagę Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 stycznia 1998 r. (III RN 103/97) opubl. w OSN 1999, poz. 531. Przyjęcie takiego rozumienia prowadzi również do stwierdzenia, że zakładem pracy chronionej jest w istocie rzeczy osoba fizyczna, prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej i ona to jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

podatnikiem podatku od nieruchomości.¹²⁴ Przy stosowaniu omawianego zwolnienia jego aspekt podmiotowy i przedmiotowy ma ogromne znaczenie. Można to zobrazować następującym przykładem: osoba fizyczna będąca współnikiem spółki z o.o. prowadzącej zakład pracy chronionej wydzierżawia tej spółce działkę gruntu z budynkiem gospodarczym. Spółka przystosowuje budynek do wymogów określonych w ustawie dla obiektów zakładu pracy chronionej, uzyskuje w decyzji wojewody (do 2000 r. – Pełnomocnika ds. Osób Niepełnosprawnych) wpis o prowadzeniu działalności na tej nieruchomości i rozpoczyna jej prowadzenie. Nieruchomość ta, chociaż wykorzystywana na potrzeby prowadzenia zakładu pracy chronionej, nie będzie jednak korzystała ze zwolnienia od podatku od nieruchomości. Dlaczego? Podatnikiem jest w tym przypadku w dalszym ciągu osoba fizyczna – właściciel nieruchomości. Spółka prowadząca zakład jest jedynie dzierżawcą nieruchomości zabudowanej, co nie powoduje obciążenia jej podatkiem. Spółka nie może więc korzystać ze zwolnienia przewidzianego jedynie dla podatników. Osoba fizyczna będąca właścicielem nie jest też zwolniona z uwagi na to, że nie prowadzi zakładu pracy chronionej.

I drugi przykład, dotyczący strony przedmiotowej zwolnienia zakładów pracy chronionej. Osoba fizyczna prowadzi działalność gospodarczą w formie zakładu pracy chronionej (zakład produkcji części samochodowych) a ponadto jest właścicielem np. fabryki czekolady i sieci sklepów spożywczych oraz posiada wraz z żoną dom mieszkalny i budynek gospodarczy wynajęty na prowadzenie zakładu mechanicznego. Czy wszystkie te nieruchomości stanowiące własność

124 Za takim rozumieniem przemawia brzmienie art. 31 powołanej ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz o zatrudnianiu osób niepełnosprawnych. Zgodnie z tym przepisem, ze zwolnienia korzysta prowadzący zakład pracy chronionej, którym może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej. Zwolnienie to nie dotyczy wszystkich nieruchomości, których właścicielem jest prowadzący zakład pracy chronionej, a jedynie tych, które służą prowadzeniu tego zakładu. Wskazuje na to druga część powołanego przepisu, zgodnie z którym prowadzący zakład pracy chronionej jest zwolniony w stosunku do tego zakładu z podatków. Oznacza to, że zwolnienie dotyczy nieruchomości wykorzystywanych na prowadzenie działalności w formie zakładu pracy chronionej. Prowadzący – np. osoba fizyczna, może bowiem nabywać nieruchomości na rzecz innej działalności, na potrzeby osobiste jego i rodziny, może w końcu inwestować w nieruchomości. W takim przypadku ze zwolnienia nie mogą oczywiście korzystać wszystkie nieruchomości nabyte przez osobę prowadzącą zakład pracy chronionej. W związku z tym uzasadnione jest twierdzenie, że nieruchomość osoby fizycznej lub prawnej, która nie jest jeszcze lub nie jest już wykorzystywana na potrzeby zakładu, nie może korzystać z omawianego zwolnienia.

osoby prowadzącej zakład pracy chronionej korzystają z analizowanego zwolnienia od podatku? Oczywiście, nie. Ze zwolnienia od podatku korzystają jedynie te nieruchomości, które służą prowadzeniu zakładu.¹²⁵ Sam fakt prowadzenia zakładu nie uzasadnia jeszcze stosowania zwolnienia w stosunku do wszystkich nieruchomości będących własnością prowadzącej zakład osoby fizycznej lub prawnej.

Te dwa przykłady pozwalają na stwierdzenie, że zastosowanie tego zwolnienia wymaga łącznego spełnienia dwóch warunków:

- a) podmiotowego – nieruchomość musi być własnością lub znajdować się w posiadaniu (zarządzie) prowadzącego zakład pracy chronionej,
- b) przedmiotowego – nieruchomość wchodzi w skład zakładu i jest wykorzystywana do prowadzenia działalności tegoż zakładu.

Jeżeli którykolwiek z tych warunków nie jest spełniony, zwolnienie nie może być stosowane. Warunek podmiotowy wynika z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która określa podatnika podatku od nieruchomości i, jak się wydaje, nie wymaga to szerszego uzasadnienia. Pewne wątpliwości mogą natomiast powstać przy próbie bliższego skonkretyzowania warunku przedmiotowego. Co to oznacza, że nieruchomość wchodzi w skład zakładu pracy chronionej i jest wykorzystywana do prowadzenia działalności realizowanej przez zakład? Chcąc odpowiedzieć na to pytanie należy wyjść od wymogów stawianych przed zakładami pracy chronionej określonych w powołanych na wstępie ustawach o zatrudnieniu i rehabilitacji osób niepełnosprawnych. Zgodnie z nimi obiekty i pomieszczenia użytkowane przez ten zakład muszą m.in. odpowiadać przepisom i zasadom bezpieczeństwa i higieny pracy oraz uwzględniać potrzeby osób niepełnosprawnych w zakresie przystosowania stanowisk pracy, pomieszczeń higieniczno-sanitarnych i ciągów komunikacyjnych oraz spełniać wymagania dostępności do nich.¹²⁶ Są to warunki niezbędne do zaliczenia tego

125 Za takim rozumieniem analizowanego zwolnienia opowiedział się Minister Finansów Departament Podatków Lokalnych i Katastru w piśmie z listopada 1999 r. (LK-LM/1179/67/JS/99) stwierdzając, że warunkiem zwolnienia jest rzeczywiste wykorzystywanie nieruchomości przez zakład pracy chronionej.

126 Zob. art. 19 ust. 1 powołanej ustawy z dnia 9 maja 1991 r. W obowiązującej ustawie warunki te określone są w zasadzie w identyczny sposób w art. 28 ust. 1.

typu obiektów do zakładu pracy chronionej. Spełnienie tych warunków, zgodnie z powołanymi przepisami, stwierdza Państwowa Inspekcja Pracy. Samo ich spełnienie przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą nie jest jeszcze wystarczającą przesłanką do zastosowania zwolnienia. Jeżeli np. osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą dostosuje swoje obiekty do warunków stawianych przed obiektami zakładu pracy chronionej, to nie powoduje to jeszcze, że z mocy prawa obiekty te stają się obiektami zakładu pracy chronionej. Aby tak się stało, musi być wydana stosowna decyzja wojewody, w której przyznany zostanie danemu podmiotowi status zakładu pracy chronionej. W decyzji tej określone jest m.in. miejsce prowadzenia działalności zakładu, jako odpowiadające warunkom ustawowym. Wynika z niej, że dane obiekty po pierwsze służą prowadzeniu zakładu pracy chronionej i po drugie – odpowiadają wymogom stawianym przed tego typu obiektami. Dopiero uprawomocnienie się tej decyzji umożliwia stosowanie analizowanego zwolnienia. Decyzja ta ma więc fundamentalne znaczenie przy klasyfikowaniu danych obiektów jako wchodzących w skład zakładu pracy chronionej i służących prowadzeniu zakładu.¹²⁷ Jej brak uniemożliwia traktowanie danych obiektów jako zakładu pracy chronionej nawet wówczas, gdy spełniają one wszystkie wymogi stawiane przez ustawę. Podobna procedura, chociaż nie jest to bezpośrednio uregulowane w ustawie, powinna być stosowana w przypadku rozszerzenia działalności zakładu, o czym prowadzący powinien poinformować wojewodę w terminie 14 dni. Samo poinformowanie o rozszerzeniu działalności o nowe obiekty nie skutkuje jeszcze tym, że są to obiekty zakładu pracy chronionej. Prowadzący zakład chcąc włączyć je w skład zakładu pracy chronionej powinien je przystosować do przedstawionych wyżej warunków ustawowych, następnie PIP powinien stwierdzić, że obiekty te odpowiadają tym warunkom i na tej podstawie powinna nastąpić zmiana decyzji wojewody, w wyniku której nowe miejsce (obiekt) wykorzystywane do prowadzenia działalności zostaje uznane za wchodzące w skład zakładu pracy chronionej. Zmiana decyzji jest momentem, który decyduje o uznaniu danego budynku za obiekt

127 Zbliżony pogląd co do charakteru tej decyzji wyraził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 stycznia 1998 (III RN 98/97) stwierdzając, że nie ma podstaw do kwestionowania uprawnień podatnika wynikających z tej decyzji do momentu jej zmiany, uchylecia lub stwierdzenia wygaśnięcia w drodze wszczęcia stosownego postępowania administracyjnego.

zakładu pracy chronionej, a przez to za zwolniony od podatku od nieruchomości. W tym przypadku również decyzja (jej zmiana) rozstrzyga o tym, gdzie jest prowadzona działalność zakładu, a przez to które nieruchomości wchodzą w jego skład.

Na analogicznych zasadach powinny być rozstrzygane problemy powstające w przypadku zaprzestania prowadzenia działalności zakładu pracy chronionej na danej nieruchomości. Podatnik powinien powiadomić o tym fakcie wojewodę, który zmienia decyzję w tej części, która dotyczy miejsca prowadzenia działalności zakładu. O tym fakcie może również powiadomić wojewodę organ podatkowy, wówczas, gdy stwierdzi w trakcie kontroli, że dane nieruchomości przestały już służyć prowadzeniu zakładu pracy chronionej. W takim przypadku nieruchomości te powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako związane z działalnością gospodarczą inną niż prowadzenie zakładu pracy chronionej, albo – o ile ten związek nie istnieje – jako nieruchomości tzw. pozostałe lub mieszkalne.

Nie ma również podstaw do traktowania jako obiektów zakładu np. budynków, które służą prowadzeniu innej działalności gospodarczej, prowadzonej przez inny podmiot, bez zatrudnienia osób niepełnosprawnych.¹²⁸ Z taką sytuacją spotykamy się wówczas, gdy prowadzący zakład pracy chronionej wynajmuje lub wdzierżawia całą lub część nieruchomości innym podmiotom. Nieruchomość tego typu nie jest wykorzystywana na potrzeby zakładu, a w związku z tym powinna być opodatkowana na ogólnych zasadach. Cel omawianego zwolnienia jest jednoznaczny – stworzenie preferencji podatkowych dla podmiotów zatrudniających inwalidów w zakładach pracy chronionej. Jeżeli zatem nieruchomość przestała służyć tego rodzaju działalności, dalsze stosowania tego zwolnienia kłóci się z celem jego ustanowienia. Odrzucenie tego poglądu prowadziłoby do absurdalnych następstw w postaci konieczności zwolnienia od podatku budynku stanowiącego własność osoby fizycznej prowadzącej zakład pracy chro-

128 Słusznie zwraca na to uwagę Biuro Pełnomocnika do Spraw Osób Niepełnosprawnych w piśmie z dnia 11 marca 1999 r. (BON. 077.1-1305/99/BW) stwierdzając, że nieruchomości tego typu nie powinny być ujęte w decyzji pełnomocnika przyznającej status zakładu pracy chronionej, jeśli pracodawca nie prowadzi tam bezpośredniej działalności gospodarczej (tj. nie zatrudnia swoich pracowników).

nionej, który został wynajęty innemu podmiotowi na prowadzenie agencji towarzyskiej. Nie trzeba chyba uzasadniać, że kłóci się to z założeniami ustawy o zatrudnieniu i rehabilitacji osób niepełnosprawnych. Podatnik prowadzący zakład pracy chronionej w przypadku wynajęcia nieruchomości powinien powiadomić o tym wojewodę oraz organ podatkowy zmieniając wykaz nieruchomości lub deklarację na podatek od nieruchomości. Będzie to skutkowało zmianą decyzji wymiarowej na podstawie art. 254 Ordynacji podatkowej, a w odniesieniu do osób prawnych zmianą deklaracji i opłacania podatku na ogólnych zasadach. Jeżeli natomiast to organ podatkowy stwierdzi, że nieruchomości lub ich części nie są wykorzystywane na potrzeby prowadzenia zakładu, powinien o tym fakcie powiadomić wojewodę i w efekcie doprowadzić do zmiany decyzji w części dotyczącej miejsca prowadzenia zakładu pracy chronionej. Zmiana decyzji umożliwi, w stosunku do podatników będących osobami fizycznymi, wznowienie postępowania w trybie art. 249 ust. 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej, a gdy podatnikiem jest osoba prawna – zmianę deklaracji podatkowej i ewentualne określenie zaległości podatkowej.

Podsumowując powyższe rozważania należy stwierdzić, że zwolnienie budynków, budowli i gruntów będących we władaniu podatników prowadzących zakład pracy chronionej ma charakter podmiotowo–przedmiotowy. Wyżej wymienione nieruchomości korzystają z ustawowego zwolnienia od podatku od nieruchomości pod warunkiem, że prowadzący zakład pracy chronionej jest podatnikiem podatku od nieruchomości, a nieruchomości te wchodzą w skład zakładu i są wykorzystywane na potrzeby prowadzonej przez zakład działalności gospodarczej.

7. Opodatkowanie budynków, budowli i gruntów wykorzystywane przez zakłady opieki zdrowotnej

Reforma służby zdrowia, prowadząca do zmiany zasad działalności zakładów opieki zdrowotnej spowodowała, że zmieniły się w sposób zasadniczy reguły opodatkowania tych jednostek podatkiem od nieruchomości. Generalnie rzecz ujmując, jednostki służby zdrowia są na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych traktowane (z pewnymi wyjątkami) jako podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Powoduje to m.in. konieczność płacenia podatku od nieruchomości wg najwyższych stawek, przewidzianych dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Wywołuje to liczne kontrowersje i spory pomiędzy dyrektorami tych jednostek a gminnymi organami podatkowymi.

Przed przejściem do omawiania problemów z tym związanych należy w zarysie przedstawić zasady funkcjonowania zakładów opieki zdrowotnej. Jednostki świadczące usługi opieki zdrowotnej działają na podstawie ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. z 1991 r. Nr 91, poz. 408 ze zmianami). Zakładami Opieki Zdrowotnej (ZOZ-ami) są szpitale, zakłady opiekuńczo-lecznicze, zakłady pielęgnacyjno-opiekuńcze, sanatoria, prewentoria, inne nie wymienione z nazwy zakłady przeznaczone dla osób, których stan zdrowia wymaga udzielania całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednim stałym pomieszczeniu, przychodnie, ośrodki zdrowia, poradnie, pogotowia ratunkowe, pracownie diagnostyczne, pracownie protetyki stomatologicznej i ortodoncji, zakłady rehabilitacji leczniczej, żłobki, inne zakłady, spełniające warunki określone w tej ustawie. Ustawa wprowadza podział zakładów opieki zdrowotnej na dwa rodzaje tj. publiczne i niepubliczne.

Publiczne zakłady opieki zdrowotnej zakładane mogą być przez ministra, centralny organ administracji rządowej, wojewodę, przedsiębiorstwo państwowe „Polskie Koleje Państwowe” oraz jednostkę samorządu terytorialnego. Regułą jest, że publiczne zakłady opieki zdrowotnej prowadzone są w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej. Zakłady prowadzone w takiej formie uzyskują środki finansowe z prowadzenia działalności gospodarczej.

Wniosek taki wynika z analizy art. 54 ust. 1 pkt 1 i pkt 3 omawianej ustawy. W pkt 1 stwierdza się, iż samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej może uzyskiwać środki finansowe z odpłatnych świadczeń zdrowotnych udzielanych na zlecenie np. organu, który utworzył zakład, osób objętych ubezpieczeniem innym niż ubezpieczenie społeczne, instytucji ubezpieczeniowych, zakładów pracy, organizacji społecznych, innych zakładów opieki zdrowotnej, osób fizycznych nie objętych ubezpieczeniem lub za świadczenie nie przysługujące w ramach ubezpieczenia. W pkt 3 ustawodawca stwierdza, iż podmiot ten może także uzyskiwać środki finansowe z wydzielonej „działalności gospodarczej innej niż wymieniona w pkt 1”. Wynika z tego, iż działalność, o której mowa w pkt 1 ustawy ustawodawca traktuje jako działalność gospodarczą. Nie zmienia niczego w tej kwestii art. 8a, w którym stwierdza się, iż do zakładu opieki zdrowotnej nie stosuje się przepisów ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (od dnia 1 stycznia ustawy Prawo działalności gospodarczej). Z zapisu tego wynika jedynie, że zakłady opieki zdrowotnej nie mogą powstawać, działać, ulegać likwidacji na podstawie ustawy Prawo działalności gospodarczej. W stosunku do nich mają bowiem zastosowanie przepisy z ustawy o zakładach opieki zdrowotnej. Przepis ten nie dotyczy charakteru prowadzonej przez te zakłady działalności.

Powyższe ustalenia prowadzą do wniosku, że samodzielne zakłady opieki zdrowotnej prowadzą działalność gospodarczą, a zatem będące w ich władaniu nieruchomości powinny być opodatkowane stawkami najwyższymi. W rezultacie jednostki te stają przed koniecznością płacenia bardzo wysokiego podatku od nieruchomości, niekiedy przewyższającego ich możliwości finansowe. Rada gminy i podległe jej organy mogą jednak dostosować wysokość płaconego podatku do możliwości danego zakładu. Jest na to kilka sposobów takich jak np.: uchwalenie niższych stawek podatku, zwolnienie tego typu nieruchomości od podatku lub też w drodze indywidualnej decyzji rozłożenie podatku na raty lub też umorzenie w całości lub części zaległości podatkowej wraz z odsetkami.

Publiczny zakład opieki zdrowotnej może być również prowadzony w formie jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego.

Forma ta stosowana jest w sytuacji, gdy prowadzenie publicznego zakładu opieki zdrowotnej w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej jest niecelowe lub przedwczesne.¹²⁹ Powołanie zakładu opieki zdrowotnej w tej formie uzasadnione jest np. w sytuacji gdy ze względów społecznych istnieje potrzeba utrzymania na danym terenie deficytowego szpitala. Organ, który utworzył samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, może przekształcić go w jednostkę budżetową lub zakład budżetowy. Zakład budżetowy jest podmiotem, który świadczy usługi odpłatnie, a dochody uzyskiwane ze świadczenia usług przeznacza na potrzeby związane z jego funkcjonowaniem¹³⁰. Działalność taką należy zakwalifikować jako prowadzenie działalności gospodarczej. Potwierdzenie tego stanowiska znajdujemy w orzecznictwie¹³¹. Sąd Najwyższy jednoznacznie stwierdził, iż działalność zakładów budżetowych w sensie prawnym ma charakter działalności gospodarczej, o której mowa w art. 2 ust. 1 ustawy o działalności gospodarczej. Uznał on ponadto, że prowadzona przez ten podmiot działalność ma charakter tzw. działalności gospodarczej, mimo że np. niedobór środków obrotowych na prowadzenie statutowej działalności zakładu budżetowego może być pokrywany dotacją budżetu gminy lub Skarbu Państwa bowiem tzw. faktyczna dochodowość (czyli osiągnięcie zysku) nie jest cechą konieczną działalności gospodarczej. Skutkiem tego jest opodatkowanie nieruchomości wykorzystywanych przez ten podmiot podatkiem od nieruchomości wg stawek najwyższych.

W przypadku przekształcenia samodzielnego publicznego ZOZ-u w jednostkę budżetową zmieniają się zasadniczo zasady opodatkowania nieruchomości zakładu prowadzonego w tej formie. Jednostki budżetowe prowadząc gospodarkę „bezwynikową” nie mogą być traktowane jako podmiot gospodarczy. W odróżnieniu od zakładu budżetowego realizowane przez te jednostki przychody nie są przez nią wykorzystywane, lecz trafiają do budżetu samorządowego lub państwa. W

129 Zob. art. 35c ust. 1 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej.

130 Zob. art. 19 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 155, poz. 1014).

131 Wyrok Sądu Najwyższego – Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 8 lipca 1998 r., sygn. akt III RN 48/98, opublikowany w: „Glosa” 1998/11 str. 16.

związku z tym nie można mówić w tym przypadku o wyniku finansowym jednostek budżetowych, a zatem i o działalności gospodarczej.¹³² Publiczny zakład opieki zdrowotnej prowadzony w formie jednostki budżetowej powinien płacić podatek od nieruchomości wg stawek pozostałych.

Informacje dotyczące formy funkcjonowania danego zakładu opieki zdrowotnej organ podatkowy może czerpać ze statutu tego podmiotu lub rejestru zakładów opieki zdrowotnej. Rejestr taki prowadzi wojewoda dla zakładów mających siedzibę na obszarze województwa¹³³. W przypadku samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej istniała do końca 2000 r. konieczność wpisania tej jednostki także do rejestru publicznych zakładów opieki zdrowotnej prowadzonego przez sąd rejestrowy¹³⁴. Od dnia 1 stycznia 2001 r. podmioty te podlegają wpisowi do rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Wydaje się, że ZOZ-y te, jako podmioty prowadzące działalność gospodarczą, podlegają także wpisowi w rejestrze przedsiębiorców¹³⁵. Oba rejestry są jawne i dostępne do wglądu dla osób trzecich.

W zasadzie nie ma wątpliwości dotyczących charakteru działalności prowadzonej przez niepubliczne ZOZ-y. Zgodnie z art. 8 ust. 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. (Dz.U. 1992, Nr 63, poz 315, ze zm.) niepubliczne zakłady opieki społecznej mogą być tworzone przez kościoły i związki wyznaniowe, pracodawców, fundacje, związki zawodowe, samorząd zawodowy, stowarzyszenie, inne krajowe albo zagraniczne osoby prawne, osoby fizyczne, spółki nie mające osobowości prawnej (np. spółka cywilna, spółka jawna). Regułą jest, że podmioty te prowadzą niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej w ramach

132 Zob. L. Patrzalek, *Finanse samorządowe*, Wrocław 1999, s. 60.

133 Podkreślić należy, iż rejestr zakładów opieki zdrowotnej, utworzonych przez ministrów lub centralne organy administracji rządowej, państwowe uczelnie medyczne albo państwowe uczelnie prowadzące działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych, które utworzyły szpital kliniczny będący niepublicznym zakładem opieki zdrowotnej prowadzi Minister Zdrowia i Opieki Społecznej, z wyjątkiem zakładów utworzonych w celu udzielania świadczeń zdrowotnych swoim pracownikom, których rejestr prowadzi wojewoda. Wynika to z art. 12 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej.

134 Zob. art. 35b ust. 3 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej.

135 Zob. ustawę o Krajowym Rejestrze Sądowym z dnia 20 sierpnia 1997 r.

działalności gospodarczej. Fakt ten znajduje swoje odzwierciedlenie w statucie zakładu¹³⁶. Podmiot, który tworzy zakład nadając statut, określa w nim m.in. nazwę zakładu odpowiadającą zakresowi udzielanych świadczeń, cele i zadania zakładu, a także formę gospodarki finansowej¹³⁷. Organ podatkowy może czerpać informację na temat rodzaju zakładu i formy jego gospodarki finansowej również z rejestru zakładów opieki zdrowotnej. Rejestr taki prowadzi wojewoda dla zakładów mających siedzibę na obszarze województwa. Niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej będące właścicielami lub posiadaczami gruntów, budynków, budowli, ukierunkowane na prowadzenie działalności gospodarczej powinny płacić od nich podatek od nieruchomości wg stawek związanych z działalnością gospodarczą, z jednym, spotykanym w praktyce wyjątkiem. W niektórych niepublicznych zakładach opieki zdrowotnej mogą być świadczone usługi wyłącznie nieodpłatnie np. stowarzyszenie prowadzące działalność charytatywną. W takiej sytuacji nie ma podstaw, aby nieruchomości wykorzystywane przez takie zakłady opodatkowywać podatkiem od nieruchomości wg stawek najwyższych. Zasadne będzie opodatkowanie ich wg stawek tzw. pozostałych, lub też rozważenie możliwości zwolnienia tego typu instytucji od podatku od nieruchomości.

136 Zob. art. 11 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej.

137 W art. 6 ust. 1 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, stwierdza się, iż zakład opieki zdrowotnej udziela świadczeń zdrowotnych bezpłatnie, za częściową odpłatnością lub odpłatnie na zasadach określonych w ustawie, w przepisach odrębnych lub umowie cywilnoprawnej.

8. Opodatkowanie nieruchomości wykorzystywanych przez szkoły wyższe

Opodatkowanie nieruchomości będących we władaniu szkół, w tym również szkół wyższych zawsze, wywoływało wiele problemów interpretacyjnych. Zjawisko to nasiliło się w ostatnich latach w związku z powstaniem dużej ilości prywatnych szkół wyższych, które korzystają z takich samych preferencji w podatku od nieruchomości jak szkoły państwowe.

Na podstawie art. 27 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 12 września 1990 r. o szkolnictwie wyższym¹³⁸ uczelnia jest zwolniona z podatków. Zwolnieniu nie podlega działalność gospodarcza, o której mowa w art. 23 ust. 2 pkt 3 ww. ustawy. Z analizy tego przepisu wynika, że jest to zwolnienie o charakterze podmiotowym. Uczelnia jest zwolniona ze wszystkich podatków, z wyjątkiem tych, które obciążają działalność gospodarczą. Podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym, a zatem uczelnia jest zwolniona od jego opłacania, nawet wówczas, gdy nieruchomości będące w jej władaniu są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Inny pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w jednym z wyroków, w którym stwierdził, że lokale szkoły wyższej wynajęte osobom trzecim na prowadzenie w nich działalności gospodarczej nie korzystają ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 12 września 1990 r. o szkolnictwie wyższym¹³⁹. Według Sądu, zwolnienie szkół wyższych od podatków, o których mowa w art. 27 ust. 1 ustawy o szkolnictwie wyższym, jest ograniczone postanowieniem ust. 2 tego artykułu. Zwolnieniu od podatków nie podlega więc, zgodnie z art. 23 ust. 2 pkt 3 tej ustawy, wydzielona działalność gospodarcza inna niż działalność wymieniona w pkt 1. Do tej innej wydzielonej działalności gospodarczej należy, zdaniem Sądu, wynajem lokali szkoły wyższej osobom trzecim na prowadzenie w nich działalności gospodarczej.

138 Dz.U. Nr 65, poz. 386 z późn. zm.

139 Wyrok NSA z dnia 6 lipca 1995 r. (SA/Kr 2152/94, opublikowany w: Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego, 2000 r. Nr 1, s. 69).

Szczegółowa analiza art. 27 ww. ustawy nakazuje poddać w wątpliwość prawidłowość wniosków przedstawionych przez NSA.¹⁴⁰ W przepisie tym stwierdza się, że zwolnieniu nie podlega działalność gospodarcza, o której mowa w art. 23 ust. 2 pkt 3 tej ustawy. Z interpretacji tego przepisu wynika, że należy opodatkować wykonywaną przez uczelnię działalność gospodarczą lub usługową, inną niż badawczą, diagnostyczną, leczniczą, rehabilitacyjną, artystyczną, sportową i doświadczalną. W doktrynie podkreśla się,¹⁴¹ iż w obowiązującym systemie podatkowym nie ma jednego podatku od działalności gospodarczej. Podzielając to stanowisko stwierdzić należy, iż opodatkowaniu czynności związanych z prowadzeniem takiej działalności służą podatki dochodowe lub podatek od wartości dodanej, nie zaś podatek od nieruchomości. Podstawowym podatkiem związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej osób prawnych, w tym uczelni, jest podatek dochodowy od osób prawnych¹⁴². Przedmiotem opodatkowania w tym podatku jest dochód, który należy rozumieć jako nadwyżkę przychodu nad kosztami uzyskania tego przychodu. Jednym z rodzajów przychodów podlegających opodatkowaniu tym podatkiem są przychody związane z działalnością gospodarczą (art. 12 ust. 3 ustawy). Innym podatkiem obciążającym działalność gospodarczą jest podatek od towarów i usług¹⁴³. Świadczy o tym analiza art. 2 oraz art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy regulującej ten podatek. W przepisach tych mówi się o sprzedaży towarów i odpłatnym świadczeniu usług na terytorium RP przez m.in. osoby prawne wykonujące te

140 Zob. także krytyczną głosę do tego wyroku Wojciecha Morawskiego, opublikowaną w: Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego, 2000 r. Nr 1, s. 91, w której autor stwierdza m.in., że opodatkowania budynku związanego z działalnością gospodarczą nie można utożsamiać z opodatkowaniem samej działalności. Stwierdza on ponadto, iż zakres przedmiotowy ograniczenia, o którym mowa w art. 27 ust. 2 ustawy, nie odpowiada zakresowi przedmiotowemu podatku od nieruchomości. Zgodnie z art. 27 ust. 2 ustawy „zwolnieniu nie podlega działalność gospodarcza (...)”, zaś przedmiotem podatku od nieruchomości są: budynki, budowle, grunty.

141 Zob. K. Goździk, Glosa do wyroku NSA z dnia 5 stycznia 1996 r. (SA/Bk 494/95) opublikowana w: POP 1998, Nr 3, s. 298.

142 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.); w doktrynie podnosi się jednak, iż podatek ten nie służy opodatkowaniu samej działalności gospodarczej, ale jej efektów w postaci dochodu; może być to więc argument przemawiający za tym, aby stwierdzić, iż wyłączenie, o którym mowa w ust. 2 art. 27 ustawy o szkolnictwie wyższym, nie dotyczy podatku dochodowego (zob. glosa do wyroku NSA z 6 lipca 1995 r. W. Morawskiego, opublikowana w: POP, 2000, Nr 1, s. 91).

143 Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11 poz. 50 ze zmianami).

czynności we własnym imieniu i na własny rachunek w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania ich w sposób częstotliwy. Jak podkreśla się w doktrynie,¹⁴⁴ powtarzalność tych czynności ma na celu wskazanie na zawodowy charakter wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Cykliczność ta jest z reguły jednoznaczna z wykonywaniem działalności gospodarczej.

Podatek od nieruchomości nie może być traktowany jako podatek od działalności gospodarczej. Jest to typowy podatek od majątku.¹⁴⁵ Świadczenie to obciąża również nieruchomości należące do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Nie oznacza to jednak, że jest to podatek związany z działalnością gospodarczą. Jest to podatek od majątku nieruchomego przedsiębiorców, a nie od ich działalności gospodarczej.

W praktyce zdarza się, że nieruchomości wykorzystywane przez uczelnie niepaństwowe nie są jej własnością, lecz należą do podmiotu, który założył uczelnię. W tym przypadku założyciel jako właściciel nieruchomości jest podatnikiem podatku od nieruchomości. W stosunku do niego nie będzie miało zastosowanie zwolnienie, o którym mowa wyżej. Podatnikiem jest tu właściciel nieruchomości a nie szkoła wyższa. Powinien być on opodatkowany podatkiem od nieruchomości według stawek właściwych dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Obiekty wykorzystywane na prowadzenie niepaństwowej uczelni należy traktować jako związane z taką działalnością. Wynika to z faktu, iż działalność dydaktyczna prowadzona w tego rodzaju placówce prowadzona jest w ramach działalności gospodarczej. Do wniosku odmiennego można dojść analizując § 14 i § 6 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni¹⁴⁶. Z brzmienia literalnego § 14 tego aktu wynika, że działalności dydaktycznej, prowadzonej przez uczelnię, nie można zaklasyfikować jako działalności gospodarczej. Podkreślić należy, iż zgodnie z § 14 ust. 3 pkt 3 tego rozporządzenia uczelnia niepaństwowa może prowadzić działalność gospodarczą wyłącznie w

144 H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1995, s. 251.

145 Zob. L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998, s. 29 i nast.

146 Rozporządzenie z dnia 27 sierpnia 1991 (Dz.U. Nr 84, poz. 380 ze zm.).

formie wydzielonej tj. „przez wyodrębnioną organizacyjnie jednostkę uczelni”.¹⁴⁷ Podobne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny.¹⁴⁸ Wydaje się jednak, iż analizowanie charakteru prowadzonej przez uczelnie niepaństwowe działalności dydaktycznej nie może odbywać się z pominięciem aktów prawnych o randze ustawowej. Chodzi w tym miejscu o ustawę z dnia 19 listopada 1999 r. Prawo działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 101, poz. 1178.).¹⁴⁹ W doktrynie¹⁵⁰ podkreśla się, iż podstawowymi wyznacznikami działalności gospodarczej jest:

- gospodarczy charakter prowadzonej działalności, tj. wykonywanie tej działalności jako działalności wytwórczej, budowlanej, handlowej i usługowej,
- ukierunkowanie na osiągnięcie zysku (zarobkowy cel prowadzenia działalności gospodarczej),
- samoistny charakter działalności tj. prowadzenie jej na własny rachunek prowadzącego.

Analizując charakter działalności dydaktycznej prowadzonej przez uczelnie niepaństwowe, w kontekście ustawy Prawo działalności gospodarczej, stwierdzić należy, że odpowiada ona wszystkim wymogom zawartym w definicji działalności gospodarczej. Przede wszystkim bezsprzecznie można wskazać na zarobkowy cel tej działalności, przejawiający się osiągnięciem wysokiego zysku przez tego typu uczelnie. Nie zmienia niczego w tej kwestii fakt, iż uzyskany ewentualnie przez uczelnię dodatni wynik finansowy tzw. zysk netto musi być przeznaczony w ogromnej części na ściśle określone cele, związane z funk-

147 Stanowisko takie potwierdza S. Gurgiel, „Rzeczpospolita”, 2000 r., nr 138.

148 W wyroku z dnia 24 listopada 1995 r., Sąd stwierdził, iż według § 14 rozporządzenia Rady Ministrów z 1991 r., w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni, poza działalnością dydaktyczną oraz badawczą uczelnia może prowadzić działalność gospodarczą, która prowadzona jest w formie wydzielonej, jeśli statut uczelni to przewiduje. Za działalność taką (wydzieloną) uważa się działalność prowadzoną przez wyodrębnioną organizacyjnie jednostkę uczelni, której koszty są pokrywane z uzyskiwanych przychodów.

149 Przez działalność gospodarczą należy rozumieć zarobkową działalność wytwórczą, handlową, budowlaną, usługową oraz polegającą na poszukiwaniu rozpoznawaniu i eksploatacji zasobów naturalnych, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły (por. wyrok NSA z 26.11.1991 r., sygn. akt SA/Wr 1140/90, opublikowany w: Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, 1993 r. nr 2, poz. 36 oraz wyrok NSA z 12.04.1996 r. sygn. akt SA/P 1587/95.

150 M. Zdyb, Prawo działalności gospodarczej, Zakamycze 2000, s. 42.

cjonowaniem uczelni (art. 30 ustawy i § 17 rozporządzenia). W konsekwencji tego w doktrynie podnosi się, iż działalność uczelni wyraża się formułą non profit, która wyklucza cele komercyjne, stanowiące konstytutywną cechę działalności gospodarczej. Nie zgadzając się z tym poglądem, stwierdzić należy, iż wprowadzenie różnego rodzaju ograniczeń dotyczących wykorzystywania zysku z działalności gospodarczej, czego wyrazem jest. m.in. obowiązek przeznaczenia go np. na fundusz zasadniczy uczelni (§ 17 ust. 4 rozporządzenia) nie oznacza, iż uczelnia niepaństwowa nie może prowadzić działalności gospodarczej, a tylko to, że zyski z takiej działalności powinny zostać w odpowiedni sposób rozdysponowane¹⁵¹.

W związku z tym należy stwierdzić, iż działalność dydaktyczna prowadzona przez niepaństwowe uczelnie wypełnia przesłanki uzasadniające traktowanie jej jako działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy Prawo działalności gospodarczej. Prowadzi to do wniosku, że opodatkowanie gruntów, budynków i budowli należących do założyciela uczelni (lub będących w jego posiadaniu, a należących do Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego) powinno odbywać się według stawek przewidzianych dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą.

151 Podobne stanowisko zajął M. Zdyb, *Prawo działalności gospodarczej*, Zakamycze 2000, s. 44; autor komentarza stwierdza, że wprowadzenie różnego rodzaju ograniczeń dotyczących wykorzystywania zysku z działalności gospodarczej, czego wyrazem jest. m.in. obowiązek przeznaczenia go (np. w przypadku stowarzyszeń) na niegospodarcze cele statutowe nie oznacza, że stowarzyszenie nie może prowadzić działalności gospodarczej, a tylko to, że zyski z takiej działalności nie mogą być dzielone pomiędzy członków stowarzyszenia, lecz winny służyć działalności statutowej.

9. Nieruchomość jako przedmiot opodatkowania

9.1. Co podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Przedmiot podatku od nieruchomości określony jest jednoznacznie w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym opodatkowaniu tym podatkiem podlegają, upraszczając, budynki, budowle i grunty. Przedmiot podatku jest istotnym elementem konstrukcji tego typu świadczeń i, co oczywiste, nie może być określony jedynie w jego nazwie (podatek od nieruchomości); konkretny przepis ustawy musi to precyzyjnie regulować. Przepisem tym jest powołany art. 3 ustawy, więcej – jest to jedyny przepis regulujący zakres przedmiotowy podatku, w tym sensie, że żadna inna rzecz niż wymieniona w tym artykule nie może podlegać opodatkowaniu.¹⁵² Powyższe twierdzenia zostały zakwestionowane w wyroku NSA z dnia 6 listopada 1996 r.,¹⁵³ w uzasadnieniu którego Sąd stwierdził m.in., że to art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określa jednocześnie podmiot i przedmiot opodatkowania. Przedmiotem podatku od nieruchomości, zdaniem Sądu, jest nieruchomość albo obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem, o którym mowa w powołanym art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Tak określony przedmiot, wskazuje NSA, podlega skonkretyzowaniu w art. 3, gdzie wymienione są budynki, grunty i budowle. Zasadnicze jednak znaczenie przy określaniu przedmiotu opodatkowania ma art. 2, w którym ustawodawca wskazał na **nieruchomości i obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem jako kategorie rzeczy podlegających opodatkowaniu**. Co jest zatem przedmiotem podatku od nieruchomości – grunty, budynki, budowle – jak to wynika z art. 3 ustawy, czy też – nieruchomości i obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem – co wynika z uzasadnienia powołanego wyroku?

Przedmiotem podatku od nieruchomości są nie tylko, co może sugerować jego nazwa, nieruchomości w rozumieniu kodeksu cywil-

152 Szerzej na ten temat L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, Warszawa 1998, s. 25 i nast.

153 Sygn. akt SA/Ka 1913/95 opublikowany w: „Finanse Komunalne” 1997, nr 5.

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

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

Rozważania w tej części pracy miały na celu wykazanie, że przedmiotem podatku są: **grunty, budynki i budowle**, a nie – co przyjął Sąd

w uzasadnieniu powołanego na wstępie wyroku – „nieruchomości” i „obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem”.

9.2. Budynek mieszkalny jako przedmiot opodatkowania

Preferencyjne opodatkowanie budynków mieszkalnych podatkiem od nieruchomości powoduje, że podatnicy bardzo często w deklaracjach lub wykazach wykazują dany budynek jako mieszkalny, chociaż w istocie jest on wykorzystywany w innych celach. Takie postępowanie jest niekiedy inspirowane orzecznictwem sądowym, gdzie formułowane są dyskusyjne poglądy co do kryteriów zaliczania określonego obiektu do kategorii budynków mieszkalnych. W jednym z takich wyroków NSA stwierdził, że nie może budzić wątpliwości fakt, że budynek aresztu śledczego, stanowi budynek mieszkalny w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.¹⁵⁴ Zdaniem Sądu „jedynym bowiem kryterium mogącym mieć wpływ na ocenę czy dany budynek jest budynkiem mieszkalnym, może być tylko faktyczne przeznaczenie tego budynku i jego wykorzystanie na cele mieszkalne.” Sąd uznał za tożsame pojęcie „budynek mieszkalny”, które jest użyte w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z każdym budynkiem, który jest wykorzystywany na cele mieszkalne. Jedynym kryterium decydującym o zaliczeniu budynku do kategorii budynków mieszkalnych, zgodnie z tym poglądem, jest faktyczne wykorzystywanie budynku na cele mieszkalne.¹⁵⁵ Posługiwanie się tym tylko kryterium przy klasyfikowaniu budynków dla potrzeb opodatkowania prowadzi, co staram się wykazać niżej, do co najmniej dyskusyjnych skutków. Oto niektóre z nich:

154 Wyrok z dnia 20 stycznia 1998 r. (sygn. Akt I S.A.-P-1064/97) opublikowany w „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1999, nr 3 wraz z glosą krytyczną L. Etela.

155 Należy zaznaczyć, że ze zbliżonym kryterium zaliczania do kategorii nieruchomości mieszkalnych można się spotkać w praktyce organów podatkowych przy interpretacji zwolnienia od VAT-u usług wynajmowania lub wdzierżawiania nieruchomości mieszkalnych. Właśnie cel wykorzystania lokalu mieszkalnego jest przyjmowany przez urzędy skarbowe jako zasadnicze kryterium decydujące o opodatkowywaniu podatkiem od towarów i usług. Jeżeli nieruchomości mieszkalne są wynajmowane na cele mieszkalne, to korzystają ze zwolnienia od podatku, natomiast, gdy są wykorzystywane przez najemcę na prowadzenia działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu. Generalnie jednak o zaliczeniu do kategorii budynków mieszkalnych w podatku od towarów i usług decyduje Klasyfikacja obiektów budowlanych – zob. art. 51 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

1. Za budynek mieszkalny należałoby uznać, opierając się na stanowisku NSA wyrażonym w tym wyroku, typowy budynek gospodarczy, w którym zamieszkałby jego właściciel wraz z rodziną, przerażony wysokością podatku od budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Budynek ten służyłby bowiem zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych podatnika, a więc spełnione byłoby, wynikające z uzasadnienia wyroku, kryterium zaliczania tego budynku do kategorii budynków mieszkalnych. I takie przypadki w praktyce zdarzają się dosyć często, z uwagi na to, że maksymalna stawka podatku od 1 mkw. powierzchni budynku związanego z działalnością gospodarczą jest ok. 36 razy wyższa niż przewidziana dla budynków mieszkalnych. Jak dotychczas jednak, sam fakt zamieszkania w budynku gospodarczym nie powodował, że następowała zmiana zasad jego opodatkowania.

2. Faktyczne zamieszkiwanie np. przez bezdomnych w obiektach użyteczności publicznej (dworce kolejowe i autobusowe, stadiony, ogródki działkowe, garaże) powodowałoby, że zgodnie z tym wyrokiem, należałoby rozważyć, czy nie uznać tych obiektów – ich części, za mieszkalne w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Są one bowiem faktycznie wykorzystywane na cele mieszkalne przez bezdomnych, którzy przebywają tam z zamiarem stałego pobytu, co dodatkowo wyczerpuje znamiona „miejsca zamieszkania” w rozumieniu art. 25 Kodeksu cywilnego.

3. Również takie budynki jak domy letniskowe, hotele „robotnicze”, domy opieki społecznej, schroniska należałoby uznać, wbrew dotychczasowej praktyce, za budynki mieszkalne, ponieważ spełniają one wymóg faktycznego wykorzystania na cele mieszkalne. Budynki tego typu zawsze były opodatkowywane jako budynki pozostałe w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, chociaż podatnicy wykazywali, że powinny one być opodatkowane jako budynki mieszkalne.¹⁵⁶

156 W wyroku z 9 października 1992 r. (sygn. akt SA/Gd 1169/92, opublikowanym w Przeglądzie Orzecnictwa Podatkowego 1994, nr 5, poz. 96) NSA podkreślił, że o zaliczeniu budynku do kategorii budynków mieszkalnych bądź letniskowych przesądza ich podstawowa funkcja, która znajduje swój wyraz w usytuowaniu w miejscu przeznaczonym pod zabudowę danego rodzaju w planie zagospodarowania przestrzennego i w pozwoleniu na budowę, w którym określa się rodzaj obiektu budowlanego; budynek będący w świetle tych kryteriów budynkiem letniskowym, nie może być uznawany za budynek mieszkalny w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późn. zm.).

4. W świetle omawianego wyroku wątpliwości wzbudza poprawność opodatkowania budynków szpitali, ośrodków wypoczynkowych, koszar, które są wykorzystywane m.in. na potrzeby mieszkaniowe pacjentów, turystów i żołnierzy. W dotychczasowej praktyce były one opodatkowane jako budynki pozostałe (szpitale, koszary), albo związane z działalnością gospodarczą (ośrodki wypoczynkowe).

5. Nie można byłoby uznać za budynek mieszkalny, posługując się kryterium zastosowanym przez NSA, typowego budynku mieszkalnego, w przypadku, gdyby był on nie zamieszkały. Nie byłby on bowiem faktycznie wykorzystywany, przeznaczony na cele mieszkalne, z uwagi na to, że w danym momencie nikt w nim nie mieszka.¹⁵⁷ W świetle dotychczasowej praktyki opuszczone budynki mieszkalne, których jest dosyć dużo zwłaszcza na wsiach, są opodatkowywane jako mieszkalne, chociaż przez wiele lat w nich nikt nie zamieszkuje.

6. Nie można byłoby również traktować jako mieszkalnego budynku, który byłby wykorzystywany na inne cele niż mieszkalne. Budynek tego typu nie służyłby celom mieszkalnym, a przez co, ściśle trzymając się kryterium zawartego w omawianym wyroku, nie byłoby przesłanek do uznania tego budynku za mieszkalny. Takie rozumowanie kłóci się w sposób oczywisty z brzmieniem art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie wyraźnie jest mowa o częściach budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Nawet wówczas, gdy budynki mieszkalne wykorzystywane są na inne cele niż mieszkalne, pozostają budynkami mieszkalnymi.¹⁵⁸

157 Podobna sprawa była już przedmiotem orzeczenia NSA. W wyroku z dnia 15 grudnia 1994 r. (sygn. akt SA/Kr 2710/93, opublikowanym w Orzeczeniach sądów w sprawach podatkowych, Toruń 1996, s. 68) NSA stwierdził, że budynek mieszkalny, o jakim mowa w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, nie traci charakteru budynku mieszkalnego w okresie, w którym nie jest zamieszkiwany i nie jest wykorzystywany na inne cele; od budynków mieszkalnych nie zamieszkiwanych i wykorzystywanych na inne cele niż mieszkalne pobiera się podatek od nieruchomości wg stawek ustalonych przez radę gminy na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Sąd w tym wyroku wyraźnie odróżnił budynek mieszkalny wykorzystywany na cele mieszkalne i budynek mieszkalny, który jest wykorzystywany na inne cele (niemieszkalne). Tak więc istnieją budynki mieszkalne nie spełniające jednego kryterium zaliczania do kategorii budynków mieszkalnych, którym posłużył się Sąd w omawianym wyroku, tj. wykorzystywania na cele mieszkalne.

158 Zob. wyrok powołany wyrok NSA z 15 grudnia 1994 r., z którego wynika, że budynki mieszkalne wykorzystywane na inne cele, pozostają budynkami mieszkalnymi.

Przywołanie powyższych przykładów miało na celu wykazanie, że stosowanie jako jedyne kryterium uznawania budynku za mieszkalny, jego wykorzystywania na cele mieszkalne, jak to zrobił Sąd, może prowadzić do powstawania wielu problemów. Jest to kryterium mało precyzyjne i bardzo łatwe do zastosowania w celu ucieczki przed wyższym opodatkowaniem. Warto podkreślić, że pojęcie „budynek mieszkalny” jest używane nie tylko w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ale również w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych,¹⁵⁹ podatku dochodowym od osób prawnych, ustawie o podatku od towarów i usług, o opłacie skarbowej, podatku od spadków i darowizn. Jest to więc pojęcie, które ma bardzo szerokie zastosowanie w prawie podatkowym i wywołuje znaczące następstwa w zakresie opodatkowania. Ze względu na wagę omawianego problemu nie można akceptować poglądu, zgodnie z którym jedynym wyznacznikiem tego, do jakiej kategorii opodatkowania zaliczany jest dany budynek, jest jego faktyczne wykorzystanie.

Jakie zatem czynniki mają decydujące znaczenie do uznania danego budynku za budynek mieszkalny? Pytanie takie jest uprawnione wobec braku definicji budynku mieszkalnego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W takim przypadku podatnicy i organy podatkowe poszukują wyjaśnienia tego pojęcia w innych unormowaniach prawnych oraz dostępnych słownikach języka polskiego. Nie obowiązująca już ustawa z dnia 10 kwietnia 1974 r. – Prawo lokalowe¹⁶⁰ w art. 3 określając, co należy rozumieć pod nazwą dom jednorodzinny, dom mieszkalny, dom mieszkalno–pensjonatowy, podkreślała „element przeznaczenia do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych właścicieli takich domów lub ich bliskich”. Aktualne akty prawne rangi ustawowej nie zawierają wprost definicji „budynek mieszkalnego”. Pojęciem tym posługuje się jednakże rozporządzenie Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki

159 Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 12 lipca 2000 r. (III RN 201/2000) do kategorii budynków mieszkalnych zaliczył budynek letniskowy. Pogląd ten nie może być jednak, według mnie, przeniesiony na grunt ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

160 Tekst jedn. Dz.U. z 1987 r. Nr 30, poz. 165 ze zm.

i ich usytuowanie.¹⁶¹ W akcie tym stwierdza się, iż ilekroć jest mowa o budynku mieszkalnym – to rozumie się przez to budynek wielorodzinny, dom mieszkalny zawierający nie więcej niż 4 mieszkania, dom jednorodzinny oraz dom mieszkalny w zabudowie zagrodowej. Również niewiele wyjaśnia pojęcie budynków mieszkalnych rodzinnych stałego zamieszkania określone w Klasyfikacji obiektów budowlanych pod symbolem 11.

Natomiast w Słowniku Języka Polskiego pod red. M. Szymczaka (Warszawa 1979 t. II, s. 162), oraz w Słowniku Współczesnego Języka Polskiego (Warszawa 1996, s. 518) wskazuje się, iż pod określeniem budynek mieszkalny, należy m. in. rozumieć budynek służący, przeznaczony, nadający się do mieszkania, zamieszkiwania. Także w doktrynie prawa podatkowego za budynek mieszkalny przyjęto się uważać całość pomieszczeń, mieszczących się w bryle budynku, związanych z szeroko pojętą funkcją zamieszkiwania. W skład budynku mieszkalnego wchodzi w tej sytuacji nie tylko pomieszczenia mieszkalne, lecz także np. kotłownia, pralnia, czy garaż.¹⁶²

Dokonany skrótowo przegląd spotykanych w przepisach prawa i piśmiennictwie definicji budynku mieszkalnego wskazuje, że nigdzie nie ma jednoznacznego stwierdzenia jakie obiekty budowlane należy zaliczać do tej kategorii, a główny nacisk kładziony jest na spełnianie przez nie funkcji mieszkalnych. Wynika stąd, że w ten sposób ustalania znaczenia „budynek mieszkalny” nie rozwiązuje do końca analizowanego problemu, pozostawiając wiele wątpliwości w tym zakresie. Jak zatem organy podatkowe mają klasyfikować budynki na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w sytuacji gdy ten sposób ustalenia znaczenia tego pojęcia jest zawodny? Odpowiadając na tak postawione pytanie należałoby wyjść od stwierdzenia, że organy podatkowe nie są kompetentne do określania rodzaju budynków, zwłaszcza, gdy klasyfikacja ta wzbudza wątpliwości podatnika. Nie mają one dostatecznej wiedzy technicznej, aby samodzielnie określić, że dany

161 Dz.U. Nr 10, poz. 46 ze zm.

162 Zob. L. Etel, E. Ruśkowski Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Warszawa 1996, s. 91–92.

budynek jest budynkiem mieszkalnym,¹⁶³ a nawet gdyby taką wiedzę miały, to nie są organem uprawnionym do dokonywania takiej klasyfikacji. Problem ten został dostrzeżony przez ustawodawcę, o czym świadczy przede wszystkim art. 21 Prawa geodezyjnego i kartograficznego, w którym stwierdzono m.in., że podstawą wymiaru podatków powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków.¹⁶⁴ W ewidencji gruntów i budynków, prowadzonej na podstawie rozporządzenia Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej w sprawie ewidencji gruntów i budynków, powinny być zatem zawarte dane niezbędne do określenia rodzaju budynku, w tym również budynku mieszkalnego. Zgodnie z par. 2 ust. 3 pkt 2 tego rozporządzenia w ewidencji budynków zawarte są m.in. dane dotyczące położenia budynków, przeznaczenia, funkcji użytkowych i ogólnych danych technicznych. Ze względu na podstawową funkcję użytkową budynku, ustala się, na podstawie par. 29 rozporządzenia, następujące rodzaje budynków: przemysłowe, produkcyjne i energetyczne, transportu i łączności, handlowe i usługowe, składowe, biurowe, ochrony zdrowia i opieki społecznej, **mieszkalne**, oświaty, nauki, kultury i kultu religijnego, produkcyjne i usługowe rolnictwa oraz gospodarcze i inne, nie wymienione wyżej. W związku z tym, jeżeli dany budynek figuruje w ewidencji budynków, łatwo można ustalić jaki jest to rodzaj budynku, a nawet więcej, organ podatkowy nie może w takim przypadku klasyfikować samodzielnie budynku, tylko w razie wątpliwości powinien zasięgnąć stosownej informacji w wydziale geodezji i kartografii właściwego urzędu gminy. Ten sposób ustalenia rodzaju budynku, który chyba nie był w ogóle rozważany przez NSA i organy podatkowe, jest jednak mało przydatny z uwagi na to, że w większości gmin nie zostały jeszcze utworzone ewidencje budynków. Funkcjonują jedynie ewidencje gruntów, w których zawarte są informacje dotyczące nieruchomości gruntowych. Nie zwalnia to

163 Podkreślam, że chodzi tu o zaliczenie przez organ podatkowy istniejącego obiektu do kategorii budynków mieszkalnych, a nie do budynków w ogóle. Definicja budynku jest zawarta w art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a przez to organy podatkowe mogą samodzielnie ustalać, czy dany obiekt jest budynkiem w rozumieniu tej ustawy. W tym miejscu chodzi o to, że organ podatkowy nie ma podstaw prawnych ani też dostatecznego przygotowania, żeby klasyfikować dane budynki jako mieszkalne.

164 Ustawa z dnia 17 grudnia 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.).

jednak, wg mnie, organu podatkowego od wystąpienia w razie wątpliwości co do rodzaju budynku, ze stosownym zapytaniem do właściwego wydziału urzędu gminy. Zgodnie z art. 24 Prawa geodezyjnego i kartograficznego informacje o gruntach i budynkach zawarte w operatach ewidencyjnych (mapy) są jawne i mogą być nieodpłatnie udzielane zainteresowanym. W analizowanej sprawie ten sposób ustalenia rodzaju budynku nie był, jak się wydaje, brany pod uwagę przez NSA. Sąd rozstrzygnął problem określenia rodzaju budynku tworząc samodzielnie definicje budynku mieszkalnego, bez uciekania się do informacji zawartych w zasobie geodezyjno-kartograficznym. Uzyskanie takiej informacji jest, moim zdaniem, konieczną przesłanką ustalenia w postępowaniu podatkowym niezbędnych danych dla prawidłowego opodatkowania budynku. A co wówczas, gdy właściwy wydział geodezyjno-kartograficzny nie dysponuje informacjami dotyczącymi danego budynku? W takiej sytuacji organ podatkowy powinien dotrzeć do dokumentacji budowlanej danego budynku (decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, projekt budowlany, pozwolenie na budowę, decyzja o dopuszczeniu budynku do użytkowania itp.), gdzie znajduje się, dokonane przez uprawniony organ, precyzyjne określenie rodzaju budynku. Dokumentacja budowlana jest w takim przypadku właściwa do określenia rodzaju budynku na potrzeby opodatkowania, co wynika pośrednio z jego definicji zawartej w art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z nią budynkiem jest **obiekt budowlany**, a więc obiekt, którego zasady wznoszenia i eksploatacji określone są w ustawie Prawo budowlane, gdzie jest również uregulowany tryb wydawania ww. decyzji.¹⁶⁵ W decyzjach tych wyraźnie określony jest rodzaj wnoszonego, czy też oddanego do użytku obiektu. Organ podatkowy nie ma podstaw, wg mnie, do kwestionowania określenia rodzaju budynku zawartego w tego typu decyzjach. Potwierdza to brzmienie art. 194 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy administracji publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.¹⁶⁶ Zwalnia to

165 Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. Nr 89, poz. 414, z późn. zm.)

166 Na tej zasadzie organ podatkowy nie przeprowadza własnego postępowania w sprawie ustalenia np. tożsamości podatnika, a opiera się na danych wynikających z dowodu tożsamości, wydane-go przez uprawniony organ.

organ podatkowy od ustalania we własnym zakresie, z jakiego rodzaju budynkiem mamy do czynienia w sytuacji, gdy podatnik kwestionuje prawidłowość klasyfikacji wynikającej z decyzji uprawnionego organu. Jeżeli np. z pozwolenia na budowę wynika, że jest to budynek gospodarczy, a podatnik twierdzi, że jest to budynek mieszkalny, to powinien niejasności te wyjaśnić w organie, który wydał tę decyzję. Organ podatkowy nie ma podstaw do podważania prawomocnych decyzji, z których wynika, że np. dany obiekt budowlany jest budynkiem mieszkalnym albo nim nie jest.¹⁶⁷ Jeżeli w trakcie wszczętego postępowania podatkowego okaże się, że takiej dokumentacji budowlanej nie ma, organ podatkowy powinien wystąpić do rzeczoznawcy budowlanego o opinię czy dany obiekt budowlany, w analizowanej sprawie – budynek aresztu śledczego, jest budynkiem mieszkalnym w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane.¹⁶⁸ Nie trzeba być znawcą tej problematyki, żeby bazując chociażby na par. 3 rozporządzenia Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie,¹⁶⁹ przewidzieć treść takiej opinii. Budynki m.in. zakładów karnych, podobnie jak hotele, schroniska, internaty, koszary, zaliczane są, zgodnie z powołanym przepisem, do kategorii „budynek zamieszkania zbiorowego”, które nie są „budynkiem mieszkalnym” w rozumieniu tego aktu.

Powyższe rozważania miały na celu wykazanie, że nie można na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych posługiwać się definicją „budynku mieszkalnego”, zgodnie z którą jest nim każdy budynek wykorzystywany na cele mieszkalne. Zastosowanie tej definicji w konkretnej sprawie spowodowało, że budynek więzienia został uznany przez Sąd za budynek mieszkalny w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustalając znaczenie pojęcia „budynek mieszkalny” NSA nie wziął w ogóle pod uwagę dotychczasowej praktyki i zasad klasyfikowania obiektów budowlanych uregulowanych w Prawie

167 Urzędy skarbowe ustalając pojęcie budynku lub lokalu mieszkalnego bazują na danych wynikających z dokumentacji budowlanej budynku i nie starają się same klasyfikować budynków na podstawie ustalonych przez siebie definicji.

168 Jest to postępowanie zgodne z art. 197 Ordynacji podatkowej, w którym stwierdza się, że w przypadku, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać biegłego w celu wydania opinii.

169 Dz.U. z 1995 r. Nr 10, poz. 46.

geodezyjno–kartograficznym i Prawie budowlanym. Rozumowanie Sądu przypomina „wyważanie otwartych drzwi”, z uwagi na to, że informacje o rodzaju budynku można uzyskać z zasobu geodezyjno–kartograficznego, dokumentacji budowlanej, albo w końcu od biegłego.

9.3. Lokal jako przedmiot podatku od nieruchomości

W praktyce można się spotkać z obciążaniem podatkiem od nieruchomości lokali mieszkalnych i użytkowych znajdujących się w budynkach, stanowiących własność osób fizycznych i prawnych. Zwolennicy poglądu o możliwości opodatkowania lokali wskazują, że nie są one, co prawda, wyliczone w art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowany jest przedmiot podatku, ale powinny być one traktowane jako „część budynku”, która jest tam 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 gminy, jako posiadacza zależnym nieruchomości, ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości.¹⁷⁰ 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.¹⁷¹ Sąd, co wynika z uzasadnienia wyroku, błędnie założył, że każdy lokal w budynku gminy stanowi nieruchomość w rozumieniu przepisów regulujących konstrukcję podatku od nieruchomości, a w związku z tym podatek powinien obciążać najemcę lokalu. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, obowiązek podatkowy ciąży na posiadaczach zależnych nieruchomości lub obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem stanowiących własność Skarbu Państwa lub

170 Sygn. akt III SA 284/95 - opublikowany łącznie z glosą krytyczną L. Etela w: „Przegląd Orzecnictwa 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.

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

gminy. Jeżeli zatem jeden z lokali w budynku gminy stanowi nieruchomości i jest wynajęty innej osobie, obowiązek płacenia podatku spoczywa na tej osobie. Czy jednak każdy lokal jest „nieruchomością” i podlega przez to opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości? Żeby odpowiedzieć na to pytanie należy dokonać interpretacji pojęcia „nieruchomość”, użytego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W ustawie tej nie ma definicji nieruchomości. Reguły wykładni systemowej nakazują w takich wypadkach interpretować je zgodnie z art. 46 kodeksu cywilnego, uwzględniając oczywiście regulacje zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, a zwłaszcza art. 2 i art. 3 ust. 4. Nieruchomościami, zgodnie z kodeksem cywilnym, są części powierzchni ziemskiej będące odrębnym przedmiotem własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeśli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. W definicji tej daje się wyróżnić trzy rodzaje nieruchomości: gruntowe, budynkowe i lokalowe.

Zawężając rozważania, ze względu na analizowaną w tej części pracy problematykę, jedynie do budynków i lokali, można stwierdzić, że nieruchomościami w rozumieniu k.c. są jedynie budynki trwale z gruntem związane i części takich budynków. Budynki są z reguły częściami składowymi gruntu i jako takie nie mogą być przedmiotem odrębnej własności. Jednakże na mocy przepisów szczególnych, pewne rodzaje budynków trwale z gruntem związanych lub ich części mogą być odrębnym od gruntu przedmiotem własności. Są to np. budynki wzniesione przez użytkownika wieczystego na gruncie Skarbu Państwa lub gminy.¹⁷² Budynki tak pojmowane (tzn. jako części składowe gruntu i budynki stanowiące odrębną własność) niewątpliwie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Nie można jednak, określając przedmiot podatku od nieruchomości, ograniczyć się do wyżej zaprezentowanego pojmowania nieruchomości budynkowych.¹⁷³ W art.

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

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

3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych znajduje się bowiem definicja budynku, zgodnie z którą za budynek uważa się obiekt budowlany umocowany w ziemi lub na ziemi, posiadający ściany lub słupy albo filary oraz pokrycie dachowe. Budynkiem podlegającym opodatkowaniu może być zatem nie tylko budynek w rozumieniu k.c., ale również każdy inny obiekt budowlany, o ile posiada cechy określone w art. 3 ust. 4 (tj. ściany, filary, dach). Na mocy tego przepisu różnego rodzaju szopy, wiaty, przenośne garaże (nie będąc nieruchomościami w rozumieniu k.c.) są zaliczane na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do kategorii „budyneków” i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Obiekty tego typu nie są trwale z gruntem związane, co jest koniecznym warunkiem uznania budynku za nieruchomość w rozumieniu k.c.¹⁷⁴ Budynek w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może być zatem nieruchomością budynkową (o ile odpowiada definicji z art. 46 k.c.) lub też „obiektem budowlanym nie złączonym trwale z gruntem”, o którym mowa w art. 2 tej ustawy. I w jednym i drugim przypadku podlegają takim samym zasadom opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Podatek płaci właściciel lub posiadacz samoistny budynku, a w przypadku budynków stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego – posiadacz zależny. Podmioty te płacą podatek od całego budynku, tzn. każdej jego „części”, bez względu na to, kto w rzeczywistości ją zajmuje. Wynajęcie części budynku w postaci lokalu albo jednej lub wielu kondygnacji nie skutkuje z reguły przejściem obowiązku podatkowego z właściciela na najemcę. Pozostaje on podatnikiem, mimo że w niektórych przypadkach wszystkie części budynku są we władaniu posiadaczy zależnych. Tak rozumiane części budynku nie są nieruchomościami, a przez to obowiązek podatkowy spoczywa nie na osobach, które nimi władają, tylko na właścicielu lub posiadaczu samoistnym całej nieruchomości.

Nieruchomością może być jednak w określonych przypadkach część budynku. Nie każda jednak fizycznie dająca się wydzielić część

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

budynku może być nieruchomością lokalową. „Część budynku”, o której mowa w art. 3 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jest nieruchomością lokalową, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowi odrębny przedmiot własności. Takim przepisem szczególnym jest art. 2 ust.1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali.¹⁷⁵ Zgodnie z tym artykułem, samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, mogą stanowić odrębne nieruchomości. Ustanowienie odrębnej własności lokalu wymaga zachowania trybu i formy przewidzianej w art. 7 powołanej ustawy. Może to nastąpić w drodze umowy, na podstawie jednostronnej czynności prawnej i na mocy orzeczenia sądu. Wyodrębnienie własności lokalu wywołuje doniosłe skutki w zasadach jego opodatkowania. Właściciel lokalu staje się podatnikiem podatku liczonego od powierzchni lokalu i od przypadającego mu udziału w nieruchomości wspólnej.¹⁷⁶ Dotychczasowy właściciel całego budynku zostaje „zwolniony” od obowiązku płacenia podatku od tej części budynku, która została wyodrębniona jako stanowiąca przedmiot własności innej osoby.

W praktyce „częścią budynku” podlegającą opodatkowaniu są najczęściej lokale wykupione od gminy przez dotychczasowych najemców na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego. Od 1995 r. istnieje również możliwość ustanowienia odrębnej własności lokalu na mocy jednostronnego oświadczenia właściciela budynku w formie aktu notarialnego. Jest to rozwiązanie bardzo korzystne dla gmin i Skarbu Państwa z uwagi na to, że osoby te mogą wyodrębnić własność jednego lub kilku lokali, nawet wówczas gdy są to lokale wynajęte. Dotychczasowy najemca staje się najemcą lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość. Zmienia się w ten sposób jego sytuacja prawna, ponieważ jako najemca nieruchomości lokalowej stanowiącej własność Skarbu Państwa lub gminy jest obciążony podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ten stan rzeczy może zachęcić zwłaszcza gminy do wyodrębnienia własności lokali w ich budynkach, ponie-

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

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

waż podatek od lokalu płacony przez najemcę wpływa bezpośrednio do budżetu gminy.¹⁷⁷

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

9.4. Opodatkowanie kondygnacji w budynkach

Kondygnacje w budynkach, w odróżnieniu od lokali, nie mogą stanowić odrębnego przedmiotu własności, a przez to stanowić nieruchomości w rozumieniu art. 46 k.c. Z tego względu kondygnacje nie są odrębnym od budynku przedmiotem opodatkowania. Ta, wydawałoby się oczywista, reguła wynikająca z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podat-

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

kach i opłatach lokalnych, nie jest jednak powszechnie akceptowana. W orzecznictwie można się spotkać z poglądem, że ta część budynku zajmowana przez posiadacza zależnego jest opodatkowana odrębnie od całego budynku, a podatnikiem jest nie zarządca nieruchomości, tylko najemca części budynku stanowiącego własność Skarbu Państwa.¹⁷⁸ Przyjęcie takiego stanowiska prowadziłoby do konieczności opodatkowania jednej lub kilku kondygnacji budynku w przypadku jej przekazania w posiadanie zależne. Poglądu takiego nie można zaakceptować z uwagi na to, że posiadacze zależni są podatnikami tylko wówczas, co wyraźnie wynika z brzmienia powołanego artykułu, gdy posiadają nieruchomość lub obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem. Kondygnacja natomiast nie jest ani nieruchomością¹⁷⁹, ani tym bardziej obiektem budowlanym nie złączonym trwale z gruntem, stąd też jej posiadacze nie mogą być obciążeni podatkiem od nieruchomości.

Powierzchnia kondygnacji składa się na powierzchnię użytkową całego budynku, stanowiącą jego podstawę opodatkowania. Zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości w przypadku budynków stanowi ich powierzchnia użytkowa, za którą uważa się powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigów. W ustawie tej nie ma jednak definicji legalnej „kondygnacji”, co jest przyczyną odmiennych interpretacji tego pojęcia w orzecznictwie i praktyce.¹⁸⁰ W wyroku NSA z dnia 30 czerwca 1995 r. NSA stwierdził m.in., że piwnice w budynkach nie stanowią kondygnacji, a w związku z tym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.¹⁸¹ Zdaniem Sądu, przy interpretacji terminu „kondygnacja” użytym w

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

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

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

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

ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, należy brać pod uwagę określenie kondygnacji zawarte w rozporządzeniu Ministra Administracji, Gospodarki Terenowej i Ochrony Środowiska z dnia 3 lipca 1980 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki.¹⁸² W par. 4 ust. 2 tego aktu stwierdza się, że „piwnice, sutereny oraz poddasza w budynkach nie stanowią kondygnacji w rozumieniu przepisów rozporządzenia.”

Całkowicie odmienne stanowisko zajęł NSA w wyroku z 22 sierpnia 1995 r. stwierdzając m.in., że nie ma podstaw prawnych do wyłączenia piwnic z opodatkowania podatkiem od nieruchomości.¹⁸³ Powierzchnia piwnic w budynkach powinna być uwzględniana, zdaniem Sądu, przy ustalaniu powierzchni użytkowej stanowiącej podstawę opodatkowania budynku podatkiem od nieruchomości.¹⁸⁴

W praktyce organy podatkowe gmin powszechnie pobierały podatki od piwnic, pomimo że istniały na tym tle spory interpretacyjne. Tego typu jednolita w zasadzie praktyka organów podatkowych miała swoje podstawy m.in. w jednym z pierwszych wyroków NSA dotyczących terminu „kondygnacja”, tj. wyroku z 18 listopada 1992 r.¹⁸⁵ W uzasadnieniu tego orzeczenia Sąd stwierdził, że do pojęcia „kondygnacja” użytego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie ma zastosowania par. 4 ust. 2 powołanego wyżej rozporządzenia w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać budynki. Na ugruntowanie praktyki gmin w tym zakresie wpłynęło również bardzo zbliżone stanowisko Ministerstwa Finansów zawarte w piśmie okólnym z dnia 2 marca 1991 r., z którego wynika, że piwnice, sute-

182 Dz.U. Nr 17, poz. 62 z późn. zm.

183 Sygn. akt SA/Ł 2447/94 – nie publikowany.

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

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

reny i strychy stanowią kondygnację i podlegają opodatkowaniu.¹⁸⁶ Na tym tle zaskakujący wydaje się być wyrok NSA wydany 4 lata później, w którym Sąd uznając, że piwnice nie stanowią kondygnacji, nie bierze pod uwagę praktyki ani wcześniejszego orzecznictwa dotyczącego tej problematyki. Swego rodzaju odpowiedzią na ten chybiony pogląd jest uchwała składu pięciu sędziów NSA, w której stwierdzono, że powierzchnia użytkowa budynku, o której mowa w art. 4 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, obejmuje także piwnice.¹⁸⁷ Aprobując stanowisko NSA wyrażone w tej uchwale należałoby – jak się wydaje – wskazać na dodatkowe argumenty, które za nim przemawiają. Oto najważniejsze z nich:

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

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

3. Zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podstawą opodatkowania budynku jest jego powierzchnia mierzona po

186 Zob. J. Dziuba – Poradnik prawniczy. Podatki i opłaty lokalne, Warszawa 1991, s. 9.

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

wewnętrznej długości ścian, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigów. Z przytoczonego przepisu wynika, że przy ustalaniu podstawy opodatkowania pomija się jedynie powierzchnię klatek schodowych oraz szybów dźwigów. Nie ma natomiast mowy o wyłączeniu powierzchni strychów, piwnic i poddaszy. Trudno zakładać, że ustawodawca wyłączył mocą przepisu ustawowego z opodatkowania powierzchnię klatki schodowej, a „zapomniał” o zdecydowanie większych powierzchniach piwnic i poddaszy, pozostawiając to regulacjom rangi podustawowej.

Powołane orzeczenia sądowe dotyczą stanu prawnego obowiązującego do wejścia w życie ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane.¹⁸⁸ Na podstawie tego aktu wydane zostało nowe rozporządzenie Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie. Zgodnie z tym aktem, piwnice w dalszym ciągu nie są zaliczane do kondygnacji, ale tylko w sprawach, które są regulowane rozporządzeniem. Akt ten został zaliczony do kategorii przepisów „techniczno–budowlanych”,¹⁸⁹ które są stosowane jedynie przy budowie, rozbudowie i nadbudowie budynków oraz budowli.¹⁹⁰ Przepisy te nie powinny być zatem bezpośrednio stosowane przy opodatkowaniu nieruchomości. Wydaje się, że aktualnie obowiązujące rozporządzenie nie daje już podstaw do uznawania powierzchni piwnic jako wyłączonych z podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wyżej przedstawione problemy dotyczące opodatkowania części budynku, jaką jest kondygnacja, uzasadniają potrzebę zdefiniowania tego pojęcia w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Można byłoby posłużyć się przy tym przytoczoną w powołanej uchwale NSA definicją, zgodnie z którą przez kondygnację należy rozumieć „część budynku między stropami lub między podłożem i najniższym stropem (...)”.¹⁹¹ Zamieszczenie tej definicji w ustawie „podatkowej” na pewno przyczyniłoby się do zmniejszenia sporów dotyczących tego pojęcia. Nie jest to zresztą jedyne nie zdefi-

188 Dz.U. Nr 89, poz. 414 z późn. zm.

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

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

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

niowane w tej ustawie pojęcie, które jest różnie interpretowane w praktyce i orzecznictwie. Nie mniej kontrowersyjne są użyte w tej ustawie zwroty: „jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej” „ustanowiony zarząd”, „budowla”, „posiadacz zależny”, „obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem”, „budynki związane z działalnością gospodarczą”, „część budynku”, „część budowli” „grunt nie objęty przepisami ustawy o podatku rolnym lub leśnym”. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, chyba jak żadna inna ustawa z zakresu prawa podatkowego, „naszpikowana” jest wręcz różnego rodzaju nie-dookreślonymi pojęciami.¹⁹² Rozwiązaniem tego problemu byłoby zamieszczenie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych „słowniczka” wyrażeń użytych w ustawie i zastąpienie niektórych z nich pojęciami o znaczeniu utrwalonym w systemie prawa.

9.5. Nieruchomość a obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem

Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości spoczywa na właścicielu, posiadaczu, użytkowniku wieczystym i zarządcy nie tylko nieruchomości, ale również obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem. Pojęcia „nieruchomości” i „obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem”; chociaż ustawodawca posługuje się nimi w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, nie są w tym akcie zdefiniowane. Z tego powodu są one różnie interpretowane, co jest zjawiskiem bardzo niekorzystnym, zwłaszcza jeżeli dotyczy tzw. istotnych elementów konstrukcji podatku.¹⁹³ Brak definicji ustawowych tych pojęć nie narusza co prawda zasady wyłączności ustawy w normowaniu obowiązków podatkowych, ale powoduje, że na gruncie

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

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

ustawy podatkowej są to pojęcia niedookreślone.¹⁹⁴ Podmiot jest jednak zaliczany do tych elementów podatku, które powinny być bardzo precyzyjnie określone w ustawie podatkowej. Nie można tego powiedzieć o regulacji podmiotu podatku od nieruchomości, gdzie o tym, kto płaci ten podatek, decyduje w dużej mierze zakres pojęć „nieruchomość” i „obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem” określonych w innych ustawach. W doktrynie i orzecznictwie nie ma w zasadzie większych problemów z interpretacją ugruntowanego w systemie prawa pojęcia „nieruchomość”, powszechnie bowiem przyjmuje się definicję zawartą w art. 46 k.c.¹⁹⁵ Zgodności takiej nie ma, niestety, w pojmowaniu „objektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem.” O zakresie tego pojęcia można wnioskować jedynie posiłkowo na podstawie prawa budowlanego, gdzie jest ono bliżej określone. Bliżej, co nie oznacza, że jednoznacznie, zwłaszcza jeżeli odniesiemy je do przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. W art. 3 ustawy prawo budowlane nie ma definicji „objektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem.” Są natomiast definicje pojęć zbliżonych, a mianowicie „obiekt budowlany” i „tymczasowy obiekt budowlany.” Przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową oraz obiekt małej architektury. Stałymi obiektami budowlanymi są więc, upraszczając, zdefiniowane w tej ustawie budynki, budowle i obiekty małej architektury. Tymczasowym obiektem budowlanym jest obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany nie połączony trwale z gruntem, jak strzelnica, kiosk uliczny, pawilon sprzedaży ulicznej i wystawowy, przykrycie namiotowe i powłoka pneumatyczna, urządzenie rozrywkowe, barakowóz i obiekt kontenerowy. Z przytoczonych określeń stałego i tymczasowego obiektu budowlanego można wnioskować, że „obiekty budowlane nie

194 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.

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

złączone trwale z gruntem” to tymczasowe obiekty budowlane, które mogą być odłączone od gruntu bez uszkodzenia ich konstrukcji i mogą przez to stanowić, zgodnie z art. 47 i 48 k.c., odrębny od gruntu przedmiot własności. Właściciel takiego obiektu jest niewątpliwie podatnikiem podatku od nieruchomości. Natomiast stałe obiekty budowlane to połączone trwale z gruntem obiekty budowlane, które z pewnymi wyjątkami¹⁹⁶ są, zgodnie z art. 47 k.c., częścią składową nieruchomości gruntowej. W sensie fizycznym i prawnym ich połączenie z gruntem jest na tyle trwałe, że nie może stanowić przedmiotu odrębnej własności. Nie mogą to być zatem, pomijając wspomniane wyjątki, nieruchomości w rozumieniu k.c. i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli obiekty budowlane trwale związane z gruntem nie są nieruchomościami (i nie są też obiektami budowlanymi nie związanymi trwale z gruntem), to kogo obciąża obowiązek płacenia od nich podatku od nieruchomości? Podatek ten, zgodnie z art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, obciąża bowiem jedynie właściciele i posiadaczy „nieruchomości” i „obiektów budowlanych nie związanych trwale z gruntem”. Stałe obiekty budowlane nie mogą być zaliczone ani do jednej ani do drugiej grupy. Parkan postawiony na trwałym fundamencie (trwały związek fizyczny) na podstawie zezwolenia wydanego bez ograniczeń czasowych (trwały związek prawny) nie jest nieruchomością ani też obiektem budowlanym nie związanym trwale z gruntem. Kto ma więc, biorąc pod uwagę postanowienia ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, płacić od niego podatek od nieruchomości? Odpowiedzi na to pytanie nie można, niestety, znaleźć w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Bardziej przydatnym aktem jest w tym przypadku kodeks cywilny, a nie ustawa podatkowa. Parkan ten stanowi część składową nieruchomości, w rozumieniu art. 48 k.c. i jako urządzenie trwale z gruntem związane podziela los prawny gruntu, co oznacza, że jego właścicielem, zgodnie z zasadą *superficies solo cedit*, jest właściciel gruntu. Stąd też, mimo że w ustawie o podat-

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

kach i opłatach lokalnych nie ma wśród podatników wymienionych właścicieli tego typu obiektów, należy ich tak traktować. Obowiązek podatkowy w przypadku obiektów budowlanych połączonych trwale z gruntem spoczywa więc, jak się wydaje, na właścicielach nieruchomości gruntowej. W przypadku, gdy tego typu obiekt jest w posiadaniu innej osoby niż właściciel, podatnikiem jest właściciel nieruchomości gruntowej, chyba że jest nim Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego. W razie oddania w posiadanie zależne nieruchomości gruntowej Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, na której znajdują się obiekty trwale z gruntem związane, obowiązek płacenia podatku od gruntu i od tych obiektów spoczywa na posiadaczu nieruchomości gruntowej. Sprawa się komplikuje wówczas, gdy przedmiotem umowy najmu, z czym się można spotkać w praktyce, jest tylko taki obiekt stanowiący część składową nieruchomości gruntowej Skarbu Państwa lub gminy (np. płyta lotniska, korona stadionu sportowego, składowisko odpadów). Jest to jedynie część nieruchomości, a opodatkowania posiadacza części nieruchomości nie przewiduje art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W przepisie tym (w odróżnieniu od art. 2 ust. 1 pkt 2 i 4)¹⁹⁷ wyraźnie mowa jest jedynie o posiadaczach zależnych nieruchomości (całych) i obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem. Najemca części składowej nieruchomości w postaci budynku nie jest w tej sytuacji podatnikiem tego podatku, czego ustawodawca chyba nie przewidział.

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

197 W przepisach tych użyty jest zwrot „nieruchomości lub ich części”. Zagadnienie to będzie omówione szerzej w dalszej części tego rozdziału.

podatku – budynki i budowle, zaś wysokość podatku jest taka sama i opłaca się go w takim samym trybie.

Posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciem „obiekty budowlane nie związane trwale z gruntem” nie jest uzasadnione przy określeniu podatnika podatku od nieruchomości i nie ma znaczenia przy określaniu przedmiotu podatku. Podział podatników na właścicieli i posiadaczy nieruchomości i obiektów budowlanych nie związanych trwale z gruntem nie jest podziałem dychotomicznym. Można bowiem wyróżnić trzecią kategorię podatników, a mianowicie właścicieli i posiadaczy obiektów budowlanych związanych trwale z gruntem nie będących nieruchomościami. Pojęcie „obiekt budowlany nie związany trwale z gruntem” jest również nieprzydatne przy określaniu przedmiotu podatku z uwagi na to, że budynki i budowle podlegają takim samym zasadom opodatkowania, bez względu na ich związek z gruntem. Z tych też powodów należałoby postulować wyeliminowanie tego pojęcia z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Można to osiągnąć poprzez jego zastąpienie pojęciem „obiekty budowlane nie stanowiące nieruchomości”. Podatnikami byłiby wówczas władający nieruchomościami w rozumieniu art. 46 k.c. i obiektami budowlanymi w rozumieniu ustawy prawo budowlane, które nie stanowią nieruchomości. Podział taki byłby podziałem zamkniętym, obejmującym wszystkie podmioty zobowiązane do opłacania podatku od nieruchomości. Zaproponowane rozwiązanie nie wyeliminowałoby jednak mankamentu aktualnie obowiązujących regulacji, a mianowicie tego, że podmiot i przedmiot podatku jest ustawowo określany za pomocą różnych pojęć (podmiot – nieruchomości i wspomniane obiekty, a przedmiot – budynki, budowle i grunty). Z tego względu można by rozważyć możliwość określenia podatnika jako właściciela, posiadacza i zarządcę budynków, budowli i gruntów oraz użytkownika wieczystego gruntów, a przedmiot podatku jako budynki, budowle i grunty. Rozwiązanie to wymagałoby zdefiniowania tych trzech kategorii rzeczy, a przede wszystkim gruntu i budowli, jako że definicja budynku już istnieje.¹⁹⁸ Wydaje się jednak, że z uwagi na rozległość tej tematyki, ustawa o

198 Zob. art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

podatkach i opłatach lokalnych powinna odsyłać w tym zakresie do prawa budowlanego, gdzie znajdują się definicje tego typu obiektów.

9.6. Część nieruchomości jako przedmiot podatku

W art. 2 ust.1 pkt. 2 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca posługuje się pojęciem „nieruchomości lub ich części”. Użytkownik wieczysty i posiadacz bez tytułu prawnego są podatnikami podatku od nieruchomości zarówno wówczas, gdy władają całą nieruchomością jak i jej częścią. Jednocześnie w tym samym artykule, ale w pkt. 1 i 3, jako podatników wymienia się jedynie właściciele, posiadaczy samoistnych, zależnych i zarządców całych nieruchomości. W przytoczonej regulacji ustawodawca posługuje się tylko pojęciem „nieruchomość”, co wyraźnie odbiega od brzmienia pkt. 2 i 4, gdzie wyraźnie występuje termin „nieruchomości lub ich części”. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie jest określona bliżej „część nieruchomości”, co pozwala twierdzić, że chodzi o fizycznie wydzieloną część nieruchomości gruntowej, budynkowej i lokalowej.¹⁹⁹ 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.²⁰⁰ Wydaje się, że nie ma podstaw, na co zwrócił uwagę NSA w jednym z wyroków²⁰¹, do stosowania

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

200 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 prowadzona działalnością gospodarczą określone w metrach kwadratowych?”

201 W uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 24 lutego 1993 r. (sygn. akt SAWr 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 ustalanie powierzchni budynków i gruntów na podstawie wskaźników procentowych.

wówczas różnego rodzaju procentowych przeliczników odnoszonych do powierzchni całej nieruchomości. Jedyne, jak się wydaje, sposobem ustalenia powierzchni części nieruchomości jest jej obmiar, co nie zawsze jest łatwe do zrealizowania.²⁰² Kwestia ta powinna być jednoznacznie uregulowana w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Władający częścią nieruchomości w takim rozumieniu może być podatnikiem, co należy podkreślić, tylko w dwóch przypadkach, a mianowicie użytkownika wieczystego i posiadania bez tytułu prawnego części nieruchomości 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, a pozostała jej część innej lub służyła potrzebom gminy – na dzierżawcach nie spoczywałby obowiązek podatkowy. Byliby oni jedynie posiadaczami zależnymi części nieruchomości komunalnej, co – zgodnie z brzmieniem art. 2 ust. 1 pkt 3 – nie jest przesłanką do obciążenia ich podatkiem od tej części nieruchomości. Gdyby natomiast część tej działki była wykorzystywana przez dany podmiot bezumownie, gmina mogłaby, na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 4 powołanej ustawy, obciążyć go podatkiem od nieruchomości od tej części.

W praktyce i orzecznictwie w zasadzie omawianego problemu się nie dostrzega, czego efektem jest opodatkowywanie posiadaczy zależnych części nieruchomości.²⁰³ Powszechnie przyjmuje się, że jeżeli

202 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.

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

przedmiotem umowy dzierżawy jest grunt, to stanowi on nieruchomością gruntową, czego konsekwencją jest opodatkowanie dzierżawcy jako posiadacza zależnego nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub gminy podatkiem od nieruchomości. W rzeczywistości jednak nie każdy obszar gruntów jest nieruchomością gruntową. Nieruchomością gruntową jest, o czym już była mowa, część powierzchni ziemskiej będąca 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.²⁰⁴ Obszar gruntu, który nie ma takiego wyodrębnienia nie może być traktowany jako nieruchomość w rozumieniu art. 46 k.c. i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W ewidencji gruntów wyodrębniona nieruchomość gruntowa określana jest jako działka i jest oznaczana stosownym symbolem, pod którym zawarte są szczegółowe dane stanowiące wyłączną podstawę oznaczenia nieruchomości w księdze wieczystej.²⁰⁵ Jedyne w przypadku przekazania przez Skarb Państwa lub gminę w posiadanie zależne nieruchomości gruntowej, obowiązek podatkowy obciąża posiadacza zależnego. Natomiast w przypadku, gdy komunalna lub państwowa nieruchomość gruntowa jest jedynie w pewnej części – fizycznie wydzielonej – przekazywana w posiadanie zależne innej osobie, nie jest ona podatnikiem podatku od nieruchomości. Przedmiotem posiadania zależnego nie jest bowiem w tym wypadku nieruchomość gruntowa, a jedynie obszar gruntu. Dopiero dokonanie podziału nieruchomości gruntowej i wyodrębnienie tego obszaru jako działki, umożliwiłoby w przypadku wynajęcia lub wydzierżawienia obciążenie posiadacza tym podatkiem.

Duże problemy, aczkolwiek innego rodzaju niż przy budynkach i gruntach, występują w praktyce również przy opodatkowywaniu „czę-

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

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

ści” budowli, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W wyniku wprowadzonych w 1996 r. zmian w tej ustawie opodatkowaniu podlegają już nie tylko (w przeciwieństwie do stanu sprzed 1995 r.) budowle w „całości”, ale również ich części, o ile są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.²⁰⁶ Założenie, jak należy sądzić, było takie, że opodatkowaniu powinna podlegać budowla również wówczas, gdy tylko w części jest związana z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. W zmienionym przepisie nie ma jednak określonych zasad podziału budowli na części związane i nie związane z działalnością gospodarczą. Jeżeli nawet „fizycznie” można określić, jaka część np. placu służy prowadzeniu działalności gospodarczej, to nie wiadomo, jaka jest wartość tej części i jak ją ustalić. Podstawą opodatkowania budowli jest bowiem jej wartość amortyzacyjna, a nie powierzchnia. Przepisy regulujące podatek od nieruchomości nie dają podstawy do ustanowienia procentowego wskaźnika wymiaru podatku w razie jedynie częściowego związania nieruchomości z działalnością gospodarczą.²⁰⁷ Nie można też, w sytuacji gdy podstawą opodatkowania jest wartość budowli, ustalać te same podstawy w oparciu o obmiar powierzchni części budowli związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą.²⁰⁸ 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

206 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).

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

208 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.

tych też powodów w aktualnym stanie prawnym nie ma możliwości opodatkowania części budowli.

Opodatkowanie władającego „częścią nieruchomości” jest w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych ograniczone jedynie do dwóch podmiotów – posiadacza nieruchomości bez tytułu prawnego i użytkownika wieczystego.²⁰⁹ W pozostałych przypadkach podatnikiem jest podmiot władający całą nieruchomością. Brak ustawowego określenia „części nieruchomości” jest powodem powstawania dużych trudności przy ustalaniu powierzchni podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Z tych też względów w ustawie pojęcie to powinno być skonkretyzowane, poprzez określenie zasad ustalania podstawy opodatkowania „części” nieruchomości. Wydaje się, że jedynym sposobem ustalania tej podstawy w przypadku budynków i gruntów jest jej fizyczny pomiar. Tego sposobu ustalania podstawy opodatkowania nie można jednak zastosować do „części” budowli, gdzie tą podstawą jest wartość amortyzacyjna. W ustawie nie są również przewidziane stawki dla części budowli, co powoduje, że aktualnie nie ma podstaw do opodatkowania budowli w przypadku jej tylko częściowego wykorzystywania do prowadzenia działalności gospodarczej. Wymaga to zmiany art. 4 ust. 1 pkt 2 i art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poprzez uregulowanie podstawy opodatkowania i stawki dla części budowli.

9.7. Nieruchomości związane z działalnością gospodarczą

W obowiązujących przepisach duże trudności interpretacyjne wywołują unormowania dotyczące opodatkowania nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nieruchomości i obiekty budowlane tego rodzaju są opodatkowane znacznie wyższymi stawkami niż pozostałe rodzaje rzeczy stanowiących przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zakwalifikowanie danej nieru-

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

chomości lub obiektu jako związanych z działalnością gospodarczą powoduje wzrost obciążenia podatkowego od kilku – przy opodatkowaniu gruntów, do kilkudziesięciu razy – przy opodatkowaniu budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Pomimo bogatego orzecznictwa sądowego i literatury nie ma jednolitego stanowiska co do tego, na czym ma polegać związek budynku, gruntu i budowli z działalnością gospodarczą. Do początku 1997 r., kiedy to wprowadzono zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych dotyczące m.in. „związku z działalnością gospodarczą”, można było wyróżnić dwa przeciwstawne poglądy na ten temat. Zgodnie z pierwszym z nich o zaliczeniu budynku lub gruntu do kategorii związanych z działalnością gospodarczą wystarczy sam fakt ich posiadania przez podmiot gospodarczy.²¹⁰ Nieruchomości związane z działalnością gospodarczą to, zdaniem zwolenników tego poglądu, nieruchomości będące w posiadaniu podmiotu gospodarczego, bez względu na to, czy w rzeczywistości są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Zgodnie z odmiennym stanowiskiem, prezentowanym przede wszystkim w literaturze przedmiotu, a w mniejszym zakresie także w orzecznictwie sądowym, o opodatkowaniu nieruchomości jako związanych z działalnością gospodarczą decyduje realny (a nie abstrakcyjny) związek nieruchomości z jej prowadzeniem, przejawiający się tym, że nieruchomość „służy” tejże działalności.²¹¹ O

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

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

tym, czy dana nieruchomość jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej nie decyduje „jakikolwiek” jej związek z działalnością gospodarczą, ale jej realne powiązania z tego typu działalnością,²¹² ustalane w każdym indywidualnym przypadku.²¹³

Te duże rozbieżności w pojmowaniu związku nieruchomości z działalnością gospodarczą były jednym z powodów zmiany przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które miały na celu sprecyzowanie tego pojęcia.²¹⁴ W wyniku ich wprowadzenia, w art. 5 ust. 3 omawianego artykułu zamieszczona została zmodyfikowana definicja gruntu związanego z działalnością gospodarczą. Za grunty związane z działalnością gospodarczą uważa się „grunty zabudowane i nie zabudowane, będące w posiadaniu przedsiębiorcy, a w szczególności...”. I dalej następuje przykładowe wyliczenie rodzaju tych gruntów. Przy takiej definicji gruntów związanych z działalnością gospodarczą zbyteczne jest przykładowe ich wskazywanie. Z definicji wynika bowiem bezpośrednio, że wszystkie grunty podmiotu gospodarczego są traktowane jako związane z działalnością gospodarczą. Jedynym kryterium zakwalifikowania gruntu do kategorii związanych z działalnością gospodarczą ma być fakt posiadania ich przez przedsiębiorcę. Pojęcie „grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy” jest więc tożsame z pojęciem „grunty związane z działalnością gospodarczą”. Po co więc najpierw używać terminu „grunty związane z działalnością gospodarczą, a następnie wyjaśniać go stwierdzając, że są to grunty będące w posiadaniu podmiotu gospodarczego. Wystarczyłoby konsekwentnie posługiwać się terminem „grunty będące w posiadaniu podmiotu gospodarczego”. Przedstawione pojmowanie gruntów związanych z działalnością gospodarczą, wynikające z nowej definicji, jest znacznym rozszerzeniem zakresu tego pojęcia w stosunku do definicji obowiązującej jeszcze w 1996 r. Grunty – zgodnie z nową definicją – będą mogły być opodatkowane wyższymi stawkami nawet wówczas,

212 Zob. L. Etel, E. Ruśkowski, Komentarz do ustawy..., op. cit., s. 69–70.

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

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

gdy nie służą prowadzeniu działalności gospodarczej. Warto podkreślić, że w obowiązującym do początku 1997 r. brzmieniu art. 5 „służenie gruntu do prowadzenia działalności gospodarczej” było głównym kryterium opodatkowania go wyższymi stawkami. Oznaczało to, że nie każdy grunt, którym władza podmiot gospodarczy, można było uznać za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, lecz tylko służący tej działalności.²¹⁵ Grunt, który nie spełniał tego warunku, był opodatkowany niższymi stawkami jako tzw. „grunt pozostały”. Wejście w życie omawianych zmian spowodowało, że każdy rodzaj gruntów, będących w posiadaniu podmiotów gospodarczych, jest opodatkowany jako związany z prowadzoną działalnością gospodarczą; kategoria „gruntów pozostałych” nie ma zastosowania do tych podmiotów. Zarówno w dotychczasowym orzecznictwie sądowym, jak i w doktrynie podkreślano, że sam fakt władania nieruchomością przez podmiot gospodarczy nie powinien skutkować traktowaniem tej nieruchomości jako związanej z działalnością gospodarczą.²¹⁶ Zmiana definicji gruntów związanych z działalnością gospodarczą spowodowała, że w aktualnym stanie prawnym jedynym (i przy tym jakże nieprecyzyjnym) kryterium decydującym o zaliczeniu gruntów do tej kategorii jest fakt ich posiadania przez przedsiębiorcę. Może to prowadzić do paradoksalnych konsekwencji w postaci uznania, że działkę budowlaną np. adwokata (a więc podmiotu gospodarczego) należałoby opodatkować wyższymi stawkami – jako grunt związany z działalnością gospodarczą. Działka budowlana sędziego (nie jest to podmiot gospodarczy) opodatkowana powinna być jako „grunt pozostały”, znacznie niższymi stawkami. Z podobnymi konsekwencjami należałoby się liczyć przy opodatkowaniu działki rekreacyjnej nabytej przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą. Działka ta – zgodnie z nową defi-

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

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

nicją – powinna być uznana za grunt związany z działalnością gospodarczą. Za grunty związane z działalnością gospodarczą trzeba będzie uznać grunty będące przedmiotem samej działalności, a więc np. obrotu działkami budowlanymi.²¹⁷ Nowa definicja spowoduje również duże trudności przy opodatkowaniu gruntów wykorzystywanych przez podmioty gospodarcze, nie będących jednak w ich posiadaniu.²¹⁸

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

Zmiany wprowadzone do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w 1997 r. w odniesieniu do budynków sprowadziły się do wykreślenia ze zwrotu „budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” wyrażenia „z prowadzeniem”. Celem wprowadzenia tej zmiany było, podobnie jak przy opodatkowaniu gruntów, rozszerzenie obowiązku podatkowego na wszystkie podmioty gospodarcze posiadające budynki, bez względu na to, czy faktycznie są one wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Występujące do momentu wprowadzenia zmiany wyrażenie „prowadzenie działalności gospodarczej” wskazywało, że nie chodzi o potencjalną możliwość

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

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

wykorzystania budynku na cele związane z działalnością gospodarczą, lecz o związek z faktyczną aktywnością podmiotu gospodarczego.²¹⁹ Tak „udoskonalone” brzmienie art. 5 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych umożliwia zastosowanie wyższych stawek w przypadku stwierdzenia „jakichkolwiek” związków budynku z działalnością gospodarczą. Niestety, podejście takie, które występowało w orzecznictwie sądowym i przed zmianą przepisów,²²⁰ teraz znajduje oparcie w brzmieniu powołanego artykułu. Stosowanie „jakiegokolwiek związku” jako jedyne kryterium zaliczania budynków do kategorii związanych z działalnością gospodarczą może prowadzić m.in. do traktowania jako związanego z działalnością gospodarczą garażu, w którym osoba zajmująca się usługowym sprzętaniem pomieszczeń przechowuje wiadro, szczotkę i szmatę. Garaż taki jest niewątpliwie, biorąc pod uwagę to kryterium, związany z prowadzoną przez sprzętaczkę działalnością gospodarczą. Nie jest to przykład zbyt oderwany od rzeczywistości. Bardzo zbliżonej sprawy dotyczy wyrok NSA z dnia 28 listopada 1994 r., gdzie Sąd odrzucił skargę taksówkarza na decyzję burmistrza wymierzającą mu podatek od nieruchomości według stawek właściwych dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.²²¹ Sąd stwierdził m.in. „...że wolno stojący garaż, w którym jest przechowywany samochód osobowy wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu usług w zakresie przewozu osób, jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą”. Zastosowanie jedynie reguł wykładni gramatycznej do aktualnie obowiązującego zapisu art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może prowadzić, co potwierdza powołany wyrok NSA, do opodatkowania np. stodoły, według stawek właściwych dla budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą tylko dlatego, że drwal – podmiot gospodarczy – przechowuje w niej siekiere, wykorzystywaną do prowadzenia działalności gospodarczej.

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

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

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

Na podstawie innego kryterium budynki mieszkalne opodatkowane są najwyższymi stawkami. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt. 2 część budynku mieszkalnego jest wyżej opodatkowana wówczas, gdy „jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej”. Sformułowanie to wyraźnie sugeruje, na co zwrócił uwagę NSA w jednym z wyroków, aby część budynku mieszkalnego była przeznaczona do prowadzenia w niej działalności gospodarczej z wyłączeniem funkcji mieszkalnych i innych, związanych z zamieszkiwaniem w budynku.²²² Wymagane jest zatem, zdaniem Sądu, ustalenie bezpośredniego związku między częścią budynku mieszkalnego i rodzajem wykonywanej przez podatnika działalności. Zastosowane w tym wypadku kryterium opodatkowania wyższymi stawkami jest bardziej precyzyjne niż w przypadku pozostałych budynków i nie wywołuje w praktyce zbyt dużych rozbieżności interpretacyjnych.²²³

Jeszcze inaczej niż przy gruntach i budynkach został w aktualnie obowiązującej ustawie określony związek budowl i działalnością gospodarczą. Do końca 1996 r. budowle podlegały opodatkowaniu, jeżeli były wyłącznie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jeżeli tej wyłączności nie było (np. budowla służyła również działalności rolniczej lub zaspokajaniu potrzeb bytowych podatnika) to budowle nie podlegały opodatkowaniu. Takie ukształtowanie przepisu prowadziło do unikania płacenia podatku od budowli²²⁴ i było jedną z przyczyn jego zmiany.²²⁵ W obowiązującym art. 3 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych warunek „wyłączności” już nie występuje. Budowle podlegają opodatkowaniu, jeżeli są „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna.” Użycie przez ustawodawcę zwrotu „z prowadzeniem działalności gospodarczej” wskazuje, o czym już była mowa, że działalność ta musi być faktycznie prowadzona z wykorzystaniem budowli.

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

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

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

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

W aktualnym stanie prawnym o zaliczaniu nieruchomości i obiektów do kategorii związanych z działalnością gospodarczą decydują cztery kryteria. Przy budynkach, kryterium tym jest ich „związek z działalnością gospodarczą”. Również „związek z działalnością gospodarczą”, ale już zdefiniowany w ustawie, decyduje o wysokości opodatkowania gruntów. Przy opodatkowaniu budowli decyduje „związek z prowadzoną działalnością gospodarczą”, a przy opodatkowaniu części budynków mieszkalnych podstawowe znaczenie ma, czy są „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”. Przyjęcie w ramach jednej ustawy czterech różnych określeń omawianego „związku”, przy jednoczesnym jego zdefiniowaniu tylko w przypadku gruntów, na pewno nie przyczyni się do rozwiązania powstających na tym tle od wielu lat sporów interpretacyjnych. Z tych też względów konieczne są dalsze zmiany ustawy w tym zakresie, które jednak powinny pójść w kierunku uporządkowania i ujednoczenia omawianych kryteriów, a nie ich ciągłego doskonalenia poprzez wykreślanie pojedynczych słów. „Udoskonalenie” tego pojęcia, które miało miejsce w 1997 r., 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. Przemasza to za tym, aby budynki, budowle i grunty były kwalifikowane jako związane z prowadzoną działalnością gospodarczą nie według jednego, uniwersalnego kryterium, ale po przeanalizowaniu przez organy podatkowe każdego indywidualnego przypadku. W razie pojawienia się wątpliwości powinny one być rozstrzygane na korzyść podatnika. Sam fakt stwierdzenia, że nieruchomość jest w posiadaniu podmiotu gospodarczego, albo że istnieje „jakikolwiek” związek z działalnością gospodarczą nie jest wystarczającą przesłanką do opodatkowania według najwyższych stawek.

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

Grunty stanowią w aktualnie obowiązującym systemie podatkowym przedmiot (fizyczny) trzech podatków, a mianowicie podatku od

nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego. Fakt współlistnienia trzech podatków o pokrywającym się częściowo zakresie przedmiotowym powoduje powstawanie licznych problemów dotyczących opodatkowania gruntów. To niekorzystne zjawisko potęguje brak w obowiązujących przepisach reguł, które umożliwiłyby wyraźne rozróżnienie przedmiotu tych zbliżonych do siebie świadczeń. Podstawowa zasada rozgraniczająca zakres przedmiotowy podatków obciążających grunty wynika z art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z nią podatkowi od nieruchomości podlegają jedynie grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym i podatku leśnym. Zasada ta znalazła swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie NSA, z którego wynika, że aby ustalić, iż grunt podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, należy uprzednio stwierdzić, że nie jest on objęty przepisami o podatku rolnym i leśnym.²²⁶ Powyższa zasada rozgraniczająca zakres przedmiotowy tych podatków jest również akceptowana w doktrynie, chociaż można tu jednak zauważyć pewne rozbieżności w jej pojmowaniu. Niektórzy autorzy za „grunty objęte przepisami” uważają grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym lub leśnym, czego konsekwencją jest stwierdzenie, że „...dla ustalenia, iż dany grunt podlega podatkowi od nieruchomości, należy uprzednio stwierdzić, że nie podlega on przepisom o podatku rolnym lub leśnym”.²²⁷ Bardzo zbliżone stanowisko zajął NSA w orzeczeniu z dnia 26 marca 1992 r. stwierdzając, że „jeżeli grunty nie podlegają podatkowi rolnemu, to zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 pkt 1 omawianej ustawy pobiera się od nich podatek od nieruchomości”.²²⁸ Zgodnie z tymi poglądami „grunty objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym” to jedynie grunty podlegające opodatkowaniu tymi podatkami. Natomiast grunty zwolnione od podatku rolnego i leśnego oraz grunty nie podlegające tym podatkom na mocy ustaw regulujących te świadczenia nie mogą być zaliczane do kategorii „gruntów objętych przepisami o podatku rolnym i leśnym”. Przeciwnicy tego poglądu wykazują, że za ten rodzaj gruntów należy uznawać nie tylko grunty

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

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

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

podlegające opodatkowaniu tymi podatkami, ale również grunty zwolnione od tych podatków i grunty nie podlegające opodatkowaniu na mocy przepisów regulujących podatek rolny i leśny.²²⁹

Przychylając się do tego stanowiska należy stwierdzić, że nie ma podstaw do utożsamiania pojęcia gruntów „objętych” jedynie z gruntami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem rolnym i leśnym. Gdyby tak było, ustawodawca powinien konsekwentnie posługiwać się pojęciem „grunty podlegające opodatkowaniu”, bez wprowadzania nowego zwrotu – „grunty objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym”. Nie ma dostatecznych powodów by zakładać, że te dwa różne terminy oznaczają to samo.²³⁰ Na czym zatem polega różnica pomiędzy tymi pojęciami? Przez grunty „objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym” należy rozumieć wszystkie rodzaje gruntów, których stan prawny jest uregulowany w ustawie o podatku rolnym i podatku leśnym. Ustawy te obejmują swoim zasięgiem przedmiotowym nie tylko grunty, które podlegają opodatkowaniu,²³¹ ale również grunty zwolnione od tych podatków²³² oraz grunty nie podlegające opodatkowaniu tymi podatkami.²³³ Każdy z ww. rodzajów gruntu jest przedmiotem regulacji ustawowej, co przesądza o tym, że jest „objęty” przepisami tych ustaw. Identyczne rozumienie „objęcia” ustawą zaprezentował NSA w jednym z wyroków dotyczących opłaty administracyjnej, gdzie stwierdził, że przez czynności objęte przepisami o opłacie skarbowej należy uznać czynności urzędowe dla których przewidziana została opłata skarbowa, a także czynności, które z mocy wyraźnego postanowienia tej ustawy i rozporządzenia zostały z opłaty skarbowej wyłączone lub zwolnione.²³⁴

Zaliczenie do kategorii „objętych przepisami” gruntów zwolnionych od podatku rolnego i leśnego oraz gruntów nie podlegających

229 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.

230 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.

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

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

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

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

opodatkowaniu ma duże znaczenie praktyczne. Przede wszystkim grunty te nie podlegają opodatkowaniu żadnym podatkiem, pod warunkiem, że nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna. Jeżeli ten warunek nie jest spełniony, są one zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Na tym tle najczęściej kontrowersji wzbudza sprawa opodatkowania nieużytków. Zgodnie z wyżej zaprezentowaną regułą, grunty stanowiące nieużytki – jako nie podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym na mocy art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku rolnym – nie są również opodatkowane podatkiem od nieruchomości, do momentu rozpoczęcia wykorzystywania ich do prowadzenia działalności gospodarczej. Dopiero od tego momentu nieużytki, mimo że są gruntami objętymi przepisami o podatku rolnym, stają się związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Inne stanowisko dotyczące opodatkowania tego rodzaju gruntów zajął NSA w wyroku z dnia 18 listopada 1992 r. stwierdzając, że nieużytki nie zostały wyłączone z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, stąd też podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.²³⁵ Ze zbliżonym stanowiskiem można się również spotkać w piśmiennictwie, gdzie wymienia się m.in. nieużytki jako grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.²³⁶ Poglądy te wynikają z przyjęcia błędnego założenia, że „grunty objęte przepisami o podatku rolnym” to tylko grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym i leśnym. Jeżeli zatem nieużytek nie podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym, to zgodnie z tym założeniem, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Utożsamianie jednak „gruntów objętych przepisami o podatku rolnym i leśnym” z gruntami podlegającymi opodatkowaniu tymi podatkami nie ma dostatecznego uzasadnienia. Opodatkowanie nieużytków podatkiem od nieruchomości prowadziłoby do absurdał-

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

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

nych następstw. Przykładowo podatek od nieruchomości płacony od nieużytków byłby w wielu wypadkach wyższy od podatku obciążającego użytki rolne gospodarstwa rolnego o kilkakrotnie większej powierzchni. Niekonsekwencją byłoby również opodatkowanie nieużytków podatkiem od nieruchomości przy jednoczesnym zwolnieniu od podatku rolnego użytków rolnych klasy V, VI i VI_Z.

W doktrynie i orzecznictwie nie ma jednolitego stanowiska dotyczącego pojmowania „gruntów objętych przepisami o podatku rolnym i leśnym”. Uzasadnia to potrzebę ustawowego określenia tego pojęcia, zwłaszcza z uwagi na to, że odgrywa ono decydującą rolę przy określaniu zasad opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości, podatkiem rolnym i podatkiem leśnym. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych należałoby, chcąc uniknąć sporów interpretacyjnych dotyczących tego zagadnienia, umieścić zapis, zgodnie z którym przez grunty objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym należy rozumieć grunty podlegające opodatkowaniu tymi podatkami oraz grunty zwolnione i nie podlegające opodatkowaniu na mocy ustawy o podatku rolnym i lasach.

10. Budowla jako przedmiot opodatkowania

10.1. Pojęcie budowli

Pojęcie „budowla” nie zostało, podobnie jak grunt, zdefiniowane w analizowanej ustawie. Ustawa ta nie odsyła również do innego aktu, w którym taka definicja się znajduje. Nie ma też w obowiązującym systemie prawnym definicji budowli, która byłaby powszechnie uznawana i stosowana w innych gałęziach prawa (tak jak np. pojęcie „nieruchomość” zdefiniowane w k.c.).²³⁷ W takich przypadkach należy przyjąć rozumienie potoczne tego pojęcia.

W takim rozumieniu budowlą jest każda konstrukcja budowlana będąca dziełem człowieka, wyodrębniona fizycznie, połączona z gruntem (położona na gruncie lub pod nim). W tym miejscu należy stwierdzić, że to, z natury rzeczy bardzo ogólnie określone pojęcie, można interpretować uwzględniając posiłkowo znaczenie wynikające z ustawy Prawo budowlane, które jest aktem prawnym o podstawowym znaczeniu w zakresie regulacji dotyczących obiektów budowlanych (a w tym i budowli), a przy tym, co jest warte podkreślenia, zawarta tam definicja budowli nie jest sprzeczna z rozumieniem potocznym.²³⁸ W prawie budowlanym budowla jest określona w sposób bardziej precyzyjny, jako każdy obiekt budowlany stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, nie będący budynkiem ani obiektem małej architektury²³⁹.

Wskazanie na powyższe rozumienie budowli pozwala na odróżnienie budowli jako obiektu budowlanego od urządzeń i instalacji, które są elementami składowymi tak rozumianej budowli. Same jednak urządzenia i instalacje, bez konstrukcji nośnej albo fundamentu, na którym są umocowane, nie będą tworzyły budowli – obiektu budowla-

237 Brak tej definicji i mało precyzyjny sposób określenia „nieruchomości” jako przedmiotu opodatkowania jest powodem licznych problemów interpretacyjnych – szerzej L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998, s. 106.

238 Szerzej na ten temat L. Etel, *Opinia w sprawie zasad opodatkowania jako budowli wyrobisk górniczych*, *Finanse Komunalne* 1998, nr 2.

239 Zob. art. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. Nr 89, poz. 414 z późn. zm.).

nego, a w związku z tym nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Można to zilustrować następującym przykładem. Antena nadawczo–odbiorcza zamocowana na budynku mieszkalnym nie stanowi budowli podlegającej opodatkowaniu. Jest to urządzenie, które, zgodnie z art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie jest przedmiotem podatku od nieruchomości. Jeżeli natomiast ta sama antena jest zamocowana na wolno stojącym maszcie antenowym, staje się elementem składowym budowli – obiektu budowlanego, podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. To konstrukcja nośna anteny – umocowany na fundamencie maszt antenowy, w sposób trwały połączona z gruntem, jest typową budowlą zarówno w rozumieniu potocznym jak i prawa budowlanego.²⁴⁰ Przykład ten wskazuje, że rzeczą bardzo ważną przy ustalaniu zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest odróżnianie budowli – obiektu budowlanego od różnego rodzaju urządzeń i instalacji, które co do zasady nie podlegają opodatkowaniu.

Ustalając znaczenie pojęcia budowla na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należałoby odnieść się do obowiązującej do końca 1999 r. Klasyfikacji Rodzajowej Środków Trwałych.²⁴¹ W akcie tym określone zostały i pogrupowane na potrzeby amortyzacji środki trwałe, wśród których wymienione są również budowle. Od razu na wstępie należy stwierdzić, że KRŚT nie mogła być podstawą do klasyfikowania określonych obiektów jako budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że pojęcie budynku i budowli występujące w KRŚT pomocniczo jedynie mogą być wykorzystywane na potrzeby podatku od nieruchomości.²⁴² Zbliżony pogląd został wyrażony przez NSA w uchwale z 18 grudnia 1997 r. (FPK 24/97), zgodnie z którym Klasyfikacja Rodzajowa Środków Trwałych nie jest aktem, na podstawie którego można ustalać znaczenie pojęcia „budowla”, użytego w ustawie o podatkach

240 W powołanym art. 3 ust. 3 Prawa budowlanego wolno stojące maszty antenowe są wymienione jako budowla.

241 Zarządzenie Prezesa GUS z dnia 17 grudnia 1991 r. w sprawie stosowania Klasyfikacji Środków Trwałych zastąpione zostało rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. Nr 112, poz. 1317)

242 Zob. L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, Warszawa 1999, s. 26.

i opłatach lokalnych. Podzielając takie stanowisko należy dodać, że ściśle trzymanie się rozumienia budowli przyjętego w KRŚT prowadziłyby do konieczności opodatkowania jako budowli typowych urządzeń (np. piorunochrony)²⁴³ lub też obiektów stanowiących budynki w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.²⁴⁴ W związku z tym należy stwierdzić, że posługiwanie się jedynie KRŚT przy ustalaniu znaczenia pojęcia budowla jest niedopuszczalne i może prowadzić do błędnych ustaleń.

Z tych samych powodów obowiązująca od początku 2000 r. Klasyfikacja Środków Trwałych²⁴⁵ nie może być aktem, na podstawie którego kwalifikuje się dane obiekty jako budowle. Warto zaznaczyć, że w nowej Klasyfikacji nie ma w ogóle definicji budowli, które to pojęcie zostało zastąpione wyrażeniem „obiekty inżynierii lądowej i wodnej”. Potwierdza to w sposób jednoznaczny, że KŚT nie może być wystarczającą podstawą do ustalania znaczenia pojęcia budowla na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym miejscu należy stwierdzić, że takim aktem nie jest również rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych.²⁴⁶ Jest to zbliżony rodzajowo do KŚT akt, wydany na potrzeby statystyki publicznej, w którym nie ma definicji budowli.

Wyżej wymienione klasyfikacje, chociaż niewystarczające do zdefiniowania budowli na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, mogą być jednakże w niektórych przypadkach przydatne. Będzie tak wówczas, gdy dany obiekt odpowiada pojęciu potocznemu budowli, a są np. wątpliwości dotyczące tego, co wchodzi w skład tak rozumianej budowli.

Powyższe rozważania miały na celu wykazanie, że zakres pojęcia budowla użytego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych należy

243 Pod symbolem 260 KRŚT – Linie elektroenergetyczne przesyłowe i rozdzielcze wymienia się m.in. odgromniki, uziemienia, linki odgromowe itp.

244 Np. chłodnie przemysłowe, klasyfikowane w KRŚT pod symbolem 203 w praktyce są opodatkowane jako budynki, a to z uwagi na to, że są to obiekty budowlane w ziemi lub na ziemi oraz posiadające ściany i dach, co odpowiada definicji budynku zawartej w art. 3 ust. 4 powołanej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

245 Zob. powołane wyżej rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r.

246 Dz.U. Nr 112, poz. 1316.

ustalać w oparciu o jego znaczenie nadane mu w języku potocznym, z posiłkowym jedynie wykorzystaniem definicji z prawa budowlanego i klasyfikacji statystycznych. Na tej podstawie można twierdzić, że **budowla jest obiektem budowlanym, dziełem rąk ludzkich, wyodrębnionym w przestrzeni, połączonym trwale z gruntem, nie będącym budynkiem.**²⁴⁷

Ustalenia znaczenia pojęcia „budowla” umożliwia ustosunkowanie się do kilku występujących w praktyce problemów dotyczących zasad opodatkowania takich obiektów jak sieci telewizji kablowej i wyrobisk górniczych.

10.2. Opodatkowanie sieci telewizji kablowej

Zasadniczy problem dotyczący zasad opodatkowania telewizji kablowej da się sprowadzić do następującego pytania: czy sieć telewizji kablowej jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych? W ostatnich latach, z uwagi na rozwój tej sieci, jest to problem masowo występujący w gminach, które nie wiedzą, czy należy ją opodatkowywać podatkiem od nieruchomości. Aby poprawnie odpowiedzieć na to pytanie należałoby dokonać bliższej charakterystyki tejże sieci poprzez opis jej poszczególnych części składowych.

Sieć telewizji kablowej obejmuje:

- 1) stację główną,
- 2) sieć magistralną i rozprowadzającą,
- 3) sieć budynkową,
- 4) instalację abonencką.

Stacja główna jest to zespół urządzeń, służących przetwarzaniu sygnałów, w skład którego wchodzi odbiorniki satelitarne, wzmacnia-

247 Zbliżoną definicję budowli zaprezentował NSA w wyroku z dnia 25 kwietnia 1995 r. (S.A./Lu 1436/94), opublikowanym w „Monitorze Podatkowym” 1995, nr 9, s. 273. „Przez budowlę, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych należy rozumieć – z wyłączeniem budynków, o których mowa w art. 3 ust. 4 tej ustawy – efekt działalności budowniczych stanowiących skończoną całość użytkową, wyodrębniony w przestrzeni i połączony z gruntem w sposób trwały”.

cze antenowe, modulatory, separatory, sumatory i generatory. Urządzenia te z reguły instalowane są w jednym z pomieszczeń budynku. Chcąc uniknąć fachowych określeń tego typu urządzeń można stwierdzić, że stacja czołowa składa się z kilku wypełnionych elektroniką szaf metalowych, umiejscowionych obok siebie w jednym pokoju. Nie są to więc obiekty budowlane, połączone z gruntem, stanowiące samodzielne, wyodrębnione konstrukcje budowlane. Są to typowe urządzenia elektroniczne, do których zbliżone można znaleźć w większości budynków przemysłowo-gospodarczych. Umieszczenie ich w budynku również wskazuje, że nie mogą one być traktowane jako budowle, w wyżej ustalonym znaczeniu. Dany obiekt budowlany na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może być albo budynkiem albo budowlą i nie można klasyfikować go jako jedno i drugie. Jeżeli zatem stacja główna jest umieszczona w budynku, to nie może być klasyfikowana jako samodzielna budowla. Umieszczenie tych urządzeń w budynku wywołuje określone skutki w zasadach jego opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ta część budynku w którym się znajdują urządzenia stacji czołowej jest opodatkowana najwyższymi stawkami podatku, przewidzianymi dla budynków związanych z działalnością gospodarczą.

Przyjęcie założenia, że ten zespół urządzeń stacji głównej jest jednak budowlą prowadziłoby do absurdalnych następstw w postaci uznawania za budowlę innych urządzeń tego typu umieszczanych w budynkach jak np. sieci komputerów czy też wewnętrznego okablowania energetycznego, alarmowego itp. W zasadzie każda instalacja w budynku, przy takim założeniu, powinna być traktowana jako budowla i podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Sieć magistralna i rozdzielcza to używając niefachowych określeń – kabel łączący stację główną z budynkiem (siecią budynkową). Kabel ten najczęściej prowadzony jest pod ziemią w kanalizacji telekomunikacyjnej. Kanalizacja telekomunikacyjna jest to zespół studzienek i łączących je rur poziomych, w których umieszczane są różnorodne kable i przewody. Kanalizacja ta jest niewątpliwie budowlą w rozumieniu wyżej przyjętym, a w związku z tym podatek od nieruchomości jest opłacany przez właściciela tej budowli – Telekomunikację Polską

SA. Sam kabel sieci telewizji kablowej umieszczony w takiej kanalizacji nie jest oczywiście obiektem budowlanym, a przez to i budowlą, co jak się wydaje, nie wymaga szerszego uzasadnienia. Wartość kabla nie rzutuje też na wartość początkową budowli, stanowiącą podstawę jej opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Podstawą opodatkowania, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jest wartość samej budowli, a nie urządzeń w niej zainstalowanych.

W niektórych przypadkach wspomniany kabel przebiega w kanalizacji stanowiącej własność spółki prowadzącej telewizję kablową. Kanalizacja ta, co zostało już stwierdzone wyżej, jest budowlą i podlega opodatkowaniu. Wówczas podatnikiem podatku od nieruchomości jest spółka jako właściciel kanalizacji. Podobnie rzecz będzie się miała w przypadku prowadzenia kabla drogą napowietrzną. Jeżeli słupy stanowią własność spółki, to powinna ona deklarować i odprowadzać podatek od nieruchomości. Gdy natomiast spółka korzysta jedynie ze słupów stanowiących własność telekomunikacji lub zakładów energetycznych, to nie musi od samego kabla płacić podatku od nieruchomości.

Sieć budynekowa to system okablowania wewnątrz budynku, do której podłączone są instalacje abonenckie. Są to więc urządzenia (rozgałęźniki, filtry i odgałęźniki) umieszczone wewnątrz budynku. Urządzenia tego typu, o czym już była mowa, nie stanowią budowli. W tym miejscu warto jest zauważyć, że zamontowanie ich w budynku mieszkalnym nie zmienia zasad jego opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Po założeniu takiej sieci budynek mieszkalny w całości powinien być opodatkowany wg stawek przewidzianych dla budynków mieszkalnych (a więc najniższych), chyba że część z urządzeń sieci jest umieszczona w wydzielonym pomieszczeniu. Wówczas ta część budynku mieszkalnego powinna być opodatkowana jako związana z działalnością gospodarczą, a więc najwyższymi stawkami. Podatek będzie w takim przypadku obciążał nie spółkę, a właściciela budynku. Jedynie w przypadku, gdy pomieszczenie to będzie lokalem stanowiący odrębną własność spółki, obowiązek podatkowy będzie spoczywał na niej.

Instalacja abonencka to ostatni element składowy sieci telewizji kablowej. Jest to przyłącze i gniazdo abonenckie, które nie stanowią, co zostało wykazane wyżej, budowli.

Powyższe ustalenia pozwalają stwierdzić, że sieć telewizji kablowej nie jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a w związku z tym nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jest to zespół urządzeń teletechnicznych połączonych ze sobą okablowaniem. Tak też była klasyfikowana w obowiązującej do końca 1999 r. Klasyfikacji Rodzajowej Środków Trwałych, co pomocniczo potwierdza poprawność zaliczenia sieci telewizji kablowej do urządzeń.²⁴⁸ Są natomiast budowlą podlegającą opodatkowaniu studzienki i rury kanalizacji oraz słupy, służące przeprowadzeniu kabli sieci. Podatek od tych budowli powinien opłacać ich właściciel. Sam fakt zamieszczenia kabla na tego rodzaju budowlach nie skutkuje jeszcze koniecznością płacenia podatku od nieruchomości.

10.3. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych

Kolejnym problemem praktycznym dotyczącym zasad opodatkowania budowli są kontrowersje związane z klasyfikowaniem – na potrzeby opodatkowania – podziemnych wyrobisk górniczych. Problematykę z tym związaną można sprowadzić do odpowiedzi na pytanie sformułowane przez pełen skład samorządowego kolegium odwoławczego, a skierowane do Naczelnego Sądu Administracyjnego, które brzmi:

„Czy w świetle przepisów art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późn. zm.) podziemne wyrobisko górnicze objęte jest zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości, a tym samym – jako budowla – podlega podatkowi od nieruchomości?”

248 W obowiązującej Klasyfikacji Środków Trwałych i Klasyfikacji Obiektów Budowlanych sieć telewizji kablowej również nie jest zaliczana do budowli, które to pojęcie nie jest tam w ogóle zdefiniowane.

Odpowiadając na tak postawione pytanie należy wyjść od przybliżenia pojęcia „budowla”. W poprzedniej części pracy ustalono, że pojęcie budowli na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy ustalać zgodnie z rozumieniem potocznym tego pojęcia. Budowla jest, zgodnie z takim rozumieniem efektem działalności budowniczych, dziełem rąk ludzkich, wyodrębnionym w przestrzeni i połączonym z gruntem w sposób trwały. W rozumieniu potocznym budowlą jest każda konstrukcja budowlana będąca dziełem człowieka, wyodrębniona fizycznie, połączona z gruntem (położona na gruncie lub pod nim). W tym miejscu należy stwierdzić, że to, z natury rzeczy bardzo ogólnie określone pojęcie, można interpretować uwzględniając posiłkowo znaczenie wynikające z ustawy Prawo budowlane, która jest aktem prawnym o podstawowym znaczeniu w zakresie regulacji dotyczących obiektów budowlanych (a w tym i budowli), a przy tym, co jest warte podkreślenia, zawarta tam definicja budowli nie jest sprzeczna z rozumieniem potocznym. W prawie budowlanym budowla jest określona w sposób bardziej precyzyjny, jako każdy obiekt budowlany stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, nie będący budynkiem ani obiektem małej architektury.²⁴⁹ W ustawie zawarte jest przykładowe wyliczenie budowli, które w żadnym wypadku nie może być traktowane jako enumeratywne. Przytaczając definicję budowli z prawa budowlanego należy zwrócić uwagę na zapis bezpośrednio odnoszący się do wyrobisk górniczych. Zgodnie z art. 2 ust. 1 przepisów ustawy Prawa budowlanego nie stosuje się do wyrobisk górniczych. Zapis ten jest podstawą do spotykanych w praktyce poglądów, zgodnie z którymi o tym, czy wyrobisko górnicze jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, decyduje znaczenie nadane temu pojęciu w ustawie Prawo geologiczne i górnicze, które reguluje bezpośrednio funkcjonowanie tego typu wyrobisk.²⁵⁰ Odnosząc się do tego poglądu należy wskazać, że ustawa Prawo geologiczne i górnicze jest aktem prawnym, którego celem jest regula-

249 Zob. art. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. Nr 89, poz. 414 z późn. zm.).

250 Tak twierdzi NSA w uzasadnieniu powołanego wyroku z dnia 6 listopada 1996 r. wskazując, że przepisy Prawa geologicznego i górniczego wyraźnie odróżniają wyrobiska górnicze od górniczych obiektów budowlanych.

cja bardzo specyficznej materii, a w związku z tym pojęcia tam używane przez ustawodawcę nie mogą być mechanicznie przenoszone do prawa podatkowego. Prawo geologiczne i górnicze nie jest aktem o charakterze ogólnym, ustrojowym i nie może w żadnym przypadku rozstrzygać o tym, co to jest budowla w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zresztą, na co wskazuje się w piśmiennictwie,²⁵¹ w tej ustawie nie ma definicji budowli, ani nawet obiektu budowlanego, co mogłoby uzasadniać twierdzenie, że wyrobisko górnicze nie jest budowlą albo na odwrót – że nią jest. Gdyby nawet tego typu definicje znajdowały się w Prawie geologicznym i górniczym, to nie byłyby jeszcze podstaw do traktowania ich jako mających charakter definicji uniwersalnych, znajdujących bezpośrednie zastosowanie również w prawie podatkowym. Byłyby to jedynie określenia wiążące na gruncie danej ustawy, chyba żeby przepisy ustawy podatkowej odsyłały bezpośrednio do jej postanowień. Uwagę tę należy odnieść również do innych aktów, w których pojawia się termin „budowla”, „wyrobisko górnicze”, „obiekt budowlany”. Nie rozstrzygają one o znaczeniu pojęcia „budowla”, którym posłużył się ustawodawca w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Pojęcie „budowla” należy ustalać zgodnie z jego rozumieniem wynikającym z języka potocznego, posiłkowo jedynie posługując się definicją zawartą w Prawie budowlanym. Zgodnie z takim rozumieniem, do budowli należy zaliczyć m.in. tunele podziemne, budowle ziemne, podziemne przejścia dla pieszych, rurociągi ciepłownicze, gazowe, paliwowe, wodociągowe i kanalizacyjne bez względu na to czy przebiegają nad ziemią czy też pod nią, zbiorniki umieszczone wiele metrów pod powierzchnią ziemi, obiekty kopalni odkrywkowych²⁵², itp. Te wszystkie wyżej wymienione obiekty stanowią w rozumieniu potocznym (i ustawy Prawo budowlane), co nie wzbudza żadnych kontrowersji, budowle, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Są to niewątpliwie efekty działalności budowni-

251 Zob. glosę W. Miemiec do powołanego wyroku z dnia 6 listopada 1996 r. opublikowana w: „Finanse Komunalne” 1997, nr 5.

252 Zob. L. Etel, Opinia w sprawie zasad opodatkowania wyrobisk górniczych kopalni węgla brunatnego, „Finanse Komunalne” 1998, nr 2.

czych, obiekty wyodrębnione w przestrzeni, połączone z gruntem. Nie ma znaczenia czy te obiekty są położone na gruncie, czy też znajdują się pod nim. Budowlą jest zarówno tunel przebiegający pod ziemią jak i usytuowany na jej powierzchni.

Ustalenie znaczenia pojęcia „budowla” używanego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, pozwala na odpowiedź na zasadnicze pytanie: czy podziemne wyrobiska górnicze są budowlą, o której mowa w tej ustawie? Podziemne wyrobiska górnicze są budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ:

1. Są niewątpliwie dziełem rąk ludzkich, efektem prac zmierzających do eksploatacji złóż określonych kopalin. Nie jest to na pewno naturalnie ukształtowana część górotworu, ale efekt świadomie realizowanej działalności człowieka;

2. Stanowią wyodrębnioną całość techniczno-użytkową, a nie tylko „pustą przestrzeń”, która pozostała po wydobyciu skał lub urobku. Wyrobiska górnicze to pionowe szyby lub sztolnie wyposażone w obudowy, przewody napowietrzania i odwadniania, tory, różnego rodzaju instalacje, które stanowią zorganizowaną całość, bezpośrednio połączone z obiektami budowlanym znajdującymi się na powierzchni gruntu;

3. Są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na wydobywaniu kopalin, co jest o tyle istotne, że budowle podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tylko wtedy, gdy są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą;

4. Są to obiekty budowlane związanym trwale z gruntem, a w zasadzie w nim umiejscowione, czego chyba nie trzeba uzasadniać.

Gdy ww. cechy podziemnych wyrobisk górniczych odniesiemy do, wyżej sformułowanej, definicji budowli, okaże się, że się one pokrywają. Wskazuje to jednoznacznie, że podziemne wyrobiska górnicze są budowlą w rozumieniu art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Powinny one zatem być opodatkowane podatkiem od nieruchomości na zasadach przewidzianych dla budowli. Jeżeli kwestionuje się zaliczanie wyrobisk górniczych do budowli, chociaż przemawia za tym rozumie-

nie potoczne i prawo budowlane, to trzeba określić, czym są te wyrobiska. Nie jest to wszakże „obiekt niezidentyfikowany”, ale realnie istniejący wytwór człowieka, który jako obiekt budowlany musi być jakoś zakwalifikowany. Celem powyższych rozważań było wykazanie, że wyrobiska górnicze powinny być zaliczane do budowli. Pogląd ten został zaakceptowany w uchwale NSA z dnia 29 listopada 1999 r. (FPK 3/99).²⁵³

10.4. Zasady ustalania podstawy opodatkowania budowli

Problematyką z zakresu opodatkowania nieruchomości, która w ostatnich latach wzbudziła i nadal wzbudza chyba najwięcej kontrowersji w orzecznictwie i praktyce, są zasady ustalania podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości.²⁵⁴ Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w jego brzmieniu obowiązującym w latach 1991–96, podstawę opodatkowania budowli stanowiła ich wartość początkowa, określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach do celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane. W tamtym okresie powszechnie przyjmowano, że podstawę opodatkowania budowli stanowi ich wartość początkowa, bez uwzględniania odpisów amortyzacyjnych, co pewien czas aktualizowana.²⁵⁵ Te zasady ustalania podstawy opodatkowania budowli zostały zakwestionowane w uzasadnieniu uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r., gdzie wskazano wartość

253 Opublikowanej w OSP 2000, z. 3.

254 Zob. L. Etel, Spór o wartość początkową budowli, „Wspólnota” 1997, nr 14, M. Kotulski, Spór o opodatkowanie budowli, „Finanse Komunalne” 2000, nr 2.

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

„historyczną” budowli jako podstawę opodatkowania.²⁵⁶ Pomimo podjęcia przez Trybunał Konstytucyjny tej uchwały, mającej walor wykładni powszechnie obowiązującej, nie skończyły się spory dotyczące pojmowania wartości początkowej budowli. Już bowiem po opublikowaniu tej uchwały, pełen skład samorządowego kolegium odwoławczego wystąpił do NSA z pytaniem prawnym dotyczącym podstawy opodatkowania budowli, na które jednak Sąd w uchwale z dnia 29 lipca 1996 r. odmówił odpowiedzi podnosząc, że uchwała Trybunału usunęła wątpliwości podniesione w tym pytaniu.²⁵⁷ W rzeczywistości jednak tak się nie stało, czego najlepszym dowodem jest wyrok NSA z dnia 19 marca 1997 r. w uzasadnieniu którego Sąd stwierdził, odmiennie niż to zrobił Trybunał, że dla budowli wykonanych przed dniem wejścia w życie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podstawa ich opodatkowania może być ustalana w wysokości ich wartości zaktualizowanej.²⁵⁸

Poglądy Trybunału zawarte w uzasadnieniu uchwały poddane zostały krytyce w doktrynie, gdzie podnoszono, że moc prawnie wiążącą ma jedynie sentencja uchwały Trybunału,²⁵⁹ a podstawę opodatkowania budowli stanowi ich aktualizowana wartość brutto.²⁶⁰

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

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

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

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

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

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

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

Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zawarte w sentencji uchwały wydaje się być słuszne do momentu zapoznania się z argumentami zawartymi w jej uzasadnieniu. Nie ulega już wątpliwości, że nie ma podstaw prawnych do zmiany wartości początkowej po przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa. Wątpliwości tych nie było zresztą do momentu rozpowszechnienia pisma Ministra Finansów z 26 września 1995 r., z którego wynikało, że jednoosobowe spółki Skarbu Państwa powstałe w wyniku przekształcenia przedsiębiorstw państwowych, zobowiązane są do wprowadzenia do ewidencji księgowej wartości początkowej środków trwałych według ich wartości netto, która bardzo często wynosiła „0,00”.²⁶¹ Do momentu ukazania się powołanego pisma, za podstawę opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości powszechnie uważano wartość początkową brutto (bez uwzględniania dokonanych odpisów amortyzacyjnych), która była co pewien czas aktualizowana.

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

Należy podkreślić, że takie pojmowanie podstawy opodatkowania budowli było aprobowane zarówno przez podatników, jak i organy podatkowe gminy. Praktyczne stosowanie przepisów regulujących podstawę opodatkowania budowli nie rodziło żadnych sporów interpretacyjnych²⁶². Po rozesłaniu do izb skarbowych powołanego pisma ministra finansów szereg spółek Skarbu Państwa wystąpiło do gmin o zwrot wielomiliardowych kwot z tytułu nadpłaconego podatku od nieruchomości powołując się na to pismo.²⁶³ Gminy nie były w stanie sprostać tym żądaniom. Jednakże interpretacja wartości początkowej wynikająca z tego pisma spotkała się z ostrą krytyką.²⁶⁴ Wskazywano na szereg niedoskonałości stanowiska ministra finansów, które stały się podstawą wniosku Prezydenta RP do Trybunału Konstytucyjnego o dokonanie wykładni art. 4 ust.1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Trybunał Konstytucyjny w zasadzie podzielił stanowisko wnioskodawcy stwierdzając w sentencji uchwały, że wartość początkowa budowli nie może być zmieniona w wartość netto, po przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa. Wykładnia Trybunału odsuwała – jak się wydawało – widmo bankructwa gmin, na terenie których funkcjonowały przekształcone w spółki przedsiębiorstwa państwowe.²⁶⁵ Jednak argumentacja Trybunału zawarta w uzasadnieniu uchwały nie tylko nie zlikwidowała tego zagrożenia, ale je rozszerzyła praktycznie na wszystkie gminy. W uzasadnieniu bowiem Trybunał stwierdził m.in., że podstawę opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości stanowi nie aktualizowana wartość początkowa. W konsekwencji

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

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

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

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

wszystkie gminy, które pobierały podatek naliczany od aktualizowanej wartości początkowej były narażone na konieczność zwrócenia nadpłaconego podatku łącznie z odsetkami. Jak już o tym była mowa, w praktyce naliczano podatek od zaktualizowanej wartości początkowej budowli. Dla wszystkich gmin stanowisko Trybunału, odbiegające zdecydowanie od stosowanej praktyki i poglądów doktryny, rodziło bardzo duże trudności finansowe, a dla wielu mogło być bezpośrednią przyczyną załamania się ich systemu finansowego. Nie jest to wszakże argument merytoryczny, przemawiający przeciwko wykładni dokonanej przez Trybunał w komentowanej uchwale, a w zasadzie jej uzasadnieniu. Argumenty merytoryczne można jednakże wskazać.

Kwestią dyskusyjną wydaje się być przyjęte w uzasadnieniu uchwały założenie, zgodnie z którym niedopuszczalna jest aktualizacja wartości początkowej stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Aktualizacja ta następowałaby bowiem na podstawie przepisów rangi podstawowej. Prowadziłoby to – zdaniem Trybunału – do określania podstawy opodatkowania na podstawie aktów wykonawczych, co stanowi naruszenie zasady wyłączności ustawy w normowaniu obowiązków podatkowych. Z zasady tej wynika, że ustawa nie powinna powierzać aktom wykonawczym normowania konstrukcji podatku (podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania, stawek). Czy rzeczywiście stosowanie przepisów regulujących aktualizację wartości początkowej budowli jest naruszeniem zasady wyłączności ustawy w kształtowaniu konstrukcji podatku? Z art. 4 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wyraźnie wynikało, że podstawą opodatkowania budowli jest ich wartość początkowa, określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach do celów amortyzacji. „Zasady przewidziane w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji” były znane ustawodawcy w momencie uchwalenia ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zostały one wskazane przez ustawodawcę jako podstawa do ustalenia wartości początkowej. Teoretycznie rzecz ujmując można było zasady te zapisać (a w zasadzie przepisać) w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Nie pozwalała na to oczywiście objętość tych przepisów. Ustawodawca zdecydował się – znając te przepisy – na ich wskazanie w ustawie jako podstawę do ustalania wartości początkowej. Nie jest to zatem określenie pod-

stawy opodatkowania poprzez typowe odesłanie do przepisów podstawowych, które mają dopiero uregulować ten element konstrukcji podatku. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że ustawa nie powinna upoważniać organów wykonawczych do regulowania podstawowych elementów konstrukcji podatku.²⁶⁶ Elementy te powinny być uregulowane w ustawie i nie mogą być, w sposób blankietowy pozostawione do unormowania w akcie wykonawczym.²⁶⁷ Jednakże w art. 4 ust. 1 pkt. 2 nie ma, słusznie kwestionowanego przez Trybunał w powołanych orzeczeniach, upoważnienia organu wykonawczego do uregulowania podstawy opodatkowania budowli. To właśnie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych określa podstawę opodatkowania - wartość początkową i przepisy, które określają zasady jej ustalania. Przepisy te znalazłyby swoje zastosowanie nawet wówczas, gdyby ustawodawca w art. 4 ust. 1 pkt. 2 ograniczył się do stwierdzenia, że podstawę opodatkowania budowli stanowi wartość początkowa. W takim wypadku pojęcie „wartości początkowej” należałoby ustalać właśnie na podstawie przepisów regulujących amortyzację, albo inaczej – „według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji”. Wskazanie przez ustawę wartości początkowej i zasad jej ustalania jest ustawowym określeniem podstawy opodatkowania budowli. Ścisłe trzymanie się zasady wyłączności ustawy w regulowaniu podstawowych elementów konstrukcji podatku prowadziłoby do paradoksalnych konsekwencji w postaci definiowania w ustawie podatkowej wszystkich używanych w niej pojęć i zwrotów oraz wyeliminowania przepisów wykonawczych z katalogu źródeł prawa podatkowego. Każdy bowiem przepis wykonawczy do ustawy podatkowej reguluje w pewnym zakresie konstrukcję podatku. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wskazywał co prawda, że ustawa nie powinna powierzać aktom wykonawczym normowania konstrukcji podatku. Jednocześnie jednak, rozwijając ten pogląd, Trybunał dopuszczał możliwość stosowania przy tym przepisów wykonawczych stwierdzając, że ustawa „może natomiast upowa-

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

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

źnić wskazane organy państwowe do szczegółowego określania i wyjaśniania przyjętych rozwiązań...”.²⁶⁸ I z takim właśnie przypadkiem szczegółowego określenia rozwiązania przyjętego w ustawie mamy do czynienia w analizowanym art. 4 ust. 1 pkt 2. Ustawodawca określił podstawę opodatkowania – wartość początkową i wskazał przepisy, które precyzują to ustawowe pojęcie. Zasada wyłączności ustawy w normowaniu konstrukcji podatku, wywodząca się z konstytucyjnej zasady ustawowej regulacji obowiązków obywateli, nie może być rozumiana jako bezwzględny nakaz regulowania wszystkich elementów konstrukcji podatku w ustawie. Niektóre z tych elementów mają charakter „techniczny”, nie rzutujący bezpośrednio na obowiązki podatnika. Mogą one, a nawet powinny być, ze względu na przejrzystość ustawy, uregulowane w aktach wykonawczych. Do takich elementów konstrukcji podatku od nieruchomości zalicza się sposób ustalenia wartości początkowej budowli.

Na podobnej zasadzie jak podstawa wymiaru podatku od budowli, została określona w tej samej ustawie podstawa opodatkowania gruntów. Jest nią, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, powierzchnia tych gruntów. Powierzchnia gruntów ustalana jest na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów, której funkcjonowanie reguluje rozporządzenie Ministrów Gospodarki Przemysłowej i Budownictwa oraz Ministra Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996 r. w sprawie ewidencji gruntów²⁶⁹. Czy w tym wypadku mamy również do czynienia z regulowaniem podstawy opodatkowania w aktach wykonawczych? Takich przypadków w prawie podatkowym można wskazać bardzo wiele. Wydaje się, że bardzo trudnym, a wręcz niemożliwym byłoby ustawowe określenie podstawy opodatkowania jakiegokolwiek nieruchomości, bez odniesienia do innych przepisów regulujących pojęcia powszechnie używane w systemie prawa. Wiele z tych pojęć jest uregulowanych w aktach wykonawczych np. do ustawy Prawo budowlane, ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne, ustawy o własności lokali, ustawy o podatku rolnym i wielu innych. Znaczenie tego rodzaju pojęć należy ustalać, w razie wystąpie-

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

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

nia wątpliwości, w oparciu o przepisy z innych niż prawo podatkowe działów prawa. Bez uzasadnionych powodów nie powinno się przypisywać różnych znaczeń temu samemu zwrotowi używanemu w regulach prawnych.²⁷⁰ Użyty w art. 4 ust. 1 pkt. 3 zwrot „wartość początkowa” należy zatem interpretować w oparciu o wszystkie przepisy, również rangi podstawowej, które regulują zasady ustalania tej wartości. Do tych przepisów należało zaliczyć, poza ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych, także wydane na podstawie tych ustaw i w celu ich wykonania rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych.²⁷¹ Ustawa o rachunkowości, wskazana przez Trybunał jako jedyna właściwa do ustalenia wartości początkowej budowli, nie jest aktem regulującym zasady amortyzacji, o których mowa w omawianym art. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Aktem takim było natomiast ww. rozporządzenie Ministra Finansów. Jego zasadniczym celem jest uregulowanie prawne procesu amortyzacji. Rozporządzenie to było aktem wydanym na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w celu określenia podstawowych zasad amortyzacji mających zastosowanie do wszystkich podmiotów jej dokonujących. Wszystkie podmioty wykonujące ustawowy obowiązek amortyzowania środków trwałych dokonywały tego w oparciu o ten właśnie akt prawny. Krąg tych podmiotów pokrywa się w zasadzie z podatnikami podatku od nieruchomości od budowli. Podatek od budowli płacony jest bowiem tylko przez prowadzących działalność gospodarczą (budowle podlegały jeszcze w 1996 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, o ile były wyłącznie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej), a ci są objęci ustawą o podatku dochodowym. Stąd też rozporządzenie w sprawie amortyzacji środków trwałych było, używając terminologii z art. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przepisem „odrębnym”, dla celów amortyzacji.

270 Zob. J. Wróblewski – Rozumienie prawa i jego wykładnia, Ossolineum 1990, s. 79–80.

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

Celem dotychczasowych rozważań jest wykazanie, że podstawa opodatkowania budowli – wartość początkowa – jest określona ustawowo, tj. w art. 4 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zasady ustalania tej wartości, takie same dla wszystkich podmiotów dokonujących amortyzacji, są uregulowane w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i rozporządzeniu ministra finansów w sprawie amortyzacji. Przepisy zawarte w wyżej wymienionych aktach prawnych są „przepisami dla celów amortyzacji”, (o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym do końca 1996 r.) i służą ustaleniu wartości początkowej budowli jako podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.²⁷² Przyjęcie nawet poglądu Trybunału, że amortyzacja środków trwałych unormowana była w pierwszej kolejności w kodeksie handlowym, a po 1995 r. w ustawie o rachunkowości, nie może wykluczyć stosowania przy ustalaniu podstawy opodatkowania budowli przepisów powołanych rozporządzeń w sprawie amortyzacji. Treść tych przepisów nie była bowiem sprzeczna z bardzo ogólnymi przepisami kodeksu handlowego i ustawy o rachunkowości.²⁷³

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

- wartością początkową budowli jest jej wartość netto; takie rozumienie wartości początkowej wynika z powoływanego pisma ministra finansów;
- wartość początkowa jest kategorią stabilną, a przy jej ustalaniu nie należy uwzględniać aktualizacji wyceny ani też dokonanych odpisów amortyzacyjnych; pogląd ten wynika z uzasadnienia uchwały Trybunału;

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

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

- wartością początkową jest aktualizowana wartość brutto budowli, tj. bez pomniejszania o dokonane odpisy amortyzacyjne; tak była rozumiana wartość początkowa budowli przy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w doktrynie i praktyce do momentu ukazania się orzeczenia Trybunału.

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

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

Odnosząc się do tego poglądu należy wskazać, że ustawa o rachunkowości nie jest dostateczną podstawą do ustalania znaczenia zwrotu „wartość początkowa”. Art. 31 tej ustawy nie zawiera bowiem definicji tego zwrotu, a jedynie normuje kwestię powiększenia wartości początkowej o koszty ulepszenia środka trwałego. Ustalanie wartości początkowej jedynie w oparciu o ustawę o rachunkowości byłoby w wielu wypadkach niemożliwe. Nie są bowiem w tej ustawie sprecyzowane takie podstawowe pojęcia jak „cena nabycia” lub „koszt wytworzenia”. W akcie tym nie ma w ogóle regulacji służących określeniu wartości początkowej budowli nabytych w drodze spadku, darowizny albo wniesionych w formie aportu. Brak w ustawie o rachunkowości unormowań tych kwestii uniemożliwiłby w praktyce pobór podatku od tych budowli, co jest w wyraźnej sprzeczności z postanowieniami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którą budowle te podlegają opodatkowaniu.²⁷⁴

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

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

opłatach lokalnych nakazujące ministrowi finansów waloryzację stawek maksymalnych.²⁷⁵ Rozwiązaniem, które zabezpieczało przed inflacją wartość początkową budowli, była właśnie aktualizacja wyceny budowli dokonywana co kilka lat. W momencie uchwalania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jedynie wartość początkowa aktualizowana mogła stanowić realną podstawę opodatkowania budowli. I o takiej wartości początkowej jest mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

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

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

Przytoczone wyżej argumenty, chociaż dotyczą poglądów zaprezentowanych przez Trybunał Konstytucyjny i ministra finansów, przemawiają za rozumieniem wartości początkowej jako aktualizowanej wartości brutto budowli. Takie rozumienie podstawy opodatkowania budowli chroni konstytucyjnie zagwarantowane dochody własne gmin, sprecyzowane w ustawie o finansowaniu gmin.²⁷⁶ Uwagi tej nie można odnieść do pojmowania wartości początkowej przez Trybunał Konstytucyjny. Wykładnia art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dokonana w komentowanej uchwale, pozbawiła gminy w wielu wypadkach znaczących dochodów budżetowych. Podatek od budowli w wyniku wykładni Trybunału przestał się liczyć w katalogu dochodów własnych samorządu. Gminy w wyniku wykładni utraciły część dochodów własnych, co – a szkoda – nie było przedmiotem rozważań Trybunału. W tym aspekcie wykładni Trybunału ma charakter jednostronny, uwzględniający jedynie interesy podatnika. Dowodem tego jest chociażby zawarte w uzasadnieniu uchwały twierdzenie, zgodnie z którym „nie można – z wyraźną niekorzyścią dla podatnika – przyjmować, że ustawodawca nakazuje uwzględniać inflację przy określaniu wartości początkowej budowli...” Wydaje się, że uwzględnianie inflacji przy ustalaniu podstawy opodatkowania nie narusza niczych uprawnień i jest działaniem jak najbardziej racjonalnym. Podatnik w takim wypadku płaci podatek od wielkości zbliżonej do realnej wartości budowli, co jest w zgodzie z istotą opodatkowania majątku. Natomiast nieuwzględnienie inflacji przy ustalaniu podstawy opodatkowania prowadzi do jej wypaczenia i pozbawienia gmin należnych dochodów. Taka interpretacja niewątpliwie narusza konstytucyjne zagwarantowane uprawnienia gmin do dochodów własnych.

Celem powyższych rozważań jest wykazanie, że podstawa opodatkowania budowli, określona w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powinna być ustalana w oparciu o przepisy regulujące zasady amortyzacji, tzn. ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych i rozporządzenie ministra finansów w sprawie amortyzacji. Podstawą opodatkowania budowli jest aktualizowana wartość początkowa, nie

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

pomniejszana o dokonane odpisy amortyzacyjne. Takie pojmowanie podstawy opodatkowania, zgodne z dotychczasową praktyką i poglądami doktryny, nie narusza uprawnień podatnika i nie pozbawia gmin zagwarantowanych konstytucyjnie dochodów własnych.

Swego rodzaju potwierdzeniem wyżej zaprezentowanego rozumienia podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości są zmiany ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które były „reakcją” ustawodawcy na analizowaną uchwałę Trybunału Konstytucyjnego.²⁷⁷ Od początku 1997 r. podstawę opodatkowania budowli, uregulowaną w nowym art. 4 ust. 1 pkt 2, stanowi ich wartość ustalana na dzień 1 stycznia roku podatkowego stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Z nowego brzmienia tego przepisu wynika już jednoznacznie, że podstawą opodatkowania budowli jest wartość początkowa budowli, co pewien okres czasu aktualizowana. Użyty przez ustawodawcę zwrot „wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego” wyraźnie wskazuje, że nie chodzi „o wartość do obliczenia amortyzacji dla celów bilansowych” z ustawy o rachunkowości,²⁷⁸ lecz o „wartość przyjmowaną do dokonywania odpisów amortyzacyjnych” na potrzeby podatkowe, którą aktualnie określa ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Za wartość tę należy uważać wartość początkową budowli, stanowiącą podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustaloną na dzień 1 stycznia roku podatkowego. Nie może już budzić wątpliwości, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają także budowle w całości zamortyzowane. Wynika to jednoznacznie z treści art. 4 ust. 1 pkt 2, gdzie znajduje się stwierdzenie, iż w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawą opodatkowania jest ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Wartość początkowa budowli, ze względu na procesy inflacyjne, podlega co pewien okres

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

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

aktualizacji. Stąd też, podstawą opodatkowania budowli po aktualizacji będzie ich wartość po przeszacowaniu, stanowiąca podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych.²⁷⁹

Zmieniony art. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jedynie potwierdza „innymi słowami” to, co wynikało z poprzednio obowiązującego zapisu, a mianowicie, że podstawą opodatkowania budowli jest ich aktualizowana wartość początkowa. Czy była zatem potrzeba zmiany tej regulacji, w sytuacji gdy z nowego brzmienia przepisu wynika dokładnie to samo co z poprzedniego? Wydaje się, że tak i to co najmniej z dwóch powodów. Po pierwsze nowa regulacja w sposób ostateczny rozwiewa wszelkie wątpliwości dotyczące pojmowania podstawy opodatkowania budowli wywołane wspomnianym pismem ministra finansów, spotęgowane uchwałą Trybunału, a po drugie – już niejako „przy okazji” – reguluje bardzo ważną kwestię ustalania podstawy opodatkowania budowli, które nie są amortyzowane. Problematyka ta nie była jak dotychczas uregulowana w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, co w praktyce uniemożliwiało opodatkowanie budowli nie podlegających amortyzacji, oraz budowli wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej przez podatników, którzy nie mieli obowiązku amortyzowania swojego majątku.²⁸⁰ Stosownie do art. 4 ust. 5 ustawy podstawą opodatkowania budowli nie podlegających amortyzacji jest ich wartość rynkowa określona przez podatnika. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie została zdefiniowana „wartość rynkowa budowli”, ale to wyrażenie nie jest obce ustawodawstwu podatkowemu.²⁸¹ Wartość rynkową rzeczy i praw majątkowych określa się na podstawie cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju z dnia powstania obowiązku podatkowego.²⁸² Wydaje się, że ta definicja wartości rynkowej rzeczy znaj-

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

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

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

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

duje bezpośrednie zastosowanie również do ustalania wartości budowli, stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Podstawą opodatkowania budowli była w latach 1991–96 r., mimo odmiennego stanowiska Trybunału Konstytucyjnego wynikającego z uzasadnienia analizowanej uchwały, ich aktualizowana wartość początkowa.²⁸³ Moc prawnie wiążącą miała w tamtym okresie jedynie sentencja uchwały Trybunału Konstytucyjnego, a nie poglądy wyrażone w jej uzasadnieniu.²⁸⁴ W sentencji natomiast Trybunał posługuje się pojęciem wartości początkowej brutto, bez jego zdefiniowania, co wskazuje na to, że należy je rozumieć w powszechnie przyjętym znaczeniu, czyli tak jak dotychczas było interpretowane w praktyce i doktrynie.²⁸⁵ Do momentu podjęcia uchwały za podstawę opodatkowania budowli powszechnie uważano wartość początkową brutto. Wartość ta oraz wartość rynkowa budowli są podstawą opodatkowania budowli po wprowadzeniu od początku 1997 r. zmian w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

10.5. Zasady ustalania właściwości miejscowej organu podatkowego przy opodatkowywaniu tzw. budowli sieciowych

Z opłacaniem podatku od nieruchomości od rurociągów, linii energetycznych i tym podobnych budowli (tzw. sieciowych) wiąże się występujący w praktyce problem z ustaleniem właściwego miejscowo organu podatkowego w przypadku, gdy tego typu obiekty (np. rurociąg) położone są na terenie kilku gmin. Istotę zasygnalizowanego problemu można sprowadzić do następującego pytania: na rzecz której z tych

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

284 Zob. B. Banaszak, *Powszechnie...*, op. cit., R. Mastalski, *Podstawa...*, op. cit.

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

gmin podatnik ma uiszczać podatek od takiej budowli? Możliwe są tutaj dwa rozwiązania.

Zgodnie z pierwszym z nich podatek powinien być uiszczany na rzecz tej gminy, na terytorium której położona jest dana część takiej budowli. Uzasadnia się ten pogląd brzmieniem art. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z którego wynika, że o właściwości organu decyduje miejsce położenia nieruchomości. Takie zasady ustalania właściwości miejscowej należy stosować, zgodnie z tym poglądem, nie tylko do nieruchomości w rozumieniu kodeksu cywilnego, ale również innych rzeczy podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, w tym również budowli sieciowych. A zatem o właściwości miejscowej decyduje położenie budowli lub jej części. Taki pogląd wyraziło Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 14 grudnia 2000 r. (LK-1976/LP/00/MS), stwierdzając jednocześnie, że należy w takich przypadkach „...zastosować procentowy udział przynależności danej budowli do terenów kilku gmin, na których jest położona i odpowiednio, w tych samych proporcjach, rozliczać kwotę podatku należnego poszczególnym organom podatkowym.” W piśmie tym określono zatem nie tylko zasady ustalania organu właściwego miejscowo, ale również wskazano jak należy ustalać zasady podziału podatku z opodatkowania budowli przebiegającej przez obszar kilku gmin.

Wyżej zaprezentowane zasady ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych przy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości budowli sieciowych nie są powszechnie akceptowane. Ich przeciwnicy wskazują, że w art. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych mowa jest jedynie o zasadach ustalania właściwości organu podatkowego w odniesieniu do nieruchomości. Budowle sieciowe nie są nieruchomością, ani też jej częścią składową. Z art. 49 Kodeksu cywilnego jednoznacznie wynika, że urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania wody, pary, gazu, prądu elektrycznego oraz inne urządzenia podobne nie należą do części składowych gruntu lub budynku, jeżeli wchodzą w skład przedsiębiorstwa lub zakładu. Budowle sieciowe określone w art. 7a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie stanowią zatem części składowej nieruchomości gruntowej. Nie można przez to do ich opodatkowania stosować zasad przewidzianych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych dla nieruchomości

ści i ich części składowych. Prowadzi to do stwierdzenia, że w tej ustawie nie została określona właściwość miejscowa organu podatkowego dla budowli sieciowych. To z kolei umożliwia przejście na grunt Ordynacji podatkowej, gdzie w art. 17 ustalone zostały ogólne zasady określania właściwości miejscowej. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej (a ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, co zostało ustalone wyżej, problematyki tej nie reguluje), właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika. Z przepisu tego wynika zatem, że w odniesieniu do budowli sieciowych, organem właściwym jest organ podatkowy gminy na terenie której znajduje się siedziba albo miejsce zamieszkania podatnika. W związku z tym cały podatek od tego typu budowli położonej na terytorium kilku gmin powinien zasilać budżet jednej gminy, a mianowicie tej gdzie znajduje się siedziba lub miejsce zamieszkania podatnika. Zwolennicy tego poglądu wskazują, że jego przyjęcie eliminuje potrzebę dokonywania wyceny poszczególnych części budowli sieciowych na potrzeby opodatkowania, co jest o tyle trudne, że w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych problematyka ta nie jest uregulowana.

Ustosunkowując się do wyżej zaprezentowanych metod ustalania organu właściwego miejscowo do opodatkowania budowli sieciowych, należy stwierdzić, że druga z nich, wskazująca jako kryterium decydujące siedzibę podatnika lub jego miejsce zamieszkania, jest zgodna z obowiązującymi przepisami. Ma jednakże jedną wadę o charakterze pozaprawnym. Jej zastosowanie w praktyce prowadziłoby do tego, że wpływy z opodatkowania budowli sieciowych zasiliby przede wszystkim budżety dużych miast, gdzie znajdują się siedziby firm posiadających budowle sieciowe. I to, jak się wydaje, było główną przyczyną zmiany stanowiska Ministerstw Finansów w tym zakresie. Jeszcze bowiem w piśmie z dnia 12 września 2000 r. (LK-944/LP/00/JS) ministerstwo jednoznacznie stwierdzało, że o właściwości miejscowej przy opodatkowaniu budowli miejscowych decyduje siedziba podatnika lub jego miejsce zamieszkania. Stanowisko to jednak przestało obowiązywać po ukazaniu się powołanego na wstępie pisma z dnia 14 grudnia 2000 r., gdzie ministerstwo wskazało jako właściwy miejscowo ten organ podatkowy gminy, na terenie której położona jest dana część budowli sieciowej.

11. Zasady ustalania stawek podatku od nieruchomości

Rada gminy jest upoważniona na mocy art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do określania wysokości stawek podatku od nieruchomości. Ta kompetencja rady gminy wywołuje na etapie jej praktycznej realizacji wiele problemów i kontrowersji, co wynika w dużej mierze ze zbyt ogólnikowego sformułowania tego przepisu.²⁸⁶ Wiele z tych problemów doczekało się rozwiązania poprzez w miarę jednolitą praktykę i orzecznictwo sądowe w tym zakresie. Przykładowo można wskazać na takie dyskusyjne do niedawna zagadnienia z tym związane jak: sposób ich ustalania,²⁸⁷ stawka „zerowa”,²⁸⁸ okres na który ustala się stawki.²⁸⁹ Są jednak i takie problemy, które mimo kilkuletniego obowiązywania powołanego przepisu nie doczekały się rozwiązania w literaturze i orzecznictwie.

Przed przystąpieniem do ich przedstawiania należy odpowiedzieć na zasadnicze, z uwagi na analizowaną tematykę, pytanie: czy rady gmin mogą w ogóle uchwalać stawki podatku w świetle postanowień art. 217 Konstytucji RP? Wynika z niego, że określanie m.in. stawek

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

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

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

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

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

Przechodząc do omawiania problemów związanych z realizacją tej kompetencji przez organy władzy lokalnej można wyjść od przedstawienia zasad ustalania podatku w sytuacji, gdy rada gminy nie podjęła uchwały określającej stawki przed rozpoczęciem roku podatkowego. Istotę zasygnalizowanego problemu bardzo trafnie oddaje pytanie prawne, skierowane do NSA, a sformułowane przez jeden z pełnych składów samorządowego kolegium odwoławczego, o następującej treści: „W jakiej wysokości i od kiedy ustalić podatnikowi podatek od nieruchomości za 1995 r., jeżeli uchwała rady gminy określająca wysokość podatku od nieruchomości na 1995 r. została podjęta dopiero w dniu 10 lutego 1995 r. i weszła w życie z dniem ogłoszenia? Należy przy tym zaznaczyć, że uchwała Rady Gminy określająca wysokość podatku od nieruchomości na 1994 r. obowiązywała tylko w roku 1994. Czy zatem podatek należy ustalić według stawek określonych na 1995 r. dopiero od dnia wejścia w życie uchwały; czy też może już z dniem 1 stycznia 1995 r.?”²⁹⁰

Odpowiedzi na tak postawione pytanie nie znajdzie się bezpośrednio w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W art. 5 ust. 1 znajduje się jedynie bardzo ogólne stwierdzenie, z którego wynika, że rada gminy określa wysokość stawek podatku od nieruchomości. Nie ma tam 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

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

od nieruchomości.²⁹¹ Nie oznacza to jednak, że brak uchwały jest jednoznaczny ze zniesieniem obowiązku podatkowego obciążającego władających nieruchomościami i obiektami budowlanymi na terenie gminy. Obowiązek podatkowy wynika bezpośrednio z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i nie 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 niepodjęcie.²⁹² Tak więc wynikający z ustawy obowiązek płacenia podatku od nieruchomości istnieje bez względu na to czy rada gminy podejmie stosowną uchwałę określającą stawki. Brak tej uchwały na dany rok, a przez to stawek podatku, powoduje, że obowiązek podatkowy nie może się przekształcić w zobowiązanie podatkowe. Dotyczy to zarówno osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, w stosunku do których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, jak również osób fizycznych, dla których zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą doręczenia decyzji organu podatkowego wymierzającego podatek. W jednym i drugim przypadku przekształcenie się ogólnego obowiązku płacenia podatku od nieruchomości w skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe z tego tytułu uniemożliwia brak obowiązujących stawek. W efekcie podmioty te nie są w stanie zapłacić tego podatku, chociaż istnieje obowiązek podatkowy. Problem ten jest łatwiejszy do rozwiązania wówczas, gdy istnieje uchwała rady gminy dotycząca stawek podatku od nieruchomości podjęta w latach poprzednich. Jeżeli w treści takiej uchwały nie ma stwierdzenia, że obowiązuje ona jedynie w danym roku podatkowym, można przyjąć, że znajduje ona zastosowanie aż do momentu podjęcia przez radę nowej uchwały w tej sprawie.²⁹³ Z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wynika, aby rada musiała corocznie uchwalać „nowe” stawki podatku od nieruchomości. W praktyce jednak, z uwagi na roczny charakter podatku od

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

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

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

nieruchomości, rady przyjmują najczęściej uchwałę na jeden, określony w tytule uchwały rok podatkowy.²⁹⁴ 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. Do momentu wejścia w życie stosownej uchwały istnieje wynikający z ustawy obowiązek podatkowy, ale podatek od nieruchomości nie może być wymierzany przez organy podatkowe, ani też samodzielnie opłacany przez podatników. Po podjęciu uchwały sytuacja zmienia się zasadniczo, ponieważ jest już podstawa do przekształcenia się generalnego obowiązku podatkowego w indywidualne zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości. Uchwała wchodzi jednak w życie w trakcie roku, czy zatem jej postanowienia mogą obowiązywać od początku roku z mocą wsteczną. Uchwała, zgodnie z art. 42 ust. 2 ustawy o samorządzie terytorialnym, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia lub w terminie późniejszym, o ile to z niej wynika. W razie jej uchwalenia w trakcie roku podatkowego nie można więc przyjąć, że obowiązuje ona od 1 stycznia.²⁹⁵ Jeżeli jednak uchwała wprowadzająca stawki zacznie obowiązywać z dniem ogłoszenia lub późniejszym, to nie ma podstaw do twierdzenia, że działa ona z mocą wsteczną. Wejście w życie w trakcie roku uchwały w sprawie stawek nie przesądza o okresie, za który powinien być opłacony podatek. Nie jest to zresztą przedmiotem tej uchwały, która dotyczy tylko stawek podatku. Wejście w życie uchwały umożliwia, o czym była mowa, opłacenie podatku przez podmioty, na których ciążył ustawowy obowiązek podatkowy. W tym miejscu nasuwa się pytanie za jaki okres podatek ten powinien być płacony – za cały rok, czy za okres od wejścia w życie uchwały do końca roku? W takiej sytuacji podatek powi-

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

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

nien być zapłacony lub wymierzony za cały okres, w którym spoczywał na podatniku ustawowo określony obowiązek podatkowy. Jeżeli zatem dany podmiot władał nieruchomościami 1 stycznia roku podatkowego, obowiązek podatkowy spoczywa na nim od tej daty do końca roku, chyba że stan ten uległ zmianie w ciągu roku podatkowego. Za ten właśnie okres powinien też zapłacić podatek od nieruchomości. Nie oznacza to wcale, że uchwała określająca stawki podatku, która została podjęta po rozpoczęciu roku, działa z mocą wsteczną. To nie uchwała bowiem, ale ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nakłada obowiązek płacenia podatku przez władających nieruchomościami.

Czy zatem nieuchwalenie przez radę gminy w terminie stawek podatku od nieruchomości nie wywołuje żadnych skutków? Wywołuje, i to zarówno dla gminy, jak i podatników. Przede wszystkim w okresie tym budżet jest pozbawiony wpływów z tytułu opodatkowania nieruchomości, co może być przyczyną załamania się gospodarki finansowej gminy. Organy podatkowe gminy nie mają żadnych możliwości dochodzenia od podatników bliżej nieokreślonych kwot podatku z powodu braku obowiązujących stawek. Z drugiej strony podmioty, na których ciąży obowiązek zapłacenia podatku, nie muszą w tym okresie wpłacać rat czy też zaliczek na podatek od nieruchomości. Jeżeli jednak wpłacą pewne kwoty – np. wyliczone w oparciu o stawki obowiązujące w roku ubiegłym – kwoty te zostaną zarachowane na poczet zobowiązania podatkowego ustalonego po uchwaleniu przez radę stawek podatku, na zasadach określonych dla nadpłat podatku. Podatnicy, którzy nie zapłacili zaliczki albo raty w terminach ustawowych nie ponoszą z tego tytułu konsekwencji w postaci odsetek od zaległości podatkowych. Zaległość podatkowa nie powstała z uwagi na to, że nie mogło powstać w tym okresie samo zobowiązanie podatkowe. Podatnicy będący osobami fizycznymi powinni zapłacić pierwszą ratę podatku w ciągu 14 dni od otrzymania decyzji wymierzającej podatek, natomiast osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej opłacają zaległe zaliczki i zaliczkę za dany miesiąc do 15 dnia tego miesiąca.²⁹⁶

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

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

Zbytняя ogólnikowość art. 5 ustawy podatkach i opłatach lokalnych jest również bezpośrednią przyczyną spotykanych w literaturze i orzecznictwie sporów dotyczących możliwości różnicowania przez radę gminy stawek podatku od nieruchomości. Można wyróżnić dwa przeciwstawne stanowiska dotyczące tego zagadnienia. Zgodnie z pierwszym z nich, zawartym m.in. w wyroku NSA z dnia 28 czerwca 1994 r.²⁹⁷ 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.,²⁹⁸ 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 zajęła NSA w wyroku z 4 października 1995 r.,²⁹⁹ stwierdzając, że przepis art. 5 ust. 1 nie wyklucza wprowadzenia przez radę gminy w uchwale, ustalającej szczegółowe stawki podatkowe, dalszych podziałów nieruchomości na mniejsze grupy i różnicowanie dla nich stawek podatkowych, jeżeli nie spowoduje to przekroczenia stawki maksymalnej dla poszczególnych rodzajów nieruchomości. Artykuł 5 w związku z art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zdaniem Sądu, stwarzają podstawę do zróżnicowania stawek podatkowych

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

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

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

w podatku od nieruchomości tak pod względem podmiotowym, jak i przedmiotowym. Przychylając się do tego stanowiska należy wskazać, że celem przyznania przez ustawodawcę tego typu uprawnień radzie jest lepsze „dostosowanie” stawek ustawowych do warunków lokalnych. Temu samemu celowi służy upoważnienie rady do stosowania zwolnień w podatku od nieruchomości. Zwolnienia te mogą mieć różnoraki charakter i nikt nie kwestionuje tych uprawnień władzy lokalnej. Jeżeli zatem rada może całkowicie zwolnić od podatku określone rodzaje nieruchomości, to tym bardziej może wprowadzić niższą od powszechnie obowiązującej stawkę podatku. Twierdzenie powyższe nie oznacza, że rada nie jest niczym ograniczona przy różnicowaniu stawek podatku od nieruchomości. Przede wszystkim rada gminy nie może wprowadzać w uchwale stawek wyższych od ustawowych stawek maksymalnych i niższych od 50% tych stawek.³⁰⁰ Nie może również uchwalać stawek dyskryminujących określone grupy podatników. Wprowadzenie wyższych stawek dla pewnej kategorii osób jest powszechnie traktowane jako złamanie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa.³⁰¹ Wypada zgodzić się z podniesionym w powołanych orzeczeniach argumentem, że rada gminy nie jest uprawniona do określania w uchwale stawek dla rodzajów nieruchomości nie wymienionych w art. 5 ustawy. W przepisie tym wymienione są budynki, budowle i grunty, przez co dla tych rzeczy (zanegował to NSA w powołanych wyrokach) rada może ustalić stawki. Nie może tego zrobić np. dla obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem, ponieważ obiekty te nie są wymienione w tym artykule i nie ma ustalonej dla tych 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

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

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

stosunku np. do podatników inwestujących na terenie gminy nie stanowi naruszenia omawianego warunku, a umożliwia prowadzenie samodzielnej polityki podatkowej przez organy gminy, co merytorycznie uzasadnia różnicowanie stawek przez radę. Takiego uzasadnienia nie ma przy wykładni ograniczającej uprawnienia rady w tym zakresie. Jakiż bowiem cel mógłby osiągnąć ustawodawca wprowadzając zakaz różnicowania stawek podatku od nieruchomości tylko do kategorii wymienionych w tym przepisie? Trudno jest wskazać na zagrożenia z tym związane, które uzasadniałyby wprowadzenie takiego zakazu. W artykule tym nie ma, chyba z tych właśnie powodów, zakazu różnicowania stawek podatku ze względu na podatnika lub przedmiot opodatkowania, jest natomiast bardzo ogólnie określona kompetencja do określania stawek przez radę gminy, co pozwala twierdzić, że gdyby ustawodawca chciał ograniczyć omawiane uprawnienie, zamieściłby stosowny zapis w ustawie. Ograniczenie takie nie znajduje więc żadnego uzasadnienia.

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

szopki, w której składowany jest opał o pow. 20 mkw. jest dużo wyższa od kwoty podatku obciążającego luksusową willę o pow. 150 mkw. W praktyce prowadzić to może do powstania niepotrzebnych konfliktów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami, którzy nie chcą płacić podatku od „szopki” w kwocie wyższej niż od domu. Niektóre rady gmin problemy te minimalizują stosując zwolnienie lub ulgi obejmujące tego typu budynki, ale wydaje się, że jest tu potrzebna ustawowa zmiana proporcji w wysokości opodatkowania budynków mieszkalnych i „pozostałych”.

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

12. Zwolnienia w podatku od nieruchomości

12.1. Rodzaje zwolnień w podatku od nieruchomości

Zwolnienia od podatku od nieruchomości mogą wynikać z trzech źródeł: ustawy o podatkach i opłatach lokalnych³⁰², odrębnych ustaw³⁰³ i uchwały rady gminy³⁰⁴. 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 określonej podmiotowi.³⁰⁵ 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 ustaw zawierających zwolnienia od tego podatku.³⁰⁶ 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.³⁰⁷ Wśród tych regulacji dominują zwolnienia o charakterze podmiotowym, które w wielu przypadkach prowadzą do uchylania się od płacenia podatku od nieruchomości i pozbawiają gminy znaczących dochodów z tego

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

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

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

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

306 Jest to około kilkunastu ustaw, z których najważniejsze omówione są w: L. Eteł, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, Warszawa 1999, s. 85 i n.

307 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. Eteła do powołanej uchwały opublikowany w „Przeglądzie Podatkowym” 1996, nr 5, s. 17.

tytułu.³⁰⁸ Poza tym zwolnienia od podatku od nieruchomości wprowadzane są w sposób „niekontrolowany”, bez zachowania stosowanej w prawie podatkowym procedury, co bardzo często zaskakuje organy podatkowe i samych podatników.³⁰⁹ Ten stan rzeczy przemawia za uporządkowaniem katalogu zwolnień zawartych w „odrębnych ustawach” poprzez ich zamieszczenie w ustawie o podatkach o opłatach lokalnych. Nie spowoduje to co prawda udoskonalenia ich konstrukcji, ale przynajmniej umożliwi organom podatkowym i podatnikom poznanie wszystkich obowiązujących zwolnień od podatku od nieruchomości.

Sposób uregulowania zwolnień od podatku w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych również pozostawia wiele do życzenia. Wśród licznych problemów dotyczących tej kategorii zwolnień³¹⁰ 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

308 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.

309 Dobrym przykładem może być sposób wprowadzenia zwolnienia od podatku od nieruchomości muzeów. Zostało ono 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 badawczo-rozwojową, zwolnioną od tego świadczenia na podstawie ustawy z 25 lipca 1995 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz.U. z 1991 r. Nr 44, poz. 194 z późn. zm.) Kwota podatku nadpłaconego sięgała miliardów starych złotych, co zachwiało gospodarką finansową małej gminy w woj. suwalskim. Zorientowanie się w katalogu podmiotów zwolnionych na podstawie odrębnych ustaw utrudnia to, że ich przepisy zostały rozciągnięte na inne jednostki. Na przykład placówki Naukowe PAN korzystają ze zwolnienia na takich samych zasadach jak jednostki badawczo-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.).

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

pkt 1 ustawy od podatku zwolnione są jedynie nieruchomości zajmowane na potrzeby organów i administracji samorządu terytorialnego. Problematyka ta została już omówiona wcześniej. W tym miejscu należy stwierdzić, że zwolnienie to obejmuje zarówno 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, zaniechać jego poboru 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 w celu łagodzenia skutków nieracjonalnych rozwiązań ustawowych. Wydaje się, że nieruchomości komunalne, na wzór gruntów rolnych gminy³¹¹, nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i decydować o tym powinna ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.

Trzecim rodzajem zwolnień od podatku od nieruchomości są zwolnienia przyznawane przez radę gminy na mocy stosownej uchwały. Zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, rada gminy może wprowadzać inne zwolnienia niż określone w ust. 1 tego przepisu. W przepisie tym nie ma żadnych kryteriów ani ograniczeń dotyczących wprowadzania przez rady gmin zwolnień od podatku od nieruchomości. Pozostawienie radzie gminy dużej swobody

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

przy określaniu zwolnień jest uzasadnione tym, że wpływy z podatku od nieruchomości w całości stanowią dochód budżetu gminy, a rada gminy – jako organ władzy lokalnej – jest organem najbardziej właściwym do decydowania o potrzebie stosowania i rodzajach zwolnień podatkowych na danym terenie. Narzucanie radom jakichkolwiek ograniczeń w komentowanej ustawie niepotrzebnie „uszywniałoby” system podatków i opłat lokalnych. Twierdzenie powyższe nie oznacza, że rada ma pełną swobodę przy wprowadzaniu zwolnień. Istotne ograniczenie tej kompetencji zawiera art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym do określenia kategorii podatników zwolnionych od podatku zastrzeżona jest forma ustawowa. Tak więc tylko w ustawach, a nie uchwałach rady, mogą być stosowane zwolnienia ustawowe. Na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ograniczenia tej kompetencji rady wynikają nie tyle z brzmienia art. 7 ust. 2, co z jego wykładni systemowej. Rada gminy nie może wprowadzać zwolnień generalnych, tzn. takich, które zwalniają od podatku wszystkich ustawowych podatników. Zwolnienia generalne, jako naruszające zasadę powszechności opodatkowania i prowadzące do zniesienia obowiązku ustawowego w drodze uchwały, nie mogą być przez radę uchwalone. Pogląd ten jest w zasadzie powszechnie akceptowany z tym, że nie ma zgodności co do tego, na czym polega zwolnienie generalne. Najdobitniej stanowisko w tej sprawie wyraził NSA w wyroku z dnia 21 grudnia 1993 r.³¹² stwierdzając, że wykluczone jest wykorzystywanie upoważnienia z art. 7 ust. 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych do dokonania zwolnień generalnych od podatku od nieruchomości. Zwolnienie takie oznaczałoby de facto generalne uchylenie obowiązku podatkowego. Jednakże, zdaniem Sądu, zwolnienie uchwałą rady gminy budynków mieszkalnych, należących tylko do osób fizycznych, prowadzących gospodarstwa rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, nie stanowi generalnego zwolnienia od tego podatku (powszechnego uchylenia obowiązku podatkowego), chociaż jest ono oczywiście szerokie. Od tego wyroku została wniesiona rewizja nadzwyczajna, w wyniku której Sąd Najwyższy w wyroku z

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

dnia 21 września 1994 r.,³¹³ oddalając rewizję stwierdził m.in., że rada gminy jest uprawniona na podstawie upoważnienia, wynikającego z art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do zwolnienia od podatku od nieruchomości określonych grup podatników, kierując się własną oceną potrzeb wspólnoty samorządowej. Zwolnienie rolników od podatku od nieruchomości w uchwale gminy nie narusza zasady powszechności opodatkowania i nie jest zwolnieniem o charakterze generalnym.

Jeszcze dalej idące uprawnienia organów gmin wynikają z interpretacji art. 7 ust. 2 komentowanej ustawy dokonanej przez Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 4 listopada 1994 r.³¹⁴ Zdaniem Sądu, na podstawie upoważnienia wynikającego z powołanego wyżej artykułu rada gminy może zwolnić od podatku od nieruchomości budynki mieszkalne położone na terenie gminy. W uzasadnieniu uchwały Sąd wskazał, że z treści norm określających uprawnienia samorządu terytorialnego i jego zadania nie da się wyprowadzić ani żadnych dodatkowych kryteriów ocennych, ani też uprawnienia do jakiegś kategoryzacji zwolnień od podatków lokalnych z jej wewnętrznym podziałem na zwolnienia prawnie dopuszczalne oraz zakazane.

Pogląd powyższy znalazł swoje odzwierciedlenie w literaturze przedmiotu, gdzie jego zwolennicy wskazują, że w art. 7 ust. 1 nie ma żadnych ograniczeń do stosowania zwolnień od podatku od nieruchomości i kwestionują „globalny” charakter zwolnienia budynków mieszkalnych, jak również tezę jakoby zwolnienie tego rodzaju było sprzeczne z konstytucyjnymi zasadami równości i powszechności opodatkowania.³¹⁵

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

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

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

Ustosunkowując się do tego poglądu należy wyjść od nie wzbudzającego kontrowersji stwierdzenia, że art. 7 ust. 2 komentowanej ustawy nie może stanowić podstawy do zwolnienia od podatku wszystkich podatników z terenu gminy. Celem tej regulacji jest umożliwienie radzie gminy wprowadzanie zwolnień „innych niż określone w ust. 1” komentowanego artykułu. Innych, tzn. zbliżonych rodzajowo do dwunastu kategorii zwolnień o charakterze podmiotowo–przedmiotowym wymienionych w tym przepisie. Wprowadzanie „innych” zwolnień nie może więc prowadzić do uchylecia obowiązku płacenia podatku od nieruchomości. Zwolnienie wszystkich posiadaczy budynków mieszkalnych na terenie gminy wydaje się być tego typu zwolnieniem, którego wprowadzenie nie doprowadzi do uchylecia ustawowego obowiązku podatkowego. Jednak po głębszej analizie pojawiają się wątpliwości³¹⁶, które wynikają przede wszystkim stąd, że:

1. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt. 1 komentowanej ustawy rada gminy jest zobowiązana do ustalenia stawek od 1 mkw. powierzchni użytkowej budynków mieszkalnych lub ich części. Jest to obowiązek ustawowy, od którego rada nie może odstąpić. Wprowadzenie uchwałą rady zwolnienia wszystkich budynków mieszkalnych powoduje, że uchwalone przez radę stawki podatku od tych budynków nie znajdują zastosowania. Po co je więc uchylać? Przepis określający wysokość stawek od budynków mieszkalnych staje się zbędny, przy założeniu, że zwolnienie wszystkich budynków mieszkalnych jest dopuszczalne. Jest to niezgodne z jedną z podstawowych dyrektyw wykładni językowej, zgodnie z którą znaczenia normy nie powinno się ustalać tak, aby pewne jej części były traktowane jako zbędne.³¹⁷

2. Budynki mieszkalne stanowią jeden z kilku rodzajów nieruchomości określonych w art. 5 komentowanej ustawy. Oprócz nich są to m.in.: budynki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą,

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

317 Zob. J. Wróblewski, *Rozumienie prawa...*, op. cit., s. 79–80.

pozostałe budynki, budowle, grunty związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, pozostałe grunty. Są to ustawowe rodzaje nieruchomości, dla których rada musi ustalić stawki podatkowe. Dopuszczenie zwolnienia jednego z tych rodzajów nieruchomości prowadzi w gruncie rzeczy do zniesienia podatku od nieruchomości na terenie gminy. Jeżeli bowiem nie można zakwestionować uchwały rady wprowadzającej zwolnienie jednego z rodzajów nieruchomości, nie można też kwestionować innych zwalniających pozostałe rodzaje nieruchomości. Rada gminy mogłaby więc np. uchwalić kilka uchwał zawierających zwolnienie wszystkich rodzajów nieruchomości i w ten sposób skasować podatek od nieruchomości w całości. Do żadnej z tych uchwał wojewoda nie mógłby postawić zarzutu niezgodności z prawem i stwierdzić jej nieważności. Każda z nich, przyjmując argumentację zwolenników poglądu o dopuszczalności zwolnienia budynków mieszkalnych, byłaby zgodna z art. 7 ust. 2, ale wszystkie razem powodowałyby uchylenie ustawowego obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości.

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

Zawarte w tym rozdziale pracy rozważania dotyczące zwolnień od podatku od nieruchomości uzasadniają, jak się wydaje, postulat objęcia ustawą o podatkach i opłatach lokalnych wszystkich zwolnień porzucanych w chwili obecnej po „odrębnych ustawach”. Usystematyzowałoby to katalog zwolnień ustawowych i przyczyniłoby się do lepszego ich poznania zarówno przez organy podatkowe jak i podatników.

Wydaje się również konieczne wprowadzenie do katalogu zwolnień ustawowych nieruchomości i obiektów stanowiących własność gminy nie przekazanych w posiadanie lub zarząd innym podmiotom. Opodatkowanie tego rodzaju nieruchomości, które ma miejsce w aktualnym stanie prawnym, jest bezcelowe, ponieważ gmina sama sobie płaci podatki. Znajduje również uzasadnienie postulat bliższego określenia w art. 7 ust. 2 rodzajów zwolnień, które mogą być kreowane przez radę gminy w formie uchwały. Można to osiągnąć wprowadzając do powołanego przepisu zapis, zgodnie z którym rada jest uprawniona do wprowadzania zwolnień rodzajowo zbliżonych do wymienionych w ust. 1 tego artykułu. Zlikwidowałoby to spory dotyczące charakteru zwolnień zawartych w uchwałach gmin i uniemożliwiłoby uchylenie ustawowego obowiązku płacenia podatku od nieruchomości uchwałą rady, co w chwili obecnej wydaje się możliwe.

12.2. Zwolnienie od podatku od nieruchomości w 2001 roku

Z początkiem 2001 roku nie wprowadzono, w związku z odłożeniem planowanej zasadniczej reformy opodatkowania nieruchomości, zasadniczych zmian w katalogu zwolnień od podatku od nieruchomości. Nie jest ich dużo, ale zostały one uchwalone przy okazji nowelizacji innych ustaw, co bardzo utrudnia ich poznanie zarówno przez podatników jak i organy podatkowe. Skutki takiego trybu zmiany przepisów podatkowych mogą się okazać niekorzystne zarówno dla jednych jak i dla drugich, stąd też celowe wydaje się ich przedstawienie z uwzględnieniem „interesu” obu stron. Zmiany w konstrukcji podatku od nieruchomości zawarte są w następujących ustawach:

- ustawie z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2001 r. (Dz.U. z 2000 r. Nr 95, poz. 1041),
- ustawie z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. Nr 88, poz. 983).

W ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego wprowadzono pięć istotnych zmian konstrukcji podatku od nieruchomości. Wszystkie one dotyczą zwolnień od tego podatku.

1. Pierwsza z nich dotyczy art. 7 ust. 1 pkt. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Na mocy tej zmiany nie korzystają już ze zwolnienia od podatku od nieruchomości budowle wykorzystywane wyłącznie na potrzeby lotnisk, portów morskich i rzecznych. Władający tymi budowlami powinni je zgłosić do opodatkowania składając stosowną deklarację (osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej) albo wykaz nieruchomości (osoby fizyczne). W tym miejscu należy podkreślić, że opodatkowaniu podlegają jedynie budowle związane z **prowadzeniem działalności gospodarczej**. Jeżeli zatem dane lotnisko lub port nie jest wykorzystywany w tym celu, a służy jedynie np. prowadzeniu statutowej działalności przez stowarzyszenie (nie prowadzące działalności gospodarczej z wykorzystaniem tego typu budowli) to nie powstaje tu w ogóle obowiązek podatkowy. To samo dotyczy budowli tego typu nie wykorzystywanych, zrujnowanych, opuszczonych itp. Od tych obiektów, jako nie służących prowadzeniu działalności gospodarczej, nie należy opłacać podatku.

Przedstawiając zmiany w art. 7 ust. 1 pkt. 4 należy zaznaczyć, że w 2001 r. pozostała natomiast w mocy ulga podatkowa przewidziana w ustawie z dnia 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich. Na podstawie art. 11 tej ustawy podmioty zarządzające portem lub przystanią morską opłacają podatek od nieruchomości w wysokości 40% stawki ustalonej przez radę gminy.

2. Kolejna zmiana podatku od nieruchomości, chyba najistotniejsza, dotyczy wykreślenia z art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych punktu 5, gdzie uregulowane było zwolnienie od podatku od nieruchomości budowli wykorzystywanych bezpośrednio do wytwarzania energii elektrycznej lub ciepła, linii elektroenergetycznych przesyłowych i rozdzielczych, rurociągów i przewodów sieci rozdzielczej gazów, ciepła, paliw i wody, budowli służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków oraz budynków i ich części bezpośrednio związanych z procesem poboru i uzdatniania wody.

Wymienione w tym przepisie budowle są od początku 2001 roku opodatkowane stawką podatku ustaloną przez radę gminy, która nie może przekraczać 1% ich wartości amortyzacyjnej, a w przypadku gdy nie są amortyzowane – wartości rynkowej ustalonej przez podatnika. Warto podkreślić, że stawka ta może być stosowana tylko do budowli, z pominięciem budynków bezpośrednio związanych z procesem poboru i uzdatniania wody, które były wymienione w art. 7 ust. 1 pkt 5, obok budowli objętych zwolnieniem. Budynki te, dotychczas korzystające ze zwolnienia od podatku, podlegają teraz ogólnym zasadom opodatkowania. Powinny być opodatkowane wg stawek przewidzianych dla budynków związanych z działalnością gospodarczą.

Rada gminy jest ustawowo zobowiązana do określenia stawki podatku dla wyżej wskazanych budowli na mocy nowo dodanego do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych art. 7a. Tak więc rada gminy, po wejściu w życie analizowanej ustawy, ustala stawki podatku od nieruchomości na podstawie dotychczas obowiązującego art. 5 i nowego art. 7a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W związku z tym należy zwrócić uwagę, że tylko stawki ustalane na podstawie art. 5 nie mogą być niższe niż 50% górnych granic stawek ustawowych. Takiego ograniczenia nie ma przy stawkach ustalanych na podstawie nowego art. 7a. Oznacza to, że rada może w uchwale przyjąć stawkę niższą niż 0,5% wartości amortyzacyjnej budowli. Rada gminy może też, na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zwolnić te budowle od opodatkowania.

Jeżeli rada gminy „przegapiła” wejście w życie omawianych przepisów i nie podjęła uchwały w sprawie określenia stawki dla wyżej wymienionych budowli, to nie ma oczywiście możliwości opłacania podatku z tego tytułu. Taka sytuacja będzie trwać do momentu wejścia w życie stosownej uchwały rady gminy, co może mieć miejsce w trakcie tego roku podatkowego. I tak np. jeżeli uchwała zacznie obowiązywać od początku lutego, podatnik jest zobowiązany zapłacić podatek dopiero po tym terminie, ale – co należy podkreślić – za cały rok podatkowy. Przez cały rok bowiem, zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, ciąży na nim obowiązek podatkowy, a zatem za ten okres jest on zobowiązany zapłacić podatek, ale dopiero po uchwa-

leniu właściwej stawki przez radę gminy. Za miesiące, w których podatnik nie płacił podatku z powodu braku stawek, nie może być on obciążany odsetkami za zwłokę, ponieważ nie powstała w tym przypadku zaległość podatkowa.

3. Kolejna zmiana w podatku od nieruchomości wprowadzona ustawą o dochodach jednostek samorządu sprovadza się do wykreślenia z art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych punktu 12. Na mocy tego przepisu były zwolnione od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle położone na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, których właścicielem lub użytkownikiem wieczystym był zarządzający strefą lub które służyły do prowadzenia, na podstawie zezwolenia, działalności gospodarczej na terenie strefy. Skasowanie tego zwolnienia w takim trybie może rodzić wątpliwości, co do zgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw nabytych.³¹⁸ Podmioty inwestujące na terenie specjalnych stref ekonomicznych korzystały ze zwolnienia od podatku od nieruchomości, które następnie, w wyniku zmiany ustawy, przestało im przysługiwać. Jest to zatem pogorszenie sytuacji finansowej przedsiębiorcy działającego w strefie, który, kierując się zasadą zaufania do państwa, mógł zakładać, że to zwolnienie będzie przysługiwało przez cały okres prowadzenia tam działalności gospodarczej.

Ustosunkowując się do tych wątpliwości należy wyjść od stwierdzenia, że analizowane zwolnienie przysługiwało podatnikom na mocy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie było to zatem zwolnienie, które zostało przez nich nabyte w drodze indywidualnej decyzji organu podatkowego, a tylko takie podlegają ochronie jako prawa nabyte. Zwolnienie to, jako ustawowe, mogło być zmienione lub uchylone, przy zachowaniu odpowiedniej procedury. Chodzi przede wszystkim o to, aby, z uwagi na roczny charakter podatku od nieruchomości, nie pozbawiać podatników tego zwolnienia w trakcie roku podatkowego. Analizowane zwolnienie zostało uchylone z końcem 2000 r., co świadczy o zachowaniu zasygnalizowanego wyżej warunku. Warto również zwrócić uwagę, że kasując to zwolnienie zastosowano dosyć

318 Zob. A. Strzelecka, S. Karpiński, Ustawowa pułapka, Rzeczpospolita 2000, nr 297(5767), s. C3.

długie *vacatio legis* (prawie dwa miesiące), co również potwierdza poprawność działań ustawodawcy w tym zakresie. Z tych też powodów, trudno jest traktować likwidację omawianego zwolnienia w podatku od nieruchomości jako działanie naruszające wspomniane wyżej zasady konstytucyjne.

4. Na mocy ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego skasowane zostały dwa zwolnienia od podatku od nieruchomości zawarte w innych ustawach niż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Pierwsze z nich było uregulowane w ustawie z dnia 30 maja 1996 r. o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa i Agencji Mienia Wojskowego (Dz.U. Nr 90, poz. 405 z późn. zm.). Ze zwolnienia od podatku od nieruchomości korzystała Agencja Mienia Wojskowego. Drugie usunięte zwolnienie dotyczyło Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, a zawarte było w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887 z późn. zm.). Począwszy od 2001 roku podmioty te są zobowiązane do składania deklaracji i opłacania podatku od nieruchomości na ogólnych zasadach.

Skasowanie tych zwolnień należy ocenić pozytywnie. Przede wszystkim zwolnienia od podatku powinny być uregulowane w ustawach podatkowych, a nie jak w tym przypadku, aktach które regulują zupełnie odmienną materię, gdzie, przy okazji, zapisano zwolnienie podatkowe. Mankamentem tych zwolnień był też ich podmiotowy charakter, który powodował, że wszystkie nieruchomości będące we władaniu tych podmiotów były zwolnione. Zastanawiające było również to, że akurat te podmioty miały ten przywilej, a inne agencje rządowe i podmioty zajmujące się ubezpieczeniami były go pozbawione. Zlikwidowanie tych zwolnień przyczyni się do usunięcia tych dysproporcji.

Również zwolnień od podatku od nieruchomości dotyczyły zmiany wprowadzone ustawą o grupach producentów rolnych i ich związkach. W aktach tego typu, o czym była mowa wyżej, nie należy wprowadzać zmian w konstrukcji podatków. Chodzi nie tylko o to, że „zaskakują” one wszystkich zainteresowanych, ale również są z reguły

niedostosowane do ustawy podatkowej, co nastrocza dużo problemów interpretacyjnych. Tak też jest i w tym przypadku, o czym niżej.

Na mocy tego aktu w art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dodany został nowy punkt 13. Zgodnie z nim, zwolnione od podatku od nieruchomości są budynki i budowle nowo wybudowane bądź zmodernizowane, oddane do użytkowania, wykorzystywane przez grupę na działalność statutową, po uzyskaniu wpisu grupy do rejestru grup – w okresie 5 lat od dnia uzyskania wpisu grupy do rejestru. W przepisie tym, zmieniającym art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawodawca posługuje się pojęciem „grupa”, które to pojęcie jest czytelne tylko na gruncie ustawy o grupach producentów rolnych i ich związkach. Stykając się natomiast z nim w art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wiadomo o jakiej „grupie” mowa jest w tym przepisie. Nie jest to wszakże najważniejszy mankament tej regulacji.

Zwolnienie to ma charakter ustawowy, co oznacza, że grupy producentów rolnych bez żadnych wniosków korzystają ze zwolnienia od podatku. Należy zaznaczyć, że ze zwolnienia będą korzystały nie tylko budynki i budowle stanowiące własność grupy, ale także i te, które są jedynie wykorzystywane przez grupę, a stanowią własność innej osoby fizycznej lub prawnej.³¹⁹ To na organie podatkowym ciąży obowiązek stosowania z urzędu zwolnienia, bez względu na to, jak tego typu budynki i budowle są deklarowane przez grupę producentów rolnych lub też przez podatników, których budynki są wykorzystywane przez grupę. Nawet w przypadku wykazania w deklaracji budynków i budowli, o których mowa w tym przepisie, jako podlegających opodatkowaniu, organ podatkowy powinien, po wezwaniu do zmiany deklaracji, zwolnić je od podatku. Będzie to mogło w praktyce prowadzić do nadużywania tego przepisu w celu ucieczki od płacenia podatku od nieruchomości. I tak np., jeżeli właściciel nowo wybudowanego lub zmodernizowanego budynku „przypomni” sobie po trzech latach, że budynek był wykorzystywany przez grupę, to organ podatkowy będzie musiał po wznowieniu postępowania i potwierdzeniu tego faktu, uchy-

319 Chodzi tu oczywiście o budynki nowo wybudowane lub zmodernizowane, ale już niekoniecznie przez grupę.

lić wcześniejsze decyzje wymiarowe i zwrócić podatnikowi – osobie fizycznej, nadpłacony podatek łącznie z oprocentowaniem.

Grupy producentów rolnych są osobami prawnymi wpisanymi przez wojewodę do rejestru takich grup. Z ciężących na nich podatków powinny się zatem rozliczać w trybie przewidzianym dla osób prawnych. W odniesieniu do podatku od nieruchomości będzie się to sprowadzało do konieczności składania deklaracji i opłacania podatku w dwunastu miesięcznych ratach. Grupy producentów, oprócz nieruchomości zwolnionych od podatku (nowo wybudowane budynki i budowle), będą zapewne posiadały grunty i innego rodzaju budynki i budowle, od których powinny na ogólnych zasadach opłacać podatek od nieruchomości albo podatek rolny. W składanych deklaracjach powinny one zatem wykazywać zarówno nieruchomości podlegające opodatkowaniu jak i zwolnione od podatku.

III

PODSTAWOWE PROBLEMY OPODATKOWANIA GRUNTÓW PODATKIEM ROLNYM

1. Pojęcie gospodarstwa rolnego

W gospodarstwie rolnym, w rozumieniu potocznym, można wyróżnić trzy rodzaje nieruchomości, tj.: grunty, budynki i budowle. Podlegają one specyficznym regułom opodatkowania, odbiegającym od zasad powszechnie obowiązujących.¹ Nieruchomości gospodarstwa rolnego w aktualnym systemie podatkowym są opodatkowane na znacznie korzystniejszych zasadach niż pozostałe rodzaje nieruchomości.² Uzasadnia się to koniecznością zagospodarowania gruntów rolnych, inicjowaniem poprawy struktury agrarnej, niską dochodowością produkcji rolnej, której prowadzenie wymaga wykorzystania dużych powierzchni gruntów. Stąd też podatek rolny płacony od gruntów gospodarstwa rolnego jest nieporównywalnie niższy od podatku od nieruchomości obciążającego grunty nie objęte przepisami ustawy o podatku rolnym. Poza tym w konstrukcji podatku rolnego przewidzianych jest szereg zwolnień ustawowych, które obejmują w wielu wypadkach znaczący areal gospodarstwa rolnego.³ Budynki gospodarcze gospodarstwa rolnego w założeniu podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ale na mocy art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, są zwolnione od tego podatku. Zwolnienie nie dotyczy – co należy podkreślić – budynków mieszkalnych podatników podatku rol-

- 1 Zagadnienie to szerzej przedstawia L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości gospodarstwa rolnego*, „Finanse Komunalne” 1995, nr 2.
- 2 W literaturze wskazuje się, że podatek rolny jest jednym z elementów ochronnej polityki rolnej, obejmującej też kredytowanie rolnictwa, dotowanie produkcji, czy też stosowanie barier celnych na zagraniczne produkty rolne – por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe II*. Część Szczegółowa, Warszawa 1996, s. 231.
- 3 Chodzi tu przede wszystkim o zwolnienie użytków rolnych klasy V, VI i VI z, które w niektórych regionach Polski stanowią przeważający rodzaj gruntów – zob. art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym. Utrzymywanie tak szerokich zwolnień ustawowych jest krytykowane w piśmiennictwie – zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, op. cit., s. 259; M. Podstawka, *Propozycja zmian systemowych w opodatkowaniu rolnictwa w Polsce*, „Więś i Rolnictwo” 1994, nr 3-4.

nego, ale te z kolei są masowo zwalniane przez rady gmin. Opodatkowanie budynków gospodarstwa rolnego następuje w zasadzie w jednym przypadku, a mianowicie wówczas, gdy są one wykorzystywane do prowadzenia innej działalności niż działalność rolnicza. Również budowle gospodarstwa rolnego podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tylko wtedy, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna.⁴ W praktyce jednak opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli w gospodarstwach rolnych wykorzystywanych do prowadzenia działalności rolniczej i innej działalności gospodarczej stanowi duży problem, z uwagi na to, że obowiązujące przepisy nie dają podstaw do podziału nieruchomości na część związaną z prowadzeniem działalności rolniczej i część wykorzystywaną do prowadzenia działalności gospodarczej. Z tego powodu budowle w gospodarstwach rolnych nie są obciążane podatkiem od nieruchomości.⁵

Obciążenie podatkowe nieruchomości właściciela gospodarstwa rolnego, ze względu na specyfikę prowadzonej przez niego działalności rolniczej, jest znacznie łagodniejsze niż pozostałych kategorii władających nieruchomościami. Stanowi to jedną z głównych przyczyn dużego zainteresowania zwłaszcza właścicieli gruntów „prowadzeniem” gospodarstwa rolnego, a w efekcie opłacaniem od tych gruntów podatku rolnego, a nie podatku od nieruchomości. Prowadzi to do rozwoju negatywnego zjawiska polegającego na płaceniu podatku rolnego przez osoby, które nie prowadzą działalności rolniczej. W chwili obecnej jest to jeden z najczęściej spotykanych sposobów ucieczki przed wysokim podatkiem od nieruchomości, stosowanym zwłaszcza przez osoby nabywające duże areale gruntów, bardzo często pod przyszłe inwestycje.⁶ Ten sposób uchylania się od podatków umożliwia aktualnie obowiązująca definicja gospodarstwa rolnego zawarta w art. 2 ustawy o podatku rolnym.

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

5 Wymierzenie podatku np. od drogi dojazdowej do budynków gospodarstwa rolnego, w których prowadzona jest działalność gospodarcza i typowa działalność rolnicza w aktualnym stanie prawnym jest niemożliwe, ponieważ nie wiadomo jak ustalić wartość części drogi wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej.

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

2. Gospodarstwo rolne a działalność rolnicza

Za gospodarstwo rolne dla celów podatku rolnego uważa się obszar użytków rolnych, gruntów pod stawami oraz, sklasyfikowanych w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne, gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem tego gospodarstwa o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczających 1 ha przeliczeniowy. Podstawowym kryterium uznania gruntów za gospodarstwo rolne jest ich powierzchnia określana mianem normy obszarowej. Jeżeli łączna powierzchnia gruntów stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu jednej osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nie posiadającej osobowości prawnej przekracza 1 ha lub 1 ha użytków rolnych, jest to gospodarstwo rolne w rozumieniu ustawy o podatku rolnym. W przypadku, gdy grunt nie spełnia normy obszarowej, nie może być uznany za gospodarstwo rolne i w konsekwencji nie jest opodatkowany podatkiem rolnym nawet wówczas, gdy jest wykorzystywany do prowadzenia typowej działalności rolniczej. W przytoczonej definicji nie ma bowiem wymogu wykorzystywania gruntu gospodarstwa rolnego do prowadzenia działalności rolniczej, czy też produkcji rolnej. W całej ustawie o podatku rolnym nie ma w ogóle definicji działalności rolniczej, chociaż ustawodawca posługuje się tym pojęciem np. przy określaniu gruntów nie podlegających opodatkowaniu podatkiem rolnym oraz zasad opodatkowania podatkiem rolnym gruntów wyłączonych na cele nierolnicze.⁷ W związku z tym można sądzić, że ustawodawca świadomie dopuszcza zaliczanie do normy obszarowej gospodarstwa rolnego gruntów, które są wykorzystywane na inne cele niż związane z prowadzeniem działalności rolniczej. Nie zapobiega temu art. 2 ust. 4 ustawy, zgodnie z którym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna. Grunty wykorzystywane na cele gospodarcze nie podlegają co prawda opodatkowaniu podatkiem rolnym, ale wchodzą

7 Jedyne 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 skład gruntów gospodarstwa rolnego. Potwierdza to również brzmienie art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym grunty objęte przepisami o podatku rolnym (a więc przede wszystkim grunty gospodarstwa rolnego) podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w przypadku ich wykorzystywania na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza i leśna. Świadczy to o tym, że:

- na użytkach rolnych może być, w świetle postanowień powołanych ustaw, prowadzona inna działalność niż rolnicza, co jest rozwiązaniem sprzecznym z postanowieniami ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych przewidującymi w zasadzie zakaz wykorzystywania tego typu gruntów na inne cele,⁸
- grunty nie wykorzystywane rolniczo wchodzą w skład gruntów gospodarstwa rolnego, co jest podstawą do ulgowego opodatkowania pozostałych nieruchomości, będących we władaniu podmiotu prowadzącego takie „gospodarstwo rolne”,⁹
- jedynie w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej grunty gospodarstwa podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jeżeli zatem grunty te są wykorzystywane na inne cele – np. rekreacyjne albo odłogują, to podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, chociaż nie ma to nic wspólnego z prowadzeniem działalności rolniczej.

Brak w ustawowej definicji gospodarstwa rolnego wymogu prowadzenia na gruntach gospodarstwa działalności rolniczej prowadzi do tego, że z preferencyjnego opodatkowania podatkiem rolnym, które w założeniu miało dotyczyć tylko rolników, korzystać mogą osoby, które wykorzystują użytki rolne do prowadzenia działalności nierolniczej lub nie wykorzystują ich w ogóle. Podlegają oni opodatkowaniu podatkiem rolnym jedynie z tego powodu, że powierzchnia gruntów będących w ich posiadaniu przekracza łącznie 1 ha fizyczny lub przeliczeniowy. Na

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

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

tym tle rodzą się częste spory pomiędzy osobami prowadzącymi działalność rolniczą na gruntach nie spełniających normy obszarowej a organami podatkowymi, które obciążają te osoby podatkiem od nieruchomości, uzasadniając to tym, że płacenie podatku rolnego nie jest zależne od prowadzenia działalności rolniczej, a jedynie od powierzchni gruntów. Nie przekonuje to podatników, którzy masowo skarżą decyzje wymiarowe do NSA, argumentując, że są rolnikami i powinni opłacać podatek rolny, a nie kilkakrotnie wyższy podatek od nieruchomości.¹⁰ Sąd prezentuje w tym zakresie jednolite stanowisko, zgodnie z którym „grunt o mniejszej powierzchni niż określona w art. 1 ust. 2 podlega podatkowi od nieruchomości, niezależnie od tego, czy jest wykorzystywany rolniczo czy nie.”¹¹ Stanowisko to znajduje uzasadnienie w literalnym brzmieniu art. 2 ustawy o podatku rolnym, w którym nie ma, o czym była mowa, wymogu prowadzenia działalności rolniczej na gruntach gospodarstwa rolnego.¹²

10 Wskazują przy tym, że na przykład rolnik uprawiający grunt o powierzchni 0,95 ha musi płacić podatek od nieruchomości, a osoba mieszkająca w dużym mieście, która nie wykorzystuje kilku hektarów nabytych od gminy, traktowanych jako lokata kapitału – płaci podatek rolny. Zjawisko to zostało zauważone przez ustawodawcę, o czym świadczy wprowadzony z początkiem 1997 r. nowy pkt 7 w art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 91, poz. 409). Zgodnie z nim, użytki rolne nie wchodzące w skład gospodarstw rolnych a wykorzystywane na cele rolnicze są opodatkowane bardzo niską stawką, która maksymalnie w 2000 r. roku nie mogła przekroczyć 0,04 zł od mkw. powierzchni, a w 2001 r. nie może być wyższa niż 0,05.

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

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

3. „Rozłóg” gruntów gospodarstwa rolnego a podatek rolny

Grunty gospodarstwa rolnego, zgodnie z definicją gospodarstwa zawartą w ustawie o podatku rolnym, nie muszą również stanowić „zorganizowanej całości gospodarczej”. Jest to jeden z podstawowych składników definicji gospodarstwa rolnego zawartej w kodeksie cywilnym. Zgodnie z art. 55 k.c. gospodarstwo rolne to grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą oraz prawami i obowiązkami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.¹³ W doktrynie podkreśla się, że wszystkie składniki gospodarstwa rolnego wymienione w tej definicji tworzą jedno gospodarstwo, jeżeli realnie lub przynajmniej potencjalnie stanowią zorganizowaną całość gospodarczą.¹⁴ W definicji gospodarstwa zawartej w ustawie o podatku rolnym nie ma wymogu, aby grunty stanowiły tego typu całość. Takie rozumienie gospodarstwa rolnego powoduje m. in., że za gospodarstwo należy uznać grunty o powierzchni przekraczającej 1 ha nawet wówczas, gdy nie istnieje pomiędzy nimi żadna więź ekonomiczna. Na przykład, gospodarstwem rolnym jest 0,5 ha łąki w woj. pomorskim, 0,5 ha lasu w podlaskim, 0,5 ha gruntu ornego w woj. mazowieckim, jeśli stanowią własność lub znajdują się w posiadaniu jednej osoby. Działki te z uwagi na ich położenia nie mogą stanowić zorganizowanej całości w rozumieniu k.c., a mimo to na potrzeby opodatkowania podatkiem rolnym są traktowane jako gospodarstwo rolne. Jedynym elementem łączącym ww. grunty jest osoba podatnika, który w wielu wypadkach nawet nie wie, że jest właścicie-

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

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

lem gospodarstwa rolnego.¹⁵ Częściej jednak podatnicy wykorzystują ten mankament definicji gospodarstwa rolnego do uniknięcia opodatkowania ich gruntów podatkiem od nieruchomości. Wnioskują bowiem o objęcie podatkiem rolnym gruntów stanowiących ich własność, położonych niekiedy w różnych częściach gminy, a nawet kraju, uzasadniając to tym, że stanowią one użytki rolne i że łączna ich powierzchnia przekracza 1 ha. Działanie to jest ułatwione, ponieważ dane wynikające z ewidencji gruntów nie są aktualizowane na bieżąco, przez co bardzo dużo gruntów położonych nawet na terenie miast stanowi użytki rolne, chociaż w rzeczywistości dawno przestały służyć prowadzeniu jakiejkolwiek działalności rolniczej. Osoby władające takimi gruntami są, w świetle ustawy o podatku rolnym, właścicielami gospodarstwa rolnego, chociaż nie prowadzą działalności rolniczej, a ich grunty ze względu na położenie nie mogą być racjonalnie wykorzystywane do prowadzenia gospodarstwa rolnego.

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

4. Nowelizacja definicji gospodarstwa rolnego z 1997 r.

Wyżej wymienionych mankamentów ustawowej definicji gospodarstwa rolnego nie uwzględniono przy ostatniej nowelizacji ustawy o podatku rolnym, mimo że dotyczyła ona również art. 2 ustawy.¹⁶ Wprowadzono wówczas inne zmiany w tej definicji, w tym takie, które nie zasługują na aprobatę. O ile zupełnie zrozumiałe i zasadne jest wykreślenie z tejże definicji „lasów i gruntów leśnych” z uwagi na istniejącą odrębną regulację dotyczącą opodatkowania lasów podatkiem leśnym, o tyle dziwi wprowadzenie do niej zapisu, zgodnie z którym do gospodarstwa rolnego zaliczane są nie wszystkie grunty pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego – tak jak to było dotychczas, ale tylko te które są sklasyfikowane w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne. Zdziwienie bierze się stąd, że zmiany zostały wprowadzone, chociaż w praktyce ani orzecznictwie sądowym nie było żadnych problemów związanych z tym elementem definicji gospodarstwa rolnego. Problemy te pojawiły się dopiero po wprowadzeniu „udoskonalonej” definicji w życie. Przede wszystkim wynikają one stąd, że w obowiązującej ewidencji gruntów nie wyróżnia się takiego rodzaju gruntów, o którym mowa w definicji, tj. użytków rolnych zabudowanych.¹⁷ Grunty, na których znajdują się budynki, w tym również związane z prowadzeniem gospodarstwa rolnego, nie są klasyfikowane jako „użytki rolne”, ale jako „grunty zabudowane i zurbanizowane” i oznaczane są w wypisach z rejestru gruntów symbolem B/R (tereny zabudowane / grunty orne) z podaniem klasy gruntów. W przypadku, gdy grunty zabudowane są objęte klasyfikacją gleboznawczą, wówczas w ewidencji oznacza się je symbolem złożonym z dwóch członów, z których pierwszy określa funkcję terenu, a drugi rodzaj użytku. W definicji gospodarstwa rolnego – jak należy

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

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

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.¹⁸

Zaliczanie do gruntów gospodarstwa rolnego gruntów pod zabudowaniami związanymi z jego prowadzeniem tylko wówczas, gdy są one sklasyfikowane jako użytki rolne, prowadzi do tego, że położone obok siebie grunty pod zabudowaniami u jednego rolnika będą opodatkowane podatkiem rolnym, a u sąsiada grunty te będą opodatkowane znacznie wyższym podatkiem od nieruchomości. Na pewno będzie to wywoływało konflikty pomiędzy organami podatkowymi a podatnikiem, który nie będzie rozumiał, dlaczego akurat jego grunty są opodatkowane podatkiem od nieruchomości, a sąsiada podatkiem rolnym. Wydaje się, że wprowadzenie tej zmiany do ustawowej definicji gospodarstwa rolnego jest rozwiązaniem, które spowoduje więcej kłopotów niż ewentualne korzyści, które mogą być z tego tytułu uzyskane przez budżet gminy. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości gruntów funkcjonalnie związanych z prowadzeniem gospodarstwa rolnego – jakimi są niewątpliwie grunty pod zabudowaniami – niepotrzebnie gmatwa i tak niezbyt jasne zasady opodatkowania nieruchomości tychże gospodarstw.

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

5. Grunty nie podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym

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

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

W przepisie tym wymienione są, obok gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, te, które zgodnie z definicją gospodarstwa z art. 1 ust. 2 ustawy o podatku rolnym nie mogą być traktowane jako grunty gospodarstwa rolnego.¹⁹ Jaki jest zatem sens wyliczania tego rodzaju gruntów jako nie podlegających opodatkowaniu, skoro i tak nie są one obciążone podatkiem rolnym. Dodać przy tym należy, że w przytoczonym przepisie wymienione są tylko niektóre rodzaje gruntów nie wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Można bowiem wskazać na takie np. grunty jak grunty leśne, zurbanizowane grunty zabudowane itp., które również nie wchodzą w skład gospodarstwa rolnego, ale nie są wymienione w art. 2 ustawy o podatku rolnym i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym. Czemu zatem służy analizowana regulacja? Bezpośrednim celem tego przepisu jest wyłączenie

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

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 podatkwowi od nieruchomości podlegają jedynie grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym. Aby ustalić, iż grunt podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, należy uprzednio stwierdzić, czy nie jest on objęty przepisami o podatku rolnym i leśnym. „Objęcie przepisami”, zawiązując rozważania tylko do podatku rolnego, oznacza, że w ustawie o podatku rolnym znajdują się przepisy regulujące zasady opodatkowania danego rodzaju gruntu. Są to wszystkie rodzaje gruntów, których dotyczy ta ustawa. Objęte przepisami są zatem nie tylko grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym, ale również i pozostałe rodzaje gruntów, o których mowa w ustawie o podatku rolnym. Zgodnie z tym za grunty objęte przepisami o podatku rolnym należy uznać grunty:

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

W analizowanym art. 2 ustawodawca spośród wielu rodzajów gruntów nie podlegających – *de facto* – podatkwowi 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 wykorzystywa-

nych do prowadzenia działalności gospodarczej.²⁰ 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, czyli zwolnieniu od podatku od nieruchomości określonych rodzajów gruntu. Ustawodawca nie robi tego jednak, nie wiadomo dlaczego, w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowana jest konstrukcja podatku od nieruchomości, tylko ucieka się do wyliczenia w ustawie o podatku rolnym gruntów nie podlegających opodatkowaniu. Ten sam cel można osiągnąć znacznie prościej, a mianowicie poprzez wprowadzenie do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienia od tego podatku nieużytków, gruntów, na których mieszczą się zbiorniki służące do zaopatrzenia ludności w wodę oraz gruntów pod wałami przeciwpowodziowymi. W ustawie o podatku rolnym należałoby natomiast zamieścić zwolnienie, na wzór regulacji zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych,²¹ gruntów wpisanych do rejestru zabytków. W ten sposób art. 2 ustawy o podatku rolnym zawierający wyliczenie gruntów nie podlegających opodatkowaniu podatkiem, mógłby być wyeliminowany z ustawy o podatku rolnym z jednoczesnym zachowaniem wyłączenia z opodatkowania prawie wszystkich gruntów tam aktualnie wymienionych. Nie byłyby tylko wyłączone z opodatkowania grunty stanowiące działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych, którzy osiągnęli wiek emerytalny bądź są inwalidami I lub II grupy.²² Wyłączenie to, wywodzące się z czasów, kiedy jedynie rolnictwo uspołecznione korzystało z tego typu preferencji podatkowych, nie znajduje w aktualnym systemie dostatecznego uzasadnienia.

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

21 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.

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

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.²³ 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.²⁴

Z wyżej wymienionych powodów należy postulować wykreślenie z ustawy o podatku rolnym art. 2, w którym wymienione są grunty nie podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym. Przepis ten, chociaż znajduje się w ustawie o podatku rolnym, w gruncie rzeczy reguluje wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości określonych gruntów. Dotyczy to zwłaszcza nieużytków i gruntów pod jeziorami i wodami płynącymi, które nie wchodzi w skład gruntów gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy o podatku rolnym, a mimo to są wymienione w tej ustawie jako grunty nie podlegające opodatkowaniu podat-

23 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, „Współnota” 1997, nr 2.

24 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.

kiem rolnym. Prowadzi to do niepotrzebnego gmatwania zasad opodatkowania tego rodzaju gruntów, czego najlepszym dowodem są spotykane w doktrynie i orzecznictwie spory dotyczące opodatkowania nieużytków.²⁵

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.

25 Zob. rozdz. II pkt 2.2.6 pracy.

6. Hektar przeliczeniowy jako podstawa opodatkowania podatkiem rolnym

Podstawą opodatkowania podatkiem rolnym jest liczba hektarów przeliczeniowych, stanowiących specyficzną jednostkę powierzchni gospodarstwa rolnego.²⁶ W literaturze przedmiotu wskazuje się, że hektar przeliczeniowy został wprowadzony do konstrukcji podatku rolnego m.in. w celu uwzględnienia różnic w dochodowości rolnej poszczególnych gospodarstw²⁷ i służy odzwierciedleniu potencjalnych możliwości osiągania dochodów z gruntów rolnych.²⁸ Takie pojmowanie instytucji hektara przeliczeniowego znajduje uzasadnienie w jego konstrukcji. Liczba hektarów przeliczeniowych jest zależna od powierzchni gospodarstwa, rodzaju oraz klasy użytków rolnych oraz okręgu podatkowego, do którego zaliczone zostały grunty gospodarstwa.²⁹ Są to więc czynniki, które niewątpliwie wskazują na potencjalnie istniejące możliwości produkcyjne gospodarstw, a przez to na dochody uzyskiwane przez prowadzących te gospodarstwa. Nie jest to co prawda precyzyjna miara dochodowych możliwości gospodarstw,³⁰ ale powszechnie przyjmuje się, że hektar przeliczeniowy służy ustaleniu przeciętnej dochodowości gospodarstw położonych na danym terenie.³¹ A zatem hektar przeliczeniowy (choć jest to instytucja stworzona na potrzeby podatku majątkowego) jest tak skonstruowany, że odzwierciedla możliwości dochodowe gospodarstwa rolnego, a nie wartość majątku w postaci gruntów gospodarstwa rolnego. W tym miejscu nasuwa się, analizowane już wcześniej, pytanie o charakter podatku rolnego – czy jest to świadczenie typu majątkowego, dochodowego, czy też przychodowego. Duże trudności z jednoznacznym zakwalifikowaniem podatku rolnego wynikają z powodu wyżej zasy-

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

27 Ibidem, s. 221.

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

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

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

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

analizowanej sprzeczności występującej w konstrukcji podatku rolnego. Przedmiotem podatku rolnego są grunty gospodarstwa, a więc określony majątek, a podstawą opodatkowania liczba hektarów przeliczeniowych, będąca swoistą miarą dochodowości gospodarstwa. Takie ukształtowanie tych dwóch podstawowych elementów podatku świadczy o ich wzajemnym niedostosowaniu. Jednoznaczne wskazanie w art. 2 ustawy o podatku rolnym gruntów gospodarstwa rolnego jako przedmiotu tego świadczenia powinno być skorelowane z podstawą opodatkowania, którą w żadnym wypadku nie powinna być dochodowość gospodarstwa, ale wartość gruntów. W aktualnie obowiązującym stanie nie bardzo wiadomo, czemu służy instytucja hektara przeliczeniowego – ustaleniu podstawy opodatkowania gruntów gospodarstwa, czy też ustaleniu przeciętnej dochodowości gospodarstwa rolnego? Łączy ona w sobie bowiem elementy charakterystyczne dla opodatkowania dochodów z rolnictwa z opodatkowaniem majątku rolniczego. Jest to niezbyt fortunne połączenie z uwagi na to, że dochód i majątek tradycyjnie stanowią całkowicie odrębne przedmioty opodatkowania nie bardzo dające się połączyć w ramach jednej konstrukcji podatkowej.³² W piśmiennictwie wskazuje się, co w pewnym stopniu wyjaśnia analizowany problem, że hektar przeliczeniowy jest instrumentem umożliwiającym ustalenie swoistej „wartości użytkowo–rolniczej gleby”.³³ Wartość ta jest ustalana poprzez przewaloryzowanie za pomocą współczynników przeliczeniowych określonych w ustawie o podatku rolnym hektarów fizycznych użytków rolnych na hektary podatkowe.³⁴ Współczynniki te nie zapewniają jednak uwzględnienia, co podnoszą ci sami autorzy, wszystkich istotnych czynników wpływających na wartość użytkową gruntów gospodarstwa rolnego. Przyjęcie tak ustalonej wartości jako podstawy opodatkowania podat-

-
- 32 W krajach Unii Europejskiej przy opodatkowaniu działalności rolniczej stosowane są dwa rodzaje podatków – dochodowy obciążający przychody z tej działalności i podatek gruntowy obciążający majątek rolny, tj. ziemię i budynki – zob. A. Komar, *Systemy podatkowe Krajów Unii Europejskiej*, Warszawa 1996, s. 38 i 93. W aktualnie obowiązującym systemie opodatkowania rolnictwa, dochody z działalności rolniczej, poza dochodami z tzw. działów specjalnych produkcji rolnej, nie są opodatkowane żadnym podatkiem. Jest to jedna z przyczyn przypisywania podatki rolnemu podwójnego charakteru – świadczenia dochodowego i majątkowego.
- 33 Zob. M. Podstawka, *Ocena ekonomicznych zasad wymiaru podatku rolnego w Polsce*, „Więś i Rolnictwo” 1994, nr 2.
- 34 Zob. M. Podstawka, *Podatek jako instrument...*, op. cit., s. 36.

kiem rolnym powoduje, że na wielkość obciążenia podatkiem w największym stopniu wpływają występujące w gospodarstwach warunki glebowe, natomiast inne czynniki mają tylko znaczenie symboliczne.³⁵ Wartość użytkowa ziemi uzależniona przede wszystkim od rodzaju i klasy gruntu ma ten mankament, że ustalana jest bardzo często na podstawie niedokładnej klasyfikacji gruntów.³⁶

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

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

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

7. Zasady ustalania stawek w podatku rolnym

Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, stawka podatku od 1 ha przeliczeniowego stanowi równowartość pieniężną 2,5 q obliczoną według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Powiązanie wysokości podatku rolnego z ceną żyta miało na celu przede wszystkim uniezależnienie stawki od procesów inflacyjnych oraz powiązanie obciążenia podatkiem rolnym z sytuacją ekonomiczną podatników. Jak pokazuje praktyka, funkcjonowanie tego typu stawki nie zabezpiecza realizacji żadnego z zakładanych celów. W wyniku coraz większej specjalizacji produkcji rolnej udział żyta w ogólnej sumie produkcji staje się coraz mniejszy.³⁷ Spowodowało to, że o wysokości opodatkowania decyduje wyłącznie cena jednego z wielu rodzajów produktów rolnych – żyta, które to w wielu gospodarstwach nie stanowi głównego produktu.³⁸ Zastosowanie stawki powiązanej z ceną żyta nie zapobiegło również zjawisku zmniejszania się obciążenia podatkiem rolnym w wyniku wzrostu cen. Cena żyta rośnie bowiem w stopniu mniejszym niż inflacja, co prowadzi do systematycznego obniżania obciążenia podatkiem rolnym. 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 procent przeciętnego dochodu z hektara, a aktualnie jest on blisko dziesięciokrotnie mniejszy.³⁹

Jedynym sposobem zahamowania dalszego spadku obciążenia podatkowego gruntów gospodarstwa, zachowując aktualną konstrukcję podstawy opodatkowania, jest podniesienie stawki podatku z jednego

37 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.

38 *Ibidem*, s. 262.

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

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 tylko na podstawie ceny żyta, ale w oparciu o średnie ceny skupu kilku podstawowych produktów rolnych.⁴⁰ Są to jednak propozycje, które nie rozwiążą definitywnie problemu wysokości obciążenia podatkiem gruntów gospodarstwa rolnego, co może nastąpić dopiero po wprowadzeniu całościowej reformy opodatkowania nieruchomości w Polsce.

40 Ibidem, s. 261.

8. Zwolnienia i ulgi w podatku rolnym

8.1. Ogólna charakterystyka ulg i zwolnień w podatku rolnym

Ogólnie charakteryzując system ulg i zwolnień w podatku rolnym należy stwierdzić, że większość z nich ma bardzo przestarzałą konstrukcję, nie dostosowaną do aktualnych warunków prowadzenia działalności rolniczej. Zostały one wprowadzone wraz z ustawą o podatku rolnym w 1984 r., a niektóre z nich zostały przejęte z poprzednio obowiązujących aktów.⁴¹ Większość tych zwolnień i ulg podatkowych utrzymała się do chwili obecnej w stanie prawie nie zmienionym, mimo że po 1990 r. zasadniczo zmieniły się cele polityki rolnej państwa i warunki ekonomiczne prowadzenia gospodarstw rolnych. Niektóre z nich, mimo krytycznych ocen wyrażanych w piśmiennictwie, nie tylko nie zostały uchylone, ale rozszerzono ich zakres przedmiotowy.⁴² Inne natomiast poddawane są próbie „udoskonalenia” poprzez kolejne nowelizacje przepisów regulujących zasady ich stosowania. Przynosi to jednak, według mnie, odwrotny od zamierzonego skutek – zasady te stają się coraz bardziej niejasne, co powoduje powstawanie licznych problemów na etapie ich praktycznego stosowania. W niniejszej pracy zostaną przedstawione niektóre z nich.

-
- 41 W art. 7 ustawy z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym (Dz.U. Nr 27, poz. 254 z późn. zm) przewidziane były m.in. ulgi w podatku dla członków rodziny żołnierza odbywającego zasadniczą służbę wojskową, dla podatników dotkniętych skutkami klęsk żywiołowych i innych nadzwyczajnych okoliczności, które to ulgi utrzymane zostały i w aktualnie obowiązującej ustawie. Stosowane też były wcześniej całkowite zwolnienia od podatku gruntów kl. VI i VIz, które w ustawie o podatku rolnym zostały rozszerzone o grunty kl. V – zob. ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania.(Dz.U. Nr. 74, poz. 443)
- 42 Chodzi tu np. o bezterminowe zwolnienie gruntów kl. V, VI i VI z, które jest stosowane z mocy ustawy, bez konieczności spełnienia żadnych dodatkowych warunków. Jest to istotny problem zwłaszcza w gminach, gdzie grunty tego typu stanowią przeważającą część użytków rolnych. Zwolnienie ustawowe tych gruntów pozbawia dużej części wpływów z tytułu podatku rolnego, stanowiących główne źródło dochodów podatkowych tych gmin. Szerzej na temat negatywnych następstw stosowania tego typu zwolnień zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce. Na przykładzie podatków gruntowego i rolne-go*, Lublin 1996, s. 259

8.2. Zwolnienie od podatku rolnego gruntów nabywanych i wydzierżawianych w celu utworzenia nowego lub powiększenia istniejącego gospodarstwa rolnego

Zgodnie z art. 12 ust. 4 ustawy o podatku rolnym, zwalnia się od podatku rolnego „grunty albo prawo wieczystego użytkowania gruntów nabytych w drodze kupna na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa do powierzchni nie przekraczającej 100 ha oraz grunty Państwowego Funduszu Ziemi i Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa objęte w trwałe zagospodarowanie w celu utworzenia nowego gospodarstwa lub powiększenie gospodarstwa już istniejącego do powierzchni nie przekraczającej 100 ha – na okres 5 lat.” Stosowanie tego przepisu w praktyce wywoływało i wywołuje dużą ilość sporów interpretacyjnych, czego dowodem jest podjęcie przez NSA kilku uchwał zawierających odpowiedzi na pytania dotyczące warunków stosowania tego zwolnienia.⁴³ Jeszcze w 1996 r. nie było zgodności co do pojmowania „gruntów Państwowego Funduszu Ziemi oraz gruntów przejętych z tego funduszu do Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa”.⁴⁴ Na pełną aprobatę zasługuje stanowisko NSA zaprezentowane w wyroku z dnia 31 maja 1995 r., w którym Sąd wyjaśnił pojęcie „grunty PFZ”.⁴⁵ Zgodnie z tezą powołanego wyroku, Państwowy Fundusz Ziemi obejmował tylko te rolnicze zasoby gruntowe państwa, które nie były trwałe rozdysponowane na rzecz jednostek gospodarki społecznej, głównie państwowych gospodarstw rolnych. Grunty trwałe zagospodarowane przez państwowe gospodarstwa rolne zmniejszyły zasób PFZ. Stąd też grunty dzierżawione przez podatnika podatku

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

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

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

rolnego w pierw od państwowego przedsiębiorstwa gospodarki rolnej, następnie zaś – po likwidacji przedsiębiorstwa – od Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa nie są gruntami Państwowego Funduszu Ziemi, ani też gruntami przejętymi z tego Funduszu do Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. W związku z tym dzierżawcy takich gruntów nie przysługuje zwolnienie od podatku rolnego.

Między innymi wyżej zasygnalizowane problemy były powodem zmiany pkt 4 analizowanego artykułu.⁴⁶ Wskazywano również, że przepis ten odnosząc się jedynie do gruntów PFZ, przestał pełnić funkcję rozwiązania stymulującego do zagospodarowania gruntów odłogujących, nie wykorzystanych rolniczo.⁴⁷ W wyniku wprowadzonych zmian zwolnieniem zostały objęte nie tylko grunty PFZ, ale również grunty Zasobu Własności rolnej Skarbu Państwa objęte w trwałe zagospodarowanie w celu utworzenia nowego gospodarstwa lub powiększenie gospodarstwa już istniejącego. Dalsze ograniczanie zwolnienia tylko do gruntów PFZ, w związku z tym, że fundusz ten przestał praktycznie istnieć, było bezcelowe.

W tym aspekcie wprowadzoną zmianę należy ocenić pozytywnie, ponieważ – przynajmniej w założeniu – miała zachęcać do zagospodarowania często odłogowanych gruntów rolnych, będących w dyspozycji Agencji Rolnej Skarbu Państwa. Jest to jednakże chyba jedyny pozytywny aspekt tej zmiany. Zwolnienie to dotyczy w dalszym ciągu 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, AWRSP, czy też grunt wydzierżawiony np. od

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

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

osoby fizycznej, nie będącej w stanie należycie tego gruntu uprawiać.⁴⁸ Preferowanie jedynie gruntów państwowych, co ma miejsce w analizowanym przepisie, nie znajduje, moim zdaniem, dostatecznego uzasadnienia. Sprecyzowane powinno być też pojęcie trwałego zagospodarowania gruntów, które warunkuje możliwość skorzystania ze zwolnienia. Zawarta w art. 12 ust. 6 definicja tego pojęcia jest zbyt ogólnikowa, nie precyzująca na czym powinno polegać trwałe zagospodarowanie gruntów rolnych.⁴⁹ Samo objęcie gruntów rolnych w dzierżawę na 10 lat wcale nie gwarantuje, że grunty te będą należycie wykorzystywane zgodnie z ich przeznaczeniem, co powinno – według mnie – być warunkiem przyznania zwolnienia. Ograniczenie trwałego zagospodarowania do 10-letniej dzierżawy umożliwia korzystanie ze zwolnienia od podatku rolnego osobom, które nie prowadzą na gruntach żadnej racjonalnej gospodarki rolnej, albo nie wykorzystują ich w ogóle. Nie można ich pozbawić nabytych uprawnień, ponieważ formalnie spełniają oni warunki uprawniające do korzystania ze zwolnienia. Problemy tego typu rozwiązałyby sprecyzowanie „trwałego zagospodarowania” w ustawie o podatku rolnym, poprzez dodanie do obowiązującej definicji wymogu prowadzenia na tych gruntach racjonalnej gospodarki rolnej.

Nie można, niestety, pozytywnie ocenić ustawowego ograniczenia stosowania tego zwolnienia jedynie do gruntów o powierzchni nie przekraczającej 100 ha. Redakcja tego przepisu jest bardzo niejasna, przez co stwarza duże możliwości interpretacyjne.⁵⁰ Biorą się one również (a może przede wszystkim) stąd, że nie bardzo wiadomo po co ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie takiego ograniczenia, nie

48 Warto zauważyć, że przez wiele lat funkcjonowało w konstrukcji podatku gruntowego zwolnienie gruntów „zaniedbanych ekonomicznie” w przypadku ich nabywania przez dalszych krewnych właściciela lub obce mu osoby. Okres zwolnienia tego typu gruntów wynosił 3 lata, podobnie jak gruntów państwowych. Zwolnienie zostało wprowadzone zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 24 listopada 1964 r. w sprawie zwolnienia od podatku gruntowego niektórych gruntów oraz obniżenia podstawy opodatkowania w podatku gruntowym z użytków rolnych VI klasy (M.P. Nr 83, poz. 391) i z pewnymi zmianami obowiązywało do momentu wprowadzenia ustawy o podatku rolnym.

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

50 Omawiają je K. Deputat, J. Orłowski, Zwolnienie od podatku rolnego w przypadku utworzenia nowego lub powiększenia już istniejącego gospodarstwa rolnego, „Finanse Komunalne” 2000, nr 2.

występującego wcześniej w konstrukcji podatku rolnego. Przyjmując, że omawiane zwolnienie ma zachęcać do zagospodarowania gruntów odłogujących, które pozostały po upadłych PGR-ach, ograniczanie do 100 ha nie jest zasadne, a w wielu wypadkach z uwagi na położenie gruntów – niemożliwe. W dyspozycji Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa znajduje się jeszcze dosyć dużo gruntów nie rozdysponowanych na rzecz innych podmiotów, co nie uzasadnia potrzeby ich „limitowania” obszarowego. Dlatego zatem, w sytuacji gdy duży areal gruntów Skarbu Państwa odłoguje, 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.⁵¹ 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.⁵²

Można bowiem odnosić owe 100 ha do powierzchni gruntów nabywanych lub wydzierżawianych od Agencji, czego konsekwencją jest zwolnienie od podatku gruntów o tym areale, nawet gdy kupowana lub wydzierżawiana działka przekracza 100 ha. I tak np. jeżeli dana osoba wydzierżawia grunty wchodzące w skład ZWRSP o powierzchni 300 ha, ze zwolnienia korzysta jedynie 100 ha, pozostała część podlega opodatkowaniu. Zwolnienie tak rozumiane przysługuje bez względu na powierzchnię gospodarstwa będącego własnością podatnika. Takie rozumienie znajduje uzasadnienie przy założeniu, że celem zwolnienia jest zachęcenie do zagospodarowywania gruntów nie wykorzystywanych rolniczo i wsparcie rolników, którzy ponoszą duże nakłady związane z ich zagospodarowaniem. Osoba nabywająca lub wydzierżawiająca grunt rolny korzysta ze zwolnienia do 100 ha bez konieczności spełnienia innych warunków.

51 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.

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

Można też te 100 ha traktować jako pewien określony ustawowo limit, przekroczenie którego pozbawia podatnika uprawnień do korzystania ze zwolnienia. Zgodnie z takim rozumieniem, w przypadku nabycia lub wydzierżawienia gruntów o powierzchni do 100 ha zwolnione są wszystkie grunty, a jeżeli nabyto lub wydzierżawiono np. 200 ha zwolnienie nie przysługuje w ogóle, nawet do 100 ha. W tym przypadku również powierzchnia posiadanego gospodarstwa nie odgrywa żadnej roli przy stosowaniu zwolnienia. Moim zdaniem, takie pojmowanie zwolnienia jest nie do przyjęcia, ponieważ może prowadzić do powstania paradoksalnych skutków. Na przykład nabywca 5 działek o powierzchni do 100 ha każda, korzystałby ze zwolnienia, natomiast osoba nabywająca „od razu” 500 ha musiałaby płacić od całości podatek rolny. Rozwiązanie to zachęcałoby do fikcyjnych podziałów geodezyjnych gruntu i zawierania odrębnych umów dotyczących ich nabycia.⁵³

Można w końcu 100 ha odnosić do powierzchni gospodarstwa, które powstanie po nabyciu lub wydzierżawieniu gruntów. Jeżeli całkowita powierzchnia gospodarstwa nie przekroczy 100 ha, łącznie z wcześniej posiadanymi gruntami, zwolnienie znajduje zastosowanie; jeżeli jest większe – podatek rolny obciąża całe gospodarstwo. Ze zwolnienia tak rozumianego mogą korzystać jedynie ci podatnicy, których gospodarstwo utworzone lub powiększone w wyniku nabycia lub wydzierżawienia gruntów Skarbu Państwa nie przekracza 100 ha. Za takim pojmowaniem analizowanego zwolnienia opowiedział się NSA w dwóch uchwałach z 20 listopada 1997 r. odpowiadając na pytanie prawne dotyczące tego czy ograniczenie zwolnienia do 100 ha odnosi się tylko do powierzchni gruntów nabytych, czy też do gruntów nabytych i już posiadanych łącznie?⁵⁴ NSA kierując się przede wszystkim wykładnią językową art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym stwierdził, że o zwolnieniu decyduje powierzchnia całego gospodarstwa (do 100 ha). Jeżeli powierzchnia gospodarstwa jest większa podatek rolny obciąża całe gospodarstwo, łącznie z nabytymi gruntami.

53 Osoba zainteresowana nabyciem lub wydzierżawieniem działki o powierzchni 120 ha mogłaby skorzystać ze zwolnienia tylko w przypadku jej podziału na dwie – 100 i 20 ha. W wyniku podziału obie działki spełniają bowiem warunki zwolnienia w takim rozumieniu.

54 Sygn. akt FPK 11/97 – nie publikowana. Uchwała jest omówiona przez I. Lewandowską, Zwolnienie dla gospodarstw do 100 ha, „Rzeczpospolita” z 21 listopada 1997 r.

Pogląd NSA zawarty w wyżej powołanych uchwałach oparty jest, na co zwrócił sam Sąd w uzasadnieniu wyroku, jedynie na literalnym brzmieniu przepisu regulującego omawiane zwolnienie. Interpretacja ta nie uwzględnia więc celu wprowadzenia tego zwolnienia do ustawy o podatku rolnym. Nie chodzi przy tym o cel ograniczenia zwolnienia do 100 ha, tylko o sens zwalniania gruntów nabywanych i wydzierżawianych na tworzenie nowych i powiększanie istniejących gospodarstw rolnych. Tego typu preferencyjne opodatkowanie gruntów traktowane było zawsze jako jeden z instrumentów motywujących do zagospodarowywania gruntów rolnych nie wykorzystywanych rolniczo. Od momentu pojawienia się tego zwolnienia w przepisach regulujących podatek gruntowy wskazywano, że ma ono doprowadzić do objęcia w trwałe zagospodarowanie gruntów rolnych, które ze względu na ich słabą jakość i położenie nie były w żaden sposób wykorzystywane.⁵⁵ Pierwowzorem rozwiązania zawartego aktualnie w art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym było zwolnienie zawarte w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 24 listopada 1964 r. dotyczące m.in. gruntów państwowych nabywanych na utworzenie lub powiększenie gospodarstwa rolnego⁵⁶. Na mocy tego aktu grunty tego typu korzystały z 3-letniego okresu zwolnienia od podatku gruntowego. Zostało ono wzbogacone w 1967 r. w ten sposób, że po upływie 3-letniego okresu zwolnienia podatek był w kolejnych latach opłacany w kwocie obniżonej (w pierwszym roku o 75%, w drugim o 50% i w trzecim roku po upływie zwolnienia o 25%).⁵⁷ W ten sposób ukształtowało się zwolnienie w brzmieniu w bardzo zbliżonym do obowiązującego dzisiaj⁵⁸, którego głównym celem było przez cały ten okres zwiększenie zaintereso-

55 Szerzej na ten temat A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, op. cit. s. 122 i n.

56 Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 24 listopada 1964 r. w sprawie zwolnienia od podatku gruntowego niektórych gruntów oraz obniżenia od podstawy opodatkowania w podatku gruntowym z użytków VI klasy (Mon. Pol. Nr 83, poz. 391)

57 Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 16 marca 1967 r. zmieniające zarządzenie w sprawach zwolnień i obniżek w podatku gruntowym (Mon. Pol. Nr 24, poz. 112).

58 Zwolnienie to ulegało pewnym modyfikacjom m.in. w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 1981 r. w sprawie ulg i zwolnień w podatku gruntowym (Mon. Pol. Nr 3, poz. 296), gdzie wprowadzono warunek zawarcia umowy na okres co najmniej 10 lat; ustawie z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. Nr 74, poz. 443) na mocy której zwolnienie gruntów PFZ zostało zapisane w ustawie o podatku rolnym i ustawie z dnia 29 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr z 1994 r., Nr 1, poz. 3) gdzie zwolnione zostały grunty wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa.

wania zagospodarowaniem wszystkich użytków rolnych stanowiących własność państwową. Mimo pewnych zmian w konstrukcji tego zwolnienia nie ma podstaw do twierdzenia, że zmieniły się zasadniczo cele utrzymywania tego zwolnienia w ustawie o podatku rolnym. W dalszym ciągu ma ono zachęcać do podejmowania działalności rolniczej na gruntach będących w Zasobie Własności Rolnej Skarbu Państwa, które w związku z likwidacją PGR-ów bardzo często nie są wykorzystywane zgodnie z ich przeznaczeniem.⁵⁹ Ustalenie celu analizowanej regulacji ma fundamentalne znaczenie dla jej prawidłowej wykładni, zwłaszcza że oparcie się jedynie na literalnym brzmieniu tego przepisu, co starałem się wykazać wyżej – prowadzi do trzech odmiennych interpretacji. Tak więc art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym powinien być odczytywany z uwzględnieniem celu, któremu ma służyć ta regulacja. W tym kontekście co najmniej dyskusyjnym jest przyjęcie założenia, że zwolnienie gruntów nowo nabytych lub wydzierżawionych przysługuje jedynie wówczas, gdy łączna powierzchnia gospodarstwa nie przekracza 100 ha. Takie pojmowanie zwolnienia ogranicza bardzo jego motywacyjne oddziaływanie, a w niektórych wypadkach je przekreśla. Dzieje się tak dlatego, że:

- ze zwolnienia, w ujęciu zaprezentowanym przez Sąd, mogą korzystać jedynie podatnicy, którzy mają gospodarstwa nie przekraczające 100 ha i to na takiej zasadzie, że im większe jest gospodarstwo – tym mniejszy areał gruntów może być objęty zwolnieniem. Nie znajduje ono w ogóle zastosowanie do rolników mających już dosyć duże powierzchniowo gospodarstwa. Natomiast w pełni może mieć zastosowanie jedynie do osób, które nie posiadają gruntów. Taka interpretacja art. 12 ust. 1 pkt 4 doprowadza się do preferowanie jednej tylko grupy podatników, a mianowicie tych którzy mają stosunkowo niewielkie gospodarstwa lub nie mają ich w ogóle, z jednoczesnym pozbawieniem możliwości skorzystania z preferencyjnego opodatkowania tych, których gospodarstwa przekraczają 100 ha.

59 Na takie właśnie cele tego zwolnienia wskazuje m.in. poseł sprawozdawca projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, o lasach oraz o podatkach i opłatach lokalnych w swoim wystąpieniu w dniu 8 maja 1996 r. – zob. stenogram z 79 posiedzenia Sejmu w dniu 8 maja 1996 r., s. 35.

Rozwiązanie to wzorowane jest chyba na założeniach reformy rolnej z 1946 r., podczas której stosowano bardzo zbliżony podział gospodarstw. Stanowi to przejaw złamania zasady równości opodatkowania, nie znajdujący żadnego uzasadnienia prawnego. Czy znajduje to uzasadnienie ekonomiczne? Jeżeli przyjmiemy, że zwolnienie ma zachęcać do zagospodarowania gruntów nie wykorzystywanych rolniczo, ograniczenie jego stosowania tylko do rolników „małorolnych” jest nieuzasadnione. Cele te można skuteczniej realizować zachęcając wszystkich, a nie tylko określoną grupę rolników, do obejmowania odłogów w trwale zagospodarowanie.

- ze zwolnienia, zgodnie z poglądami Sądu, skorzysta osoba, która nabywa 100 ha w celu założenia gospodarstwa, natomiast nie obejmie ono w ogóle gruntów osoby, która nabywa 100, 01 ha. Taka sama sytuacja wystąpi wówczas, gdy właściciel 1,01 ha gruntu rolnego dokupi 100 ha. Nie będzie on mógł skorzystać ze zwolnienia i w konsekwencji do momentu nabycia gruntów będzie na nim ciążył podatek rolny. Natomiast jeżeli osoba, która nie posiadała wcześniej gruntów, nabywa 100 ha korzysta ze zwolnienia. Trudno jest wskazać argumenty uzasadniające tego typu następstwa wykładni analizowanego artykułu ustawy o podatku rolnym.
- zwolnienie, w wersji wynikającej z uchwały NSA, odbiega od konstrukcji tego typu wyłączeń i ulg przedmiotowych występującej w innych podatkach.⁶⁰ Regułą jest, że przekroczenie ustawowo określonego limitu nie powoduje utraty prawa do wyłączenia bądź ulgi, ale jedynie opodatkowanie nadwyżki ponad ten limit na ogólnych zasadach. W analizowanym przypadku jest inaczej, a mianowicie przekroczenie 100 ha całkowi-

60 Por. konstrukcja ulgi w podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia budynku mieszkalnego o powierzchni do 110 mkw. – art. 16 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 207 z późn. zm.) i odliczenie od podstawy opodatkowania wydatków „mieszkaniowych”, których kwota nie może przekroczyć iloczynu 70 mkw. powierzchni użytkowej i specjalnego wskaźnika przeliczeniowego – art. 26 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 z późn. zm.). W przypadku przekroczenia ww. norm powierzchni opodatkowaniu podlega jedynie nadwyżka ponad te normy.

cie pozbawia prawa do zwolnienia nawet tej części gruntów, która nie przekracza tego limitu. To stanowisko też nie znajduje wg mnie dostatecznego uzasadnienia.⁶¹

Stąd też, biorąc pod uwagę cel jaki ma być realizowany za pomocą analizowanego zwolnienia, bardziej zasadne wydaje się przyjęcie pierwszej z wyżej przedstawionych interpretacji, zgodnie z którą jedynie nadwyżka ponad 100 ha podlega opodatkowaniu, a grunt do powierzchni nie przekraczającej 100 ha jest zwolniony od podatku, bez względu na powierzchnię nabywanej działki i powierzchnię łączną gospodarstwa rolnego. Takie pojmowanie konstrukcji tego zwolnienia zapewnia, że będzie ono oddziaływało na najszerszy krąg osób zainteresowanych objęciem gruntów w trwale zagospodarowanie, w tym również rolników, którzy posiadają już duże obszary gospodarstwa. Wszyscy zainteresowani, przyjmując tę interpretację, mogliby korzystać ze zwolnienia na takich samych zasadach, bez różnicowania uprawnień poszczególnych podatników w zależności od wielkości posiadanego gospodarstwa. Plusem tej interpretacji jest również to, że konstrukcja tego zwolnienia jest zbliżona do występującej w innych podatkach, a przez to łatwiejsza do zrozumienia i zaakceptowania przez podatników.

Interpretacja ta ma jednak – zdaniem jej przeciwników – pewne wady. Podnoszą oni, że nabywane grunty są z reguły zakwalifikowane do różnych klas, co powoduje, że nie wiadomo jakie grunty (które klasy) objąć zwolnieniem w przypadku nabycia gruntów przekraczających 100 ha. Na przykład podatnik obejmuje w trwale zagospodarowanie 200 ha gruntów ornych, w tym 70 klasy III, 70 klasy IV i 60 klasy V. Jakie grunty należy objąć zwolnieniem? Rozwiązanie tego problemu jest zawarte w art. 13d ust. 1 ustawy o podatku rolnym, z którego wynika, że zwolnienie to przyznawane jest na wniosek podatnika. We wniosku więc podatnik powinien wskazać, które 100 ha nabytych gruntów ma być objętych zwolnieniem.

61 Spowoduje to duże zainteresowanie nabywaniem stosunkowo małych działek gruntu, dostosowanych do powierzchni gospodarstw tak, aby powierzchnia łączna nie przekraczała 100 ha. W praktyce AWRSP ma największe trudności z zagospodarowaniem dużych areałów gruntów, pozostałych po upadłych PGR-ach.

Jako mankament takiego rozumienia omawianego zwolnienia wskazuje się to, że każde nabywane lub wydzierżawiane 100 ha może korzystać ze zwolnienia wówczas, gdy odpowiednio zostanie sporządzona umowa. I tak np. osoba nabywająca 200 ha, chcąc skorzystać ze zwolnienia, zawrze w różnym czasie 2 odrębne umowy – każdą dotyczącą nabycia 100 ha i w ten sposób cały nabywany przez nią grunt będzie zwolniony od podatku. Jest to oczywiście mankament pod warunkiem, że uznamy za racjonalne ograniczenie zwolnienia tylko do 100 ha. Słuszne wydaje się, co już było sygnalizowane, aby ograniczenia tego nie wprowadzano do art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym. Nie służy ono bowiem motywacyjnemu oddziaływaniu zwolnienia, a w niektórych przypadkach całkowicie je niweluje.

Reasumując należy stwierdzić, że wprowadzona z początkiem 1997 r. zmiana warunków przyznawania zwolnienia gruntów nabywanych i wydzierżawianych na utworzenie nowego i powiększenie istniejącego gospodarstwa rolnego, polegająca na ograniczeniu zwolnienia tylko do 100 ha, jest rozwiązaniem sprzecznym z istotą tego typu zwolnień. Nie zachęca ono, (a wręcz przeciwnie) do zagospodarowywania nie wykorzystywanych rolniczo gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa. Redakcja art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym, po wprowadzeniu zmian, jest na tyle niejasna i skomplikowana, że konieczne wydają się jej szybkie zmiany. Powinny one, moim zdaniem, pójść w kierunku wyeliminowania z tego artykułu ograniczenia zwolnienia do 100 ha nabywanych gruntów i jego rozciągnięcia na wszystkie grunty nabyte lub wydzierżawione w celu utworzenia nowego lub powiększenia istniejącego gospodarstwa, bez względu na to czyją stanowią własność. Stosowanie zwolnienia tylko w stosunku do odłogujących gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa jest niezgodne z realizowanymi obecnie celami polityki rolnej.⁶² Należy również sprecyzować pojęcie „trwałego zagospodarowania” gruntów, poprzez dodanie do obowiązującej definicji warunku prowadzenia na

62 W tym miejscu warto zaznaczyć, że ograniczenie zwolnienia do 100 ha nie uzyskało akceptacji Rady Ministrów, której przedstawiciel opowiedział się za utrzymaniem konstrukcji tego zwolnienia w dotychczasowy kształcie – zob. stenogram z 79 posiedzenia Sejmu w dniu 8 maja 1996 r., gdzie zawarte jest wystąpienie Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów W. Manugiewiczca dotyczące m.in. projektowanych zmian w ustawie o podatku rolnym.

tych gruntach racjonalnej gospodarki rolnej. Utożsamianie trwałego zagospodarowania gruntów z 10-letnią dzierżawą nie daje dostatecznych gwarancji, że ze zwolnienia będą korzystały grunty wykorzystywane rolniczo.

Sprecyzowania wymaga również art. 12 ust. 2 ustawy o podatku rolnym, w którym uregulowane są zasady określania okresu stosowania omawianego zwolnienia. Okres ten liczy się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawarto umowę sprzedaży gruntów, bądź prawa użytkowania gruntów lub objęto grunty w trwałe zagospodarowanie. Jest on dostosowany do momentu powstania obowiązku podatkowego po stronie nabywcy gruntu. Podatnik chcąc skorzystać ze zwolnienia składa, zgodnie z art. 13d ustawy o podatku rolnym, wniosek do organu podatkowego, na podstawie którego wydawana jest decyzja przyznająca zwolnienie. Ma ona charakter deklaratoryjny, stwierdza jedynie, że określone grunty korzystają ze zwolnienia na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym. W tym miejscu nasuwa się wątpliwość dotycząca okresu stosowania zwolnienia w przypadku niezłożenia wniosku przez podatnika, albo złożenia go po upływie kilku miesięcy albo nawet lat od dnia nabycia gruntów. Czy w takim wypadku podatnikowi przysługuje zwolnienie, a jeżeli tak – to od kiedy powinno ono być stosowane? Odpowiadając na tak postawione pytanie należy wyjść od stwierdzenia, że zwolnienie ma charakter ustawowy i przysługuje podatnikom spełniającym warunki określone w art. 12 ust. 1 pkt 4, bez względu na inne okoliczności nie wymienione w ustawie. Organ podatkowy, w przypadku spełnienia przez podatnika ustawowych warunków zwolnienia, nie może odmówić jego przyznania. Opóźnienie w złożeniu wniosku, a przez to brak decyzji organu podatkowego, nie jest podstawą do pozbawienia podatnika prawa do zwolnienia wynikającego z ustawy. Zwolnienie to przysługuje, ale nie może być stosowane do momentu wydania decyzji poprzedzonej złożeniem wniosku przez podatnika. Jest ono jakby „zawieszony” z tego powodu, że podatnik nie złożył wniosku o jego przyznanie. Po złożeniu wniosku organ podatkowy bada czy są spełnione warunki przyznania zwolnienia i jeżeli tak – wydaje decyzję przyznającą zwolnienie. W decyzji tej, według mnie, nie może określić innego okresu stosowania zwolnienia niż ten, który wynika bezpośred-

nio z art. 12 ust. 2 ustawy o podatku rolnym. Okres ten jest jednoznacznie określony w ustawie, bez przyznania organowi podatkowemu kompetencji do jego modyfikowania (skracania bądź przedłużania). Tak więc w przypadku, gdy podatnik nabył grunty w kwietniu 1997 r. a wniosek o zastosowanie zwolnienia złożył w grudniu tego samego roku, okres zwolnienia liczy się, zgodnie z art. 12 ust. 2, od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w której zawarto umowę sprzedaży, czyli od maja 1997 roku.

8.3. Zwolnienie gruntów odłogujących

Powoływaną ustawą z 4 lipca 1996 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym ograniczono stosowanie zwolnienia od podatku tych użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej. Od 1997 r. zwolnienie może dotyczyć nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa, lecz nie więcej niż 10 ha. Ograniczenie obszarowe tego zwolnienia, podobnie jak w art. 12 ust. 1 pkt 4, rodzi pewne trudności na etapie jego praktycznego stosowania. Można to zilustrować następującym przykładem. Podatnik jest właścicielem gospodarstwa o pow. 200 ha, z czego grunty nieużytkowane to 30 ha, a w tym 10 ha klasy I, 10 ha klasy II i 10 ha klasy III. Na mocy zmodyfikowanego cytowaną ustawą artykułu można zwolnić jedynie 10 ha. Przepis ten jednak nie precyzuje, jaki grunt można w tym wypadku zwolnić. Wydaje się, że w takiej sytuacji to podatnik we wniosku skierowanym do organu podatkowego określić powinien, jakie grunty chce objąć zwolnieniem. W praktyce może to być jednak utrudnione, ze względu na zróżnicowanie klas gruntów na określonych działkach, rozłóg gospodarstwa i częściowe jedynie odłogowanie gruntów na danych działkach. Sprecyzowania w art. 12 ust. 1 pkt 7 wymaga również to, ile razy podatnik może korzystać ze zwolnienia z tego tytułu. W przepisie tym mowa jest tylko o tym, że zwolnienie przysługuje przez trzy lata. Czy zatem po upływie tego okresu zwolnienia może znowu być stosowane, jeżeli grunty nie są dalej wykorzystywane rolniczo? Wydaje się że nie, ponieważ, przyjmując takie rozumienie, zwolnienie te przysługiwałoby przez cały czas odłogowania gruntów, co na pewno nie jest zgodne z istotą tego zwolnienia. W takim razie czy w przypadku, gdy po

upływie 3-letniego okresu zwolnienia podatnik przez rok będzie prowadził na takim gruncie działalność i następnie wystąpi o przyznanie zwolnienia w związku z ponownym odlogowaniem gruntu, to powinien je otrzymać? Trzymając się jedynie literalnego brzmienia tego przepisu należałoby odpowiedzieć, że podatnik jest uprawniony do korzystania ze zwolnienia, ponieważ spełnia wszystkie ustawowe warunki jego przyznawania. Biorąc jednak pod uwagę cel tej regulacji, taka interpretacja nie znajduje uzasadnienia, ponieważ prowadzi do preferencyjnego opodatkowania osób, które nie wykorzystują gruntów rolnych zgodnie z ich przeznaczeniem. Rozwiązanie tego problemu wymaga wprowadzenia do analizowanego przepisu zastrzeżenia, że z tego tytułu grunty są zwolnione od podatku raz na pewien okres, np. obowiązywania ustawy o podatku rolnym.⁶³ Do momentu zmiany przepisu problemy te mogą być uregulowane w uchwałach rad, które na podstawie art. 12 ust. 7 są uprawnione do określania trybu i szczegółowych warunków tego zwolnienia.⁶⁴

8.4. Ulga z tytułu kłęski żywiołowej

Ulgi w podatku rolnym przybierają z reguły postać odliczeń i obniżek kwoty podatku. Inaczej jest jednak w przypadku ulg z tytułu wystąpienia kłęski żywiołowej, która spowodowała istotne szkody w gospodarstwie rolnym. Ulga ta polega, zgodnie z art. 13c ustawy o podatku rolnym, na zaniechaniu ustalania podatku rolnego lub zaniechaniu jego poboru w całości lub części w zależności od rozmiarów strat. Obie te instytucje, tj. zaniechanie ustalania i poboru, uregulowane

63 Tak właśnie określony został okres korzystania z odliczeń od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym wydatków związanych z budową domu wielorodzinnego z lokalami na wynajem – zob. art. 26 ust. 2 powoływanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

64 Z określaniem przez rady gmin trybu i szczegółowych warunków stosowania zwolnienia od podatku użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej wiąże się szereg spotykanych w praktyce nieprawidłowości. I tak np. jeżeli rada gminy nie podejmie takiej uchwały, to nie ma podstaw do odmowy stosowania zwolnienia. Zwolnienie to przysługuje z mocy ustawy i nie jest uzależnione od podjęcia uchwały przez radę. Uchwalone przez radę szczególne warunki stosowania zwolnienia nie mogą ograniczać postanowień ustawowych. Przykładem tego rodzaju warunku może być spotykane w praktyce ograniczenie zwolnienia tylko do podatników posiadających gospodarstwo od 5 lat, albo stosowanie zwolnienia tylko do gruntów ornych, z wyłączeniem łąk i pastwisk. Niedopuszczalne jest również ustanawianie w uchwale rady kar za naruszenie warunków zwolnienia. Problematyki tej dotyczy wyrok NSA z dnia 4 marca 1993 r. (sygn. akt SA/Wr 1449/92).

były do końca 2001 r. w ordynacji podatkowej, gdzie też określone są kryteria i tryb ich stosowania przez wójta, burmistrza i prezydenta.⁶⁵ Jaka jest zatem różnica pomiędzy zaniechaniami uregulowanymi w ustawie o podatku rolnym i ordynacji podatkowej? Sprowadza się do tego, że zaniechania uregulowane w ordynacji mają charakter uznaniowy, tzn. ich zastosowanie jest zależne od decyzji organu podatkowego, który może, ale nie musi ich zastosować nawet w przypadku wystąpienia kryteriów uzasadniających ich przyznawanie. W ustawie o podatku rolnym zaniechania przyznaje się w razie wystąpienia klęski żywiołowej, bez pozostawienia możliwości decydowania o tym organom podatkowym. W razie wystąpienia szkód powstałych w wyniku klęski żywiołowej organ podatkowy zobligowany jest, na wniosek podatnika, do wydania decyzji, w której zaniecha ustalenia lub poboru podatku rolnego. Podstawą do wydania tej decyzji powinien być analizowany art. 13c ustawy o podatku rolnym.

8.5. Ulgi inwestycyjne

W ustawie o podatku rolnym w specyficzny sposób uregulowane są ulgi inwestycyjne. Przysługują one, zgodnie z art. 13 ustawy o podatku rolnym, 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 niekoniecznie powinny być nadal preferowane i bardzo często nie są

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

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?⁶⁶ Rozwiązanie to odbiega, na co często wskazują podatnicy podatku rolnego, od zasad stosowania ulg inwestycyjnych w innych podatkach. W obu podatkach dochodowych podatnicy mają możliwość odliczenia wydatków na budowę w zasadzie wszystkich budynków wykorzystywanych do prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, bez dodatkowych ograniczeń dotyczących rodzaju budynku, tak jak ma to miejsce w ustawie o podatku rolnym.⁶⁷ Wydatki inwestycyjne odliczane od podatków dochodowych mają znacznie szerszy zakres przedmiotowy niż w podatku rolnym. Oprócz budynków i budowli obejmują bowiem różnego rodzaju maszyny, urządzenia, środki transportu, prawa majątkowe, a nawet przedsiębiorstwa lub zorganizowane części mienia przedsiębiorstwa.⁶⁸ Wydaje się, że na podobnych zasadach powinny być uregulowane ulgi inwestycyjne w podatku rolnym. Ograniczanie ich do „budynków inwentarskich i deszczowni” nie znajduje dostatecznego uzasadnienia i wydaje się być przejawem nierównorzędnego traktowania działalności inwestycyjnej w ramach systemu podatkowego. Utrzymywanie w konstrukcji podatku rolnego przestarzałych ulg inwestycyjnych, unormowanych w sposób odbiegający od aktualnych rozwiązań, świadczy również o braku synchronizacji przepisów regu-

66 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. 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.

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

68 Ibidem.

lujących tą materię w poszczególnych ustawach podatkowych. Ten brak synchronizacji widoczny jest nie tylko przy zestawieniu regulacji dotyczących ulg inwestycyjnych w podatku rolnym i podatkach dochodowych. Z podobnym zjawiskiem spotykamy się również na gruncie przepisów regulujących podatek od nieruchomości, w których nie są uwzględnione preferencje podatkowe wynikające z ustawy o podatku rolnym. I tak np. wydatki na budowę elektrowni wodnych podlegają odliczeniu od podatku rolnego, ale grunty zajęte w gospodarstwie rolnym pod obiekty tej elektrowni podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.⁶⁹ Podobnie jest z obiektami służącymi ochronie środowiska, których zainstalowanie skutkuje zastosowaniem ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym, co jednak nie znajduje odzwierciedlenia w podatku od nieruchomości, gdzie obiekty te, z wyjątkiem oczyszczalni ścieków, podlegają opodatkowaniu na ogólnych zasadach przewidzianych dla budynków.

Istotnym ograniczeniem w stosowaniu ulg inwestycyjnych jest możliwość odliczania wydatków inwestycyjnych od podatku tylko przez 15 lat. Kwoty wydatków związanych z realizacją inwestycji w wielu wypadkach są nieporównywalne z wysokością podatku rolnego obciążającego przeciętne gospodarstwo rolne. Prowadzi to w niektórych wypadkach do braku możliwości wykorzystania ulgi inwestycyjnej w ustawowo określonym okresie jej stosowania. Kwota podatku rolnego jest bowiem na tyle niska, że uniemożliwia 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 że funkcjonują omawiane ulgi inwestycyjne.⁷⁰

Z powodów wyżej zasygnalizowanych uzasadnione są postulaty zmiany konstrukcji ulg inwestycyjnych w podatku rolnym idące w kie-

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

70 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.

runku rozszerzenia zakresu przedmiotowego inwestycji nimi objętych, ich synchronizacji z rozwiązaniami występującymi w innych ustawach podatkowych oraz wydłużenie okresu ich stosowania. Jednak zasadniczym powodem nieskuteczności stosowanych ulg inwestycyjnych jest niewielki ciężar ekonomiczny podatku rolnego, ograniczający ich motywacyjne oddziaływanie. Zwiększenie obciążenia podatkiem rolnym gospodarstw rolnych wymaga jednak gruntownej reformy tego podatku, co może, wg mnie, nastąpić dopiero w ramach całościowej reformy opodatkowania nieruchomości, w wyniku której zostanie wprowadzony podatek katastralny, obejmujący swym zakresem również grunty gospodarstwa rolnego.

IV

PODSTAWOWE PROBLEMY DOTYCZĄCE OPODATKOWANIA LASÓW I GRUNÓTW LEŚNYCH PODATKIEM LEŚNYM

1. Podatnicy podatku leśnego

Podmioty zobowiązane do płacenia podatku leśnego zostały określone w ustawie o lasach na zasadach bardzo zbliżonych do występujących w podatku rolnym i (ale już z pewnymi odrębnościami, o których niżej) w podatku od nieruchomości. Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy o lasach, obowiązek podatkowy ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, które są właścicielami albo samoistnymi posiadaczami lasów, posiadają lasy stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na podstawie zawartej umowy lub innego tytułu prawnego, a także bezumownie. Podatnikiem podatku leśnego jest więc, podobnie jak w podatku od nieruchomości i rolnym, właściciel lub posiadacz lasów stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Do niedawna istniały pewne problemy z pojmowaniem „właściciela lasu” z uwagi na to, że w art. 6 pkt 3 ustawy o lasach zawarta jest odrębna definicja tegoż „właściciela”, zgodnie z którą jest nim osoba fizyczna lub prawna będąca właścicielem lub posiadaczem lasu nie stanowiącego własności Skarbu Państwa. Innymi słowy, właścicielem lasu, zgodnie z tą definicją, jest właściciel lub posiadacz lasu nie stanowiącego własności Skarbu Państwa. Definicja ta w odniesieniu do podmiotu podatku leśnego niczego nie wyjaśniała, a wręcz przeciwnie – powodowała powstawać wątpliwości czy na gruncie ustawy o lasach może być stosowane pojęcie właściciela i posiadacza występujące w prawie cywilnym. W praktyce jednak określenie to, chociaż zawarte w ustawie o lasach regulującej m.in. podatek leśny, nie było stosowane. Problem ten został

definitywnie rozwiązany poprzez zmianę przepisów, w wyniku której wyraźnie zapisano, że definicja ta nie ma zastosowania do przepisów regulujących konstrukcję podatku leśnego, zawartych w rozdziale 9 ustawy o lasach.¹ Wskazuje to jednak, że ustawa o lasach jest aktem prawnym nastawionym głównie na regulacje gospodarki leśnej, a zamieszczenie w jej ramach przepisów podatkowych prowadzi do powstawania tego typu problemów. W każdym razie obecnie nie ma już wątpliwości, że definicja właściciela z ustawy o lasach nie może być stosowana na potrzeby opodatkowania podatkiem leśnym, a przez właściciela i posiadacza należy rozumieć osoby, którym przysługuje odpowiednio: prawo własności w rozumieniu art. 140 i n.k.c., lub które faktycznie władają rzeczą na warunkach określonych w art. 336 i n.k.c.

Takie rozumienie właściciela i posiadacza, a przez to i podatników podatku leśnego, odbiega od określenia zastosowanego w konstrukcji podatku od nieruchomości. Podatnikiem podatku od nieruchomości, poza właścicielem i posiadaczem, jest również zarządca nieruchomości, co ma bardzo ważne następstwa przy określeniu osób zobowiązanych do opłacania podatku, zwłaszcza w odniesieniu do gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego. Podatnikami tego podatku są bowiem jednostki organizacyjne Skarbu Państwa i samorządu, które mają w zarządzie nieruchomości państwowe i komunalne.² Są one podatnikami, co należy podkreślić, nie jako posiadacze,³ ale jako zarządcy nieruchomości tego typu. Zarządca nie został wymieniony jako podatnik w ustawie o lasach, przez co obowiązek podatkowy w przypadku ustanowienia zarządu na rzecz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej spoczywa na Skarbie Państwa lub jednostce samorządowej. Wydaje się, że jest to pewna niekonsekwencja, niepotrzebnie gmatwująca dosyć wyraźną zasadę opodatkowania gruntów państwowych i komunalnych, wynikającą z art. 61 ust. 1 pkt 2 ustawy o lasach, zgod-

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

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

3 Zarządca nie jest posiadaczem nieruchomości, ponieważ nie włada on nieruchomością we własnym imieniu – co jest charakterystyczne dla posiadaczy – ale w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa lub gminy.

nie z którą każdy posiadacz, nawet bez tytułu prawnego, oraz zarządca nieruchomości tego typu, jest zobligowany do płacenia podatku. Celem tego przepisu jest, jak się wydaje, rozciągnięcie obowiązku podatkowego na wszystkie podmioty, które władają nieruchomościami Skarbu Państwa i samorządowymi, bez względu na jakiej podstawie to robią. Chodzi o to, żeby każdy podmiot wykorzystujący te nieruchomości był obciążony podatkiem leśnym. Przy założeniu, że taki jest cel tej regulacji, wyłączenie zarządcy z kręgu podatników podatku leśnego nie służy jego realizacji. Wskazanie jedynie właściciela i posiadacza jako podatników podatku leśnego, przy jednoczesnym obciążeniu tym podatkiem jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych, doprowadziło do zróżnicowania zasad opodatkowania lasów państwowych i komunalnych. Gmina, w przypadku przekazania w zarząd lasów stanowiących jej własność, nie może obciążyć podatkiem leśnym zarządcy – nie jest to bowiem podmiot wskazany jako podatnik w art. 61 ust. 1 ustawy o lasach, natomiast zarządca lasów Skarbu Państwa – Lasy Państwowe (a w zasadzie jego jednostki organizacyjne) jest podatnikiem tego podatku. Jeżeli podatnikami podatku leśnego są nadleśnictwa jako jednostki organizacyjne Lasów Państwowych, to dlaczego inni zarządcy (ich jednostki organizacyjne) nie są podatnikami podatku leśnego? Obciążenie podatkiem tylko zarządcy gruntów państwowych, z pominięciem zarządców gruntów komunalnych, jest przejawem nierównorzędnego traktowania podatników podatku leśnego.

Wykluczenie z kręgu podatników podatku leśnego zarządcy ma i ten skutek, że częściowo traci sens zapis art. 61 ust. 1 ustawy o lasach, zgodnie z którym podatnikami tego podatku mogą być również jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, w przypadku gdy przysługuje im prawo własności lub posiadają nieruchomości państwowe i komunalne. Jednostki tego typu nie mogą być właścicielami ani też posiadaczami nieruchomości, a przez to wskazywanie ich jako podatników w tych przypadkach jest bezcelowe. Jedynie w przypadku wyraźnego określenia w ustawie zarządcy jako podatnika – co ma miejsce w konstrukcji podatku od nieruchomości – jednostki organizacyjne Skarbu Państwa i gminy nie mające osobowości prawnej, na rzecz których ustanowiony został zarząd, stają się, obok osób fizycz-

nych i prawnych, podatnikami tego podatku. W konstrukcji podatku leśnego zarządca nie jest podatnikiem, a więc traci sens ustawowe wskazanie tych jednostek jako obciążonych tym podatkiem. W związku z tym należy stwierdzić, że w aktualnym stanie prawnym, podatnikami podatku leśnego nie mogą być jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, z wyjątkiem nadleśnictw i jednostek organizacyjnych Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, które zostały imiennie wskazane jako podatnicy. Należy przy tym podkreślić, że nadleśnictwa i jednostki AWRSP nie są właścicielami ani posiadaczami lasów państwowych, ale jednostkami organizacyjnymi zarządcy – Lasów Państwowych i powiernika – AWRSP.⁴ Podstawą ich opodatkowania nie jest zatem art. 61 ust. 1 ustawy o lasach, tylko ust. 2 tego przepisu. Gdyby nie ten zapis, żadna jednostka organizacyjna tego typu nie mogłaby być obciążona podatkiem leśnym.

4 Uprawnienia AWRSP w zakresie gospodarowania mieniem Skarbu Państwa opierają się na konstrukcji prawnej powiernictwa. Powiernikiem jest osoba prowadząca cudze sprawy, lecz we własnym imieniu. W przypadku Agencji – nie staje się ona właścicielem przejętego mienia, a wyłącznie podmiotem wykonującym w imieniu własnym powierzone jej uprawnienia właścicielskie państwa – por. S. Prutis, *Gospodarowanie nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa. Komentarz i orzecznictwo* SN i NSA, Białystok 1997, s. 27.

2. Opodatkowanie lasów stanowiących współwłasność

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.⁵ Pozwala to twierdzić, że na gruncie tych ustaw przyjmuje się cywilistyczne pojęcie własności i posiadania, co wyklucza jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej z kręgu właścicieli (współwłaścicieli) i posiadaczy (współposiadaczy) nieruchomości. W części podatkowej ustawy o lasach nie ma jakichś szczególnych regulacji dotyczących rozumienia prawa własności i posiadania nieruchomości, odbiegających od postanowień kodeksu cywilnego w tym zakresie. W związku z tym należy przyjąć, bazując na kodeksie cywilnym, że współwłaścicielem albo współposiadaczem może być tylko osoba fizyczna lub osoba prawna, a nie tzw. ułomne osoby prawne. 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 roz-

5 Zob. art. 2 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z którego wynika, że jeżeli nieruchomość jest współwłasnością albo jest we współposiadaniu dwóch lub więcej **osób prawnych albo osób fizycznych**, z wyjątkiem nieruchomości małżonków, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania. Przepis o identycznej treści znajduje się w ustawie o podatku rolnym – zob. art. 1 ust. 3.

ważąc przeniesienie tego przepisu do art. 61, gdzie, biorąc pod uwagę racjonalną systematykę tego aktu, byłby on we właściwym miejscu.

Uzasadniony jest postulat wyraźnego zapisania w ustawie o lasach, np. w formie oddzielnego punktu w art. 61, że obowiązek podatkowy obciąża, poza właścicielami i posiadaczami, również zarządców lasów i gruntów leśnych stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy. Umożliwiłoby to opodatkowanie na takich samych zasadach jednostek organizacyjnych Skarbu Państwa i gmin, na rzecz których został ustanowiony zarząd nieruchomościami leśnymi. Z uwagi na to, że jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej nie mogą być właścicielami lub posiadaczami lasów, z art. 60 ust. 2 ustawy o lasach, w którym mowa jest o lasach stanowiących współwłasność lub znajdujących się we współposiadaniu, powinny być one wykreślone.

3. Las jako przedmiot opodatkowania

Opodatkowanie lasów i gruntów leśnych jest uregulowane w ustawie o lasach.⁶ W akcie tym, odnoszącym się zasadniczo do problematyki zachowania, ochrony i powiększania zasobów leśnych oraz prowadzenia gospodarki leśnej, uregulowano – „przy okazji” – podatek leśny. Jest to jeden z dwóch podatków w obowiązującym systemie, który nie ma „swojej” ustawy, lecz jest unormowany w akcie o zupełnie innym przedmiocie.⁷ Wydaje się to być jedną z głównych przyczyn powstawania wielu problemów interpretacyjnych przy opodatkowywaniu tego typu gruntów. Sztandarowym przykładem tego typu problemów mogą być występujące w praktyce spory co do pojęcia „lasu” jako przedmiotu tego podatku.⁸ Inaczej rzecz ujmując na gruncie obowiązującej ustawy nie bardzo wiadomo co to jest „las”. Wynika to z faktu, że w art. 60 tej ustawy w zasadzie nie ma określonego przedmiotu podatku leśnego.⁹ Znajduje się tam bowiem stwierdzenie, że opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają „wszystkie lasy”, z pewnymi wyjątkami niżej wyliczonymi. Przepisy rozdziału ustawy o lasach, chociaż regulują konstrukcję prawną podatku leśnego, nie określają w sposób precyzyjny bardzo istotnego elementu tego podatku, a mianowicie jego przedmiotu, poprzestając na stwierdzeniu, że jest nim „las”. Bliższe określenie tego pojęcia zawarte jest w części „niepodatkowej” ustawy, a konkretnie w art. 3 ustawy o lasach. Jest to zatem definicja stworzona przede wszystkim dla potrzeb regulacji dotyczących prowadzenia gospodarki leśnej, a nie opodatkowania lasów. Zgodnie z powołanym przepisem lasem jest grunt:

-
- 6 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. Nr 101, poz. 444 z późn. zm.).
 - 7 Drugim podatkiem jest podatek od gier uregulowany w ustawie z dnia 29 lipca 1992 r. o grach losowych i zakładach wzajemnych (Dz.U. z 1998 r., Nr 102, poz. 650 z późn. zm.).
 - 8 Zob. L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, Warszawa 1999, s. 181.
 - 9 Problem ten występuje również w orzecznictwie sądowym czego przykładem może być uchwała Sądu Najwyższego z dnia 14 kwietnia 1994 r. (III CZP 46/94 opubl. w OSNC 1994, z. 10, poz. 191). W orzeczeniu tym SN stwierdził, że plantacja choinek nie jest lasem, ale uprawą rolną. Pojmowanie „lasu” na potrzeby opodatkowania było również przedmiotem wyroku NSA z dnia 17 kwietnia 1996 r. (sygn. akt SA/Wr 1118/95, opubl. w: „Współnota” 1996, nr 47), gdzie Sąd orzekł, że lasem są również tereny związane z gospodarką leśną.

„1) o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha, pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) – drzewami i krzewami oraz runem leśnym – lub przejściowo jej pozbawiony:

- a) przeznaczony do produkcji leśnej lub
- b) stanowiący rezerwat przyrody lub wchodzący w skład parku narodowego albo
- c) wpisany do rejestru zabytków;

2) związane z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej: budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, linie podziału przestrzennego lasu, drogi leśne, tereny pod liniami energetycznymi, szkółki leśne, miejsca składowania drewna, a także wykorzystywany na parkingi leśne i urządzenia turystyczne.”

Przedstawiona definicja ustawowa lasu, z której wynika, że lasem jest określony grunt, odbiega zasadniczo od jego rozumienia potocznego¹⁰ i przyjętego w naukach leśnych.¹¹ Nie jest to również definicja, która odpowiada wymogom opodatkowania podatkiem majątkowym, jakim jest podatek leśny. Brak jest bowiem w niej, mimo że jest bardzo rozbudowana, precyzyjnie określonych kryteriów pozwalających jednoznacznie zakwalifikować dany obszar gruntu jako podlegający opodatkowaniu podatkiem leśnym. Na tym tle rodzą się na etapie realizacji podatku leśnego przez organy podatkowe gmin liczne wątpliwości i problemy interpretacyjne. Niektóre z nich są przedstawione niżej.

10 Lasem jest zwarte zbiorowisko drzew rosnących na pewnym obszarze w określonych warunkach glebowych i klimatycznych – zob. Mały Słownik Języka Polskiego, pod. red. S. Skorupki, H. Auderskiej, Z. Łepickiej, Warszawa 169, s. 336.

11 W. Radecki wskazuje, że „las to jeden z odnawialnych zasobów przyrody, powstających w wyniku procesu lasotwórczego jako kompleks, w którym roślinność swoista dla danego regionu biogeograficznego i wyróżniająca się wybitnym ilościowym udziałem drzew rosnących zwarcie, świat zwierzęcy, klimat lokalny, stosunki wodne i gleba związane są ze sobą wzajemnymi wpływami i współzależnościami” – zob. W. Radecki, Prawo o lasach. Komentarz, Wrocław 1993, s. 28.

4. Opodatkowanie lasów o powierzchni mniejszej niż 0,10 ha

Bardzo często występującym problemem jest opodatkowanie właścicieli lasów, których powierzchnia nie przekracza 0,10 ha. Nie są oni – zgodnie z przytoczoną wyżej definicją, właścicielami lasu w rozumieniu ustawy o lasach, ponieważ powierzchnia będąca w ich posiadaniu jest mniejsza niż 0,10 ha. Podatnikiem podatku leśnego może być natomiast, na podstawie art. 61 ust. 1 tej ustawy, jedynie właściciel lub posiadacz lasu. Przyjęcie poglądu, że posiadany przez nich grunt nie jest lasem pociąga za sobą konieczność opłacania znacznie wyższego od podatku leśnego podatku od nieruchomości. Zwolennicy tego poglądu wskazują, że konstrukcja podatku leśnego jest wzorowana na konstrukcji podatku rolnego, gdzie podstawowym czynnikiem uznania gruntów za gospodarstwo rolne jest norma obszarowa wynosząca 1 ha przeliczeniowy. Jeżeli grunty spełniają tę normę – to podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, jeżeli nie – to podatkiem od nieruchomości. Nie ma przy tym znaczenia co na tym gruncie rośnie albo czy jest tam prowadzona działalność rolnicza. Ich zdaniem, taką normą obszarową w podatku leśnym, decydującą o uznaniu danego gruntu za las, jest wspomniane wyżej 0,10 ha. Jeżeli zatem powierzchnia lasu, będącego własnością lub znajdująca się w posiadaniu jednej osoby, nie spełnia tej normy, to nie może być opodatkowana podatkiem leśnym. Przeciwnicy tego poglądu wskazują z kolei, że to nie organy podatkowe mają rozstrzygać, czy dany grunt pokryty drzewami jest lasem. Organ podatkowe dokonują wymiaru podatku na podstawie informacji o terenie zawartych w ewidencji gruntów¹² i planach urzędzenia lasów. Zgodnie z art. 21 ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne, dane zawarte w ewidencji są podstawą do określenia zobowiązań podatkowych, w tym również z tytułu podatku leśnego.¹³ Tak więc w przypadku oznaczenia w ewidencji gruntów danej działki jako lasu lub gruntu leśnego

12 Zgodnie z par. 3 rozporządzenia Ministrów Rolnictwa Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 158, poz. 813) ewidencja obejmuje całe terytorium RP i stanowi podstawę krajowego systemu informacji o terenie.

13 Dz.U. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.

(Ls)¹⁴, organy podatkowe opodatkowują dany grunt podatkiem leśnym, bez względu na jego powierzchnię. Organy podatkowe nie są uprawnione do zmiany zapisów zawartych w ewidencji gruntów i, co za tym idzie – wymierzania podatków na podstawie własnych ustaleń.¹⁵ W związku z tym nie mogą samodzielnie – na podstawie definicji z ustawy o lasach – klasyfikować dany grunt jako las, pomijając zapis z ewidencji. A zatem, zdaniem zwolenników tego poglądu, podstawowe znaczenie przy opodatkowaniu podatkiem leśnym mają zapisy zawarte w ewidencji gruntów,¹⁶ a nie określenie lasu zawarte w ustawie o lasach.

Akceptując ten pogląd należy jeszcze dodać, że jeżeli powstaną wątpliwości co do zasadności danych wynikających z ewidencji gruntów, to osoby zainteresowane mogą wszcząć procedurę zmierzającą do zmiany tych danych, a w efekcie doprowadzić do zmiany zasad ich opodatkowania.

-
- 14 Jak to wynika z par. 27 ust. 3 uytzki leśne dzielą się na: lasy i grunty leśne oznaczone symbolem – Ls i na grunty zadrzewione i zakrzewione oznaczone symbolem – Lz.
 - 15 Problematyka ewidencji gruntów jako podstawy wymierzania podatków omówiona jest szerzej w głosie L. Etela do uchwały Trybunału Konstytucyjnego z 6 września 1995 r. (sygn. akt W. 20/94) – opublikowanej w: „Finansach Komunalnych” 1997, nr 5.
 - 16 Świadomie pominięte są w tym miejscu plany urządzenia lasów, ponieważ jeżeli są one sporządzone to ten problem nie występuje.

5. Opodatkowanie gruntów zadrzewionych i zakrzewionych (Lz)

Na samym wstępie należy stwierdzić, że grunty zadrzewione i zakrzewione oznaczone w ewidencji gruntów symbolem Lz, zgodnie z rozporządzeniem w sprawie ewidencji gruntów i budynków, są zaliczane do użytków leśnych.¹⁷ Z wyżej przedstawionej definicji wynika, że ten rodzaj gruntów nie może być traktowany jako las w rozumieniu ustawy o lasach, a przez to nie może podlegać opodatkowaniu podatkiem leśnym. Potwierdza to klasyfikacja tego typu gruntów w ewidencji gruntów, gdzie lasy i grunty leśne w rozumieniu ustawy o lasach oznaczone są symbolem Ls. Ma to zasadnicze znaczenie przy ustalaniu zasad opodatkowania z uwagi na postanowienia powołanego już art. 21 Prawa geodezyjnego i kartograficznego, zgodnie z którym podstawą wymiaru podatków powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów.¹⁸ Tak więc jeżeli dany grunt jest sklasyfikowany w ewidencji gruntów jako Ls, to podlega on opodatkowaniu podatkiem leśnym. Innego rodzaju grunty nie są objęte tą ustawą. W związku z tym grunty zadrzewione i zakrzewione (Lz) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym. W takim przypadku znajdują zastosowanie reguły ogólne dotyczące opodatkowania gruntów. 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.¹⁹ Odnosząc to do Lz-etów należy stwierdzić, że nie są one, co zostało wykazane wyżej, objęte ustawą o lasach. Ten rodzaj gruntów nie występuje również w ustawie o podatku rolnym. Lz-ety nie wchodzi w skład gruntów gospodarstwa rolnego (zob. art. 1 ust. 2 ustawy o podatku rolnym), nie są zwolnione od tego podatku

17 Szerzej na ten temat Zofia Śmiałowska-Uberman, *Prawo geodezyjne i kartograficzne*. Komentarz, Katowice 1999, s. 154 i nast.

18 Dz.U. z 1989 r. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.

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

(zob. art. 12 tej ustawy), ani też nie są wyłączone z opodatkowania podatkiem rolnym (zob. art. 2 ustawy). Pozwala to jednoznacznie twierdzić, że nie są one objęte ustawą o podatku rolnym, ani też, co zostało wykazane wcześniej, podatkiem leśnym. W związku z tym Lz-ety, na mocy art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Ustalenie tego umożliwia przejście do omówienia kolejnego problemu dotyczącego Lz-tów, a mianowicie wysokości stawki podatku od nieruchomości właściwej do ich opodatkowania. Generalnie rzecz ujmując będzie to stawka właściwa dla tzw. pozostałych gruntów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 7 lit. c) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z jednym zasadniczym wyjątkiem dotyczącym Lz-etów będących w posiadaniu przedsiębiorców. Wyjątek ten bierze się z definicji gruntów związanych z działalnością gospodarczą, zawartej w art. 5 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z nią, upraszczając, za grunty związane z działalnością gospodarczą uważa się grunty zabudowane i nie zabudowane, będące w posiadaniu przedsiębiorcy. Sam fakt posiadania gruntu przez przedsiębiorcę, bez względu na jego rodzaj, przeznaczenie i inne okoliczności, skutkuje zatem uznaniem danego gruntu za związany z działalnością gospodarczą. Jedynym kryterium zaliczenia gruntów do kategorii najwyżej opodatkowanych jest jedynie stwierdzenie, że grunt jest w **posiadaniu** podmiotu gospodarczego. Trudno jest wskazać na argumenty uzasadniające tak wysokie opodatkowanie tego rodzaju gruntów. W gminach problem ten jest rozwiązywany w ten sposób, że dla Lz-etów w uchwałach rad ustalane są niższe stawki podatku od nieruchomości albo też zwalnia się ten rodzaj gruntu od podatku. Stąd też ustalając zasady opodatkowania Lz-etów położonych na terenie poszczególnych gmin należy stwierdzić, czy w uchwałach rad nie przewidziano niższych stawek lub zwolnień dla tego rodzaju gruntów.

W tym miejscu należy zauważyć, że wyżej przedstawiona definicja gruntów związanych z działalnością gospodarczą obowiązuje od początku 1997 r.²⁰ Do tego roku najwyższe stawki podatku można było

20 Szerzej zagadnienie to przedstawia L. Etel, S. Presnarowicz, Zmiany przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne (w:) Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r., pod red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1997.

stosować jedynie do gruntów związanych z **prowadzeniem** działalności gospodarczej, które **służyły** prowadzeniu tej działalności.²¹ Powodowało to, że najwyższe stawki mogły być stosowane jedynie do gruntów efektywnie służących prowadzonej działalności gospodarczej. Jeżeli zatem dany grunt nie mógł być wykorzystany do prowadzenia działalności, podlegał opodatkowaniu jako grunt pozostały. Jednakże zmiana definicji gruntów związanych z działalnością gospodarczą, dokonana z początkiem 1997 r., jednoznacznie wskazuje, że wszystkie grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy, nie objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym (w tym Lz-ety), należy opodatkować podatkiem od nieruchomości wg stawek najwyższych.

Na duże trudności z ustaleniem prawidłowych zasad opodatkowania Lz-etów wskazują urzędowe interpretacje Ministra Finansów dotyczące tego problemu.²² Wynika z nich, z czym się należy zgodzić, że grunty zadrzewione i zakrzewione (Lz) „nie są lasami, ani gruntem leśnym, a zatem nie są objęte opodatkowaniem podatkiem leśnym.” Nie można natomiast zgodzić się z dalszym twierdzeniem ministra, że „w sytuacji, gdy grunty oznaczone symbolem Lz wchodzi w skład gospodarstwa rolnego – z uwagi na brak przeliczników dla tego rodzaju użytków – nie mogą być przeliczone na hektary przeliczeniowe, w związku z czym podatek rolny z tych gruntów nie może być ustalony.” Przede wszystkim należy zauważyć, że Lz-ety nie mogą wchodzić w skład gruntów gospodarstwa rolnego. Zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy o podatku rolnym do gruntów gospodarstwa rolnego można jedynie zaliczyć:

- użytki rolne,
- grunty pod stawami,
- oraz sklasyfikowane w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne grunty pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem tego gospodarstwa.

21 Zob. art. 5 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w wersji obowiązującej do końca 1996 r.

22 Zob. pismo LK-80-61-1k1/AK/98 z 8 grudnia 1998 r. opublikowane w Biuletynie Skarbowym 1998, nr 6, s. 31 i wydane rok później pismo LK-LM/1262/104/JS/99 z grudnia 1999 r. (nie publikowane), w którym podtrzymane jest stanowisko ministerstwa zawarte w poprzednim piśmie.

Jest to zamknięte wyliczenie gruntów, które mogą wchodzić w skład gospodarstwa rolnego. Do gruntów gospodarstwa nie można zatem zaliczyć, co wynika z przytoczonego wyżej wyjaśnienia ministra, gruntów zadrzewionych i zakrzewionych (Lz). W związku z tym grunty te, jako nie objęte ustawą o podatku rolnym, powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Dokonanie podziału tych gruntów na takie, które wchodzi w skład gospodarstwa i pozostałe, wynikające z przytoczonego pisma, nie rzutuje na zasady ich opodatkowania. W obu przypadkach Lz-ety podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

6. Kiedy od gruntów leśnych płacimy podatek od nieruchomości?

Reguła rozgraniczająca zakres przedmiotowy podatku leśnego i podatku od nieruchomości została, o czy już była mowa, określona w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty **objęte** przepisami o podatku leśnym związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż leśna. W teorii i praktyce nie ma zgodności co do tego, jakie rodzaje gruntów należy uznać za **objęte** przepisami ustawy o lasach. W tym miejscu można przytoczyć wyrok NSA z dnia 15 października 1992 r., z tezy którego wynika, że nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości grunty opodatkowane podatkiem leśnym.²³ Czy rzeczywiście tylko ten jeden rodzaj gruntów nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości? Nie do końca można się zgodzić z takim twierdzeniem, ponieważ nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie tylko grunty, od których płaci się podatek leśny, ale również:

- lasy nie podlegające opodatkowaniu na mocy art. 60 ustawy o lasach, tj. nie związane z gospodarką leśną, zajęte na ośrodki wypoczynkowe itd.,
- lasy zwolnione od podatku na mocy art. 62 ustawy o lasach, w tym również zwolnione od podatku na mocy uchwały rady gminy.

Zasady opodatkowania tych trzech rodzajów gruntów (podlegających opodatkowaniu, zwolnionych i nie podlegających opodatkowaniu) są, w pewnym zakresie, uregulowane w ustawie o lasach, co przemawia za tym, że są one „objęte” ustawą o lasach. To na mocy postanowień tej właśnie ustawy podlegają one opodatkowaniu, są zwolnione lub wyłączone z opodatkowania podatkiem leśnym. Najwięcej wątpliwości budzi kwalifikowanie gruntów nie podlegających opodatkowaniu podatkiem leśnym jako „objętych” tymi przepisami. Są to lasy

23 Sygn. akt III SA 1599/92 – opublikowany w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Orzecznictwo sądów w sprawach podatkowych, Toruń 1996, s. 254.

nie związane z gospodarką leśną, zajęte na ośrodki wypoczynkowe, działki budowlane i rekreacyjne, wyłączone decyzjami administracyjnymi z gospodarki leśnej na inne cele niż leśne.²⁴ Podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jedynie w przypadku, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż leśna. A co wówczas, gdy nie są one wykorzystywane na prowadzenie innej działalności? Nie podlegają one podatkowi leśnemu – bo tak stanowi art. 60 ust. 1 ustawy o lasach i nie ma podstaw do opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości – bo nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż leśna. Wynika z tego, że do momentu ich związania z działalnością gospodarczą nie są w ogóle opodatkowane. Wydaje się, że nie taki efekt chciał osiągnąć ustawodawca wprowadzając do art. 60 wyjątki od zasady, że wszystkie lasy podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym. Chodziło o to, jak można sądzić, aby od tych lasów, przeznaczonych na inne cele niż prowadzenie gospodarki leśnej, był opłacany podatek od nieruchomości, a nie zdecydowanie niższy podatek leśny. W rezultacie jednak zamieszczenie tych trzech punktów w art. 60 przyniosło efekt całkowicie odmienny od zakładanego – lasy tam wymienione nie podlegają opodatkowaniu żadnym podatkiem. Problem ten nie powstałby, gdyby w analizowanym przepisie nie było wyliczonych lasów nie podlegających opodatkowaniu podatkiem leśnym. Wymienione w pkt 1 tego artykułu lasy nie związane z gospodarką leśną, nie służą również produkcji leśnej, co jest jednym z warunków uznania za las w rozumieniu ustawy o lasach.²⁵ Nie są to zatem lasy ani w rozumieniu pkt 1, ani tym bardziej pkt 2 ustawowej definicji lasu. Stąd też lasy nie związane z gospodarką leśną, bez konieczności ich wymieniania w art. 60, nie podlegałyby opodatkowaniu podatkiem leśnym, co prowadziłoby do ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości.²⁶ Jednak w sytuacji, gdy zostały

24 Zob. art. 60 ust. 1 ustawy o lasach.

25 Lasem jest – w rozumieniu ustawy o lasach – m.in. grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) lub przejściowo jej pozbawiony przeznaczony do produkcji leśnej – zob. art. 3 ust. 1 lit. a ustawy o lasach. Jednym z celów gospodarki leśnej jest prowadzenie produkcji leśnej, co wynika z art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy o lasach.

26 Nie byłyby to lasy „objęte” przepisami o podatku leśnym, a w związku z tym, na mocy art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podlegałyby opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

one wymienione jako nie podlegające opodatkowaniu w ustawie o lasach, uzyskały przez to status „objętych przepisami o podatku leśnym”, a w związku z tym mogą być opodatkowane podatkiem od nieruchomości jedynie wówczas, gdy są wykorzystywane na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż leśna. Podobnie rzecz ma się z lasami zajęтыми na ośrodki wypoczynkowe, działki budowlane i rekreacyjne. Nie są to grunty związane z gospodarką leśną ani też produkcją leśną, co wyklucza je z katalogu lasów podlegających opodatkowaniu podatkiem leśnym, bez względu na to, czy zostaną one określone jako nie podlegające opodatkowaniu w ustawie o lasach. Działka budowlana lub rekreacyjna, bez względu na jej położenie, oraz pokrywającą ją roślinność, nie może być uznana za las w rozumieniu ustawy o lasach, a przez to nie podlega opodatkowaniu podatkiem leśnym. Nieco inaczej przedstawia się sprawa z lasem zajęтым na ośrodki wypoczynkowe. Prowadzenie tego typu ośrodków jest działalnością gospodarczą, co pozwala na obciążenie gruntów zajętych na ich potrzeby, na mocy art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podatkiem od nieruchomości. Lasy zajęte na prowadzenie ośrodków wypoczynkowych stanowią typowy przypadek „gruntów objętych przepisami o podatku leśnym”, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż leśna, co prowadzi do ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym miejscu można się zastanawiać, dlaczego akurat ośrodki wypoczynkowe zostały wymienione w tym przepisie. W praktyce występuje wiele obiektów usytuowanych w lesie, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a nie zostały wymienione w tym przepisie, tak jak np. hotele, zajazdy, sanatoria itp. W gruncie rzeczy nie ma to żadnego znaczenia, ponieważ grunty zajęte pod obiekty tego typu są opodatkowane identycznie jak grunty pod ośrodkami wypoczynkowymi – tzn. podatkiem od nieruchomości. W tej sytuacji trudno jest wskazać na motywy zamieszczenia w art. 60 ust. 1 ustawy o lasach wyłączenia z opodatkowania podatkiem leśnym lasów zajętych na ośrodki wypoczynkowe. Motywów tych również nie można się doszukać w przypadku wyłączenia z opodatkowania podatkiem leśnym na mocy zapisu ustawowego lasów wyłączonych decyzjami administracyjnymi z gospodarki leśnej na cele inne niż leśne.

Lasy tego typu, bez tego zapisu, i tak nie podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym, ponieważ nie spełniają warunków wynikających z ustawowej definicji lasu.²⁷

27 Nie służą one produkcji leśnej – zob. art. 3 pkt 3 lit. a ustawy o lasach, ani też nie są związane z gospodarką leśną – zob. pkt 2 powołanego wyżej przepisu.

7. Hektar przeliczeniowy jako podstawa opodatkowania lasów podatkiem leśnym

Instytucja hektara przeliczeniowego występująca w konstrukcji podatku leśnego jest wzorowana na uregulowanej w podatku rolnym. W związku z tym, że jej stosowanie wywołuje zbliżone problemy do omówionych w części pracy poświęconej podatkowi rolnemu, w tym miejscu główny nacisk jest położony na przedstawienie jedynie tych, które są charakterystyczne dla podatku leśnego.

Liczbę hektarów przeliczeniowych, stanowiących podstawę opodatkowania podatkiem leśnym, ustala się mnożąc liczbę hektarów fizycznych przez przeliczniki wynikające z tabeli zamieszczonej w art. 62 ust. 2 ustawy o lasach. Wielkość przeliczników jest uzależniona od gatunków drzew w drzewostanie i klas bonitacji głównych gatunków drzew. Wysokość podatku leśnego, co wynika ze sposobu ustalania podstawy opodatkowania, jest w dużej mierze zależna od tego, co na danym gruncie rośnie. Problem z ustaleniem podstawy opodatkowania pojawia się wówczas, gdy na danym gruncie – uznanym za las w rozumieniu ustawy o lasach – nie ma drzew. Jak w takiej sytuacji ustalić podstawę opodatkowania? Konstrukcja hektara przeliczeniowego unieemożliwia wyliczenie podatku od gruntów leśnych, na których nie ma drzew, a przecież tego typu grunty też są 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 zalesienia. Grunty te podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym. Nie ma podstaw do traktowania tych gruntów jako zwolnionych do momentu ich zalesienia,²⁸ a mimo to nie można ich opodatkować, ponieważ nie można ustalić podstawy opodatkowania. Podobnie jest z gruntami zajęтыми pod wykorzystywane na potrzeby gospodarki leśnej budynki i budowle oraz miejsca składowania drewna. Grunty te są lasem w rozumieniu ustawy o lasach, podlegają opodatkowaniu, ale nie można ich faktycznie opodatkować. Wagę poruszonego problemu można dostrzec przy kwalifikowaniu do opodat-

28 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.

kowania działki gruntu o powierzchni kilku hektarów, położonej w granicach administracyjnych dużego miasta, wykorzystywanej przez podatnika podatku leśnego do składowania drewna i jego spedycji. Grunt ten jest lasem w rozumieniu komentowanej ustawy – jest bowiem wykorzystywany do prowadzenia gospodarki leśnej – nie podlega więc podatkowi od nieruchomości. Nie można jednakże ustalić od tej działki podatku leśnego z uwagi na brak drzewostanu na danym terenie. W praktyce problem ten jest rozwiązywany w ten sposób, że ustala się podatek leśny na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów. Przy założeniu, że plany urządzenia lasów mają docelowo objąć swym zasięgiem wszystkie lasy w rozumieniu ustawy o lasach, ten sposób nie będzie mógł być stosowany. Z tych też powodów należy postulować wprowadzenie do konstrukcji podstawy opodatkowania w podatku leśnym mechanizmu umożliwiającego opodatkowanie gruntów pozbawionych, stale bądź czasowo, drzewostanu. Podstawą opodatkowania tego typu gruntów powinny być hektary fizyczne ustalane na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów, ale na innych zasadach niż obecnie.²⁹ 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.³⁰ Należałoby również

29 Liczba hektarów fizycznych jest podstawą opodatkowania lasów w przypadkach przewidzianych w art. 65a ustawy o lasach. Zgodnie z tym artykułem dla lasów ochronnych, lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych oraz lasów dla których nie ma sporządzonego planu urządzenia lasu, podatek leśny za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 0,3q żyta od powierzchni 1 ha fizycznego lasów i gruntów leśnych, ustalonej na podstawie ewidencji gruntów.

30 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).

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.

Zawarte w obowiązującej konstrukcji podatku leśnego dwa sposoby ustalania podstawy opodatkowania, tj. na podstawie danych wynikających z planu urządzenia lasu i na podstawie ewidencji gruntów powodują powstawanie dużych różnic w wysokości podatku. Podatek leśny ustalany na podstawie hektarów przeliczeniowych z planów urządzenia lasu jest znacznie wyższy od podatku płaconego na podstawie hektarów fizycznych z ewidencji gruntów. Jest to spowodowane tym, że stawka odnoszona do jednego hektara przeliczeniowego stanowi równowartość pieniężną 0,200 msześć drewna,³¹ a w przypadku hektara fizycznego stanowi ona równowartość 0,3 q żyta.³² W efekcie podatek od jednego hektara przeliczeniowego jest prawie trzykrotnie wyższy niż od hektara fizycznego. 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

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

32 Zob. art. 65a ustawy o lasach.

obciążającego las o większej powierzchni. Te absurdalne skutki wynikają przede wszystkim ze stosowania dwóch różnych stawek podatku w zależności od tego, czy podstawą opodatkowania jest liczba hektarów przeliczeniowych, czy też liczba hektarów fizycznych. Zastanawiające jest przy tym, dlaczego ustawodawca posłużył się ceną żyta przy określaniu stawki podatkowej dla lasów nie mających planów urządzenia lasu? Cena tego produktu nie jest, jak się wydaje, w żaden sposób powiązana z przychodem uzyskiwanym przez podatników podatku leśnego z tytułu posiadania lasu, co było uzasadnieniem w przypadku opodatkowania gruntów gospodarstwa rolnego.

Z tych też powodów, przy założeniu, że pozostaną w konstrukcji podatku leśnego dwa sposoby ustalania podstawy opodatkowania, należałoby rozważyć możliwość wyeliminowania z ustawy stawki podatku opartej o cenę żyta. Obowiązywałaby jedna stawka podatkowa, uwzględniająca średnią cenę sprzedaży drewna, która byłaby odnieszona do liczby hektarów przeliczeniowych lub liczby hektarów fizycznych. Docelowo należałoby, z identycznych powodów jak w przypadku podatku rolnego, odejść od powierzchni jako podstawy opodatkowania podatkiem leśnym na rzecz wartości lasów i gruntów leśnych.

8. Zwolnienia w podatku leśnym

W konstrukcji podatku leśnego można wyróżnić trzy rodzaje zwolnień: zwolnienia ustawowe zawarte w art. 62 ustawy o lasach, zwolnienia zawarte w innych ustawach oraz zwolnienia wprowadzane mocą uchwały przez rady gmin na podstawie art. 62 ust. 2 tej ustawy. Katalog zwolnień ustawowych w chwili obecnej został ograniczony do dwóch rodzajów lasu tj. lasów z drzewostanem do lat czterdziestu i lasów wpisanych do rejestru zabytków. Począwszy od 1997 r. nie korzystają ze zwolnienia lasy wchodzące w skład rezerwatów przyrody oraz stanowiące lasy ochronne. Zostały one opodatkowane na zasadach preferencyjnych, określonych w art. 65a ustawy o lasach. W dalszym ciągu podlegają opodatkowaniu lasy stanowiące własność gmin, nawet wówczas, gdy nie zostały one rozdysponowane na rzecz innych podmiotów. Prowadzi to do powstania omówionego już problemu polegającego na tym, że gmina sama sobie płaci podatek leśny, będąc jednocześnie podatnikiem i organem podatkowym. W związku z tym w podatku leśnym powinien być wprowadzony zapis, wzorowany na art. 3a ustawy o podatku rolnym, zgodnie z którym obowiązek podatkowy w podatku leśnym nie dotyczyłby Skarbu Państwa i gmin.

W praktyce pewne problemy wywołuje ustawowe zwolnienie lasów do czterdziestu lat. W przypadku, gdy dla danego lasu jest sporządzony plan urządzenia lasu, jego wiek ustala się na podstawie tego dokumentu. Problemy pojawiają się przy opodatkowaniu lasu na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów, gdzie wiek lasu nie jest określony. Organy podatkowe ustalają to na podstawie oświadczeń składanych przez podatnika, z tym że nie mają w zasadzie żadnych możliwości potwierdzenia prawidłowości danych w ten sposób uzyskanych. Może to prowadzić do unikania płacenia podatku leśnego przez właścicieli i posiadaczy lasów, dla których nie ma sporządzonego planu urządzenia lasu. Rozwiązaniem tego problemu jest intensyfikacja prac nad planami urządzenia lasów, tak aby objąć nimi wszystkie lasy.

Zwolnieniu od podatku leśnego podlegają jedynie lasy wpisane do rejestru zabytków, a nie np. lasy znajdujące się na terenie obszarów chronionych. Wynika to z pisma Generalnego Konserwatora Zabytków z 19 kwietnia 1995 r., które co prawda dotyczy podatku od nierucho-

mości, ale – jak się wydaje – może być stosowane odpowiednio w podatku leśnym. Zgodnie z tym pismem „tylko w odniesieniu do pojedynczych zabytków nie pobiera się podatku od nieruchomości. Tym samym inne obiekty znajdujące się na terenie obszarów chronionych i w obrębie stref ochrony konserwatorskiej nie podlegają zwolnieniu od podatku.”³³ W podatku od nieruchomości problem ten został rozwiązany poprzez wprowadzenie do art. 7 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zapisu, że zwolnieniu podlegają tylko budynki i grunty wpisane **indywidualnie** do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Na podobnej zasadzie należałoby zmodyfikować art. 62 ust. 1 pkt 4 ustawy o lasach, gdzie zawarte jest zwolnienie lasów – zabytków.

Oprócz ustawy o lasach również inne ustawy zawierają zwolnienia od podatku leśnego.³⁴ Są one uregulowane w aktach prawnych, które z reguły nie dotyczą problematyki podatkowej, przez co konstrukcja tych zwolnień jest daleka od doskonałości. Porozrzucanie tych zwolnień po wielu ustawach sprawia, że bardzo utrudniona jest pełna orientacja organów podatkowych i podatników w tym zakresie. Uzasadnia to zamieszczenie w art. 62 wszystkich obowiązujących zwolnień od podatku leśnego i przyjęcie zasady, że wprowadzanie nowych może odbywać się tylko poprzez zmianę ustawy o lasach.

Rada gminy jest uprawniona do wprowadzania jedynie zwolnień od podatku leśnego. Nie może zatem wprowadzać ulg w tym podatku,

33 Zob. A. Gysiński, Obiekt zabytkowy a podatek od nieruchomości, „Wspólnota” 1995, nr 2.

34 Zwolnienia od podatku leśnego zawarte są m.in. w:
a) art. 13 ust. 14 ustawy z dnia 16 października 1991 r. o ochronie przyrody, na mocy którego w parkach narodowych i rezerwach przyrody grunty objęte ochroną, budynki oraz grunty pod budynkami służące wykonywaniu zadań statutowych są zwolnione od podatków i opłat określonych w innych ustawach, z wyjątkiem podatku leśnego obliczonego wg zasad określonych dla lasów ochronnych oraz podatku rolnego od gruntów rolnych. Zasady opodatkowania lasów ochronnych zostały określone w art. 65a. Podatek leśny od lasów znajdujących się w parkach narodowych i rezerwach przyrody może być pobierany od początku 1997 r., w wyniku zmiany art. 14 ust. 13 ustawy o ochronie przyrody (Dz.U. Nr 114, poz. 492 z późn. zm.),
b) art. 81 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. Nr 95, poz. 425 z późn. zm.),
c) art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz.U. z 1991 r. Nr 44, poz. 194 z późn. zm.),
d) art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 123, poz. 776),

co może dziwić z uwagi na to, że w ustawie o podatku rolnym przewidziane jest uprawnienie rady do uchwalania zarówno zwolnień, jak i ulg. Wydaje się, że jeżeli ustawodawca zdecydował się na przyznanie radzie kompetencji do całkowitego zwalniania od podatku leśnego, to nie ma przeciwwskazań do częściowego zwalniania poprzez wprowadzanie ulg podatkowych. Wymaga to jednak zmiany art. 62 ust. 2 ustawy o lasach poprzez dodanie, że rada gminy może wprowadzać oprócz zwolnień również ulgi podatkowe.

V

PROPOZYCJE ZMIAN OBOWIĄZUJĄCEGO SYSTEMU OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI

1. Uwagi ogólne

Głównym celem tej części pracy jest omówienie tych regulacji prawnych składających się na system podatków obciążających nieruchomości, które w praktyce funkcjonują źle i nie przynoszą zakładanych rezultatów. Po ich omówieniu przedstawione są konkretne propozycje zmiany albo usunięcia z tego systemu. Propozycje te nawiązują do przedstawionych w poprzednich rozdziałów problemów dotyczących funkcjonowania systemu opodatkowania nieruchomości. Zasadniczy problem, który jest przedmiotem rozważań tu zawartych, 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 pracy 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 samostanowienia. Dane dotyczące podatnika ustalane są na podstawie ewidencji gruntów i budynków.

W chwili obecnej podatnik podatku od nieruchomości ustalany jest przez organ podatkowy na podstawie deklaracji, do składania których są zobowiązane osoby prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej lub na podstawie wykazu nieruchomości składanego przez osoby fizyczne.¹ Dopiero w sytuacji, gdy nie ma tych

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

dokumentów organ podatkowy, po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, wymierza podatek na podstawie posiadanych i uzyskanych w wyniku postępowania informacji. Przy opodatkowaniu gruntów wymiar podatku odbywa się tylko na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów i budynków. Stosownie do art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne – podstawą wymiaru podatków powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków.² 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.”³ 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.⁴ 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.⁵ Ewidencja gruntów, zgodnie z powołanym artykułem Prawa geodezyjnego i kartograficznego, jest dla organu podatkowego urzędowym źródłem informacji o osobie właściciela i posiadacza samoistnego oraz

2 Dz.U. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.

3 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).

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

5 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.

o samej nieruchomości, tj. gruncie i w przyszłości – budynku. Jest to źródło podstawowe, ale nie jedyne, zwłaszcza jeżeli chodzi o budynki.⁶

Zrealizowanie tego postulatu przyczyni się do wprowadzenia zasady, zgodnie z którą podatek 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 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

6 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.

grunty rodzaje nieruchomości wymienione w art. 3 ust. 1 komentowanej ustawy, tj. budynki i budowle. Jednakże z art. 232 k.c. i art. 4 ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości jednoznacznie wynika, że jedynie grunty mogą być oddawane w użytkowanie wieczyste. Nie oznacza to, że grunty zabudowane nie mogą być przedmiotem użytkowania wieczystego. W takiej sytuacji, zgodnie z art. 20 powołanej ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości, oddanie w użytkowanie wieczyste gruntu zabudowanego następuje równocześnie ze sprzedażą położonych na tym gruncie budynków i innych urządzeń.⁷ Sens tego przepisu sprowadza się do tego, że jeżeli grunt zabudowany oddawany jest w użytkowanie wieczyste, to musi nastąpić sprzedaż budynków i innych urządzeń położonych na tym gruncie. Z takiego unormowania wynikają co najmniej dwie konsekwencje: po pierwsze budynki i inne urządzenia nie mogą być oddane w użytkowanie wieczyste; po wtóre, budynki i inne urządzenia położone na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste nie mogą być własnością innej osoby niż użytkownik wieczysty gruntu.⁸ Zmiana analizowanego przepisu umożliwiłaby precyzyjne określenie podatnika w przypadku gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste i budynków oraz budowli wzniesionych na tych gruntach.

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

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

8 S. Rudnicki, *Prawo obrotu nieruchomościami*, Warszawa 1995, s. 41.

samorządu terytorialnego zarządu nieruchomością.⁹ Pozostałe tytuły do władania nieruchomością wymienione w art. 2 ust. 1 ustawy nie znajdują zastosowania do jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, ponieważ nie mogą być one ani właścicielami, ani posiadaczami ani też użytkownikami wieczystymi nieruchomości. W tej sytuacji poważne zastrzeżenia budzi redakcja analizowanego przepisu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która może błędnie sugerować, że tego typu jednostki są podatnikami również w innych niż zarząd przypadkach tam wyliczonych. Wydaje się, że należy wyraźnie w jednym z punktów tego artykułu zapisać, że podatnikiem podatku od nieruchomości jest jedynie państwowa lub komunalna jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, jeżeli zostanie ustanowiona zarządcą nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Zapis ten przyczyniłby się do rozwiązania wielu problemów interpretacyjnych występujących na etapie realizacji podatku od nieruchomości znajdujących się we władaniu jednostek organizacyjnych innych niż osoby prawne.

3. W art. 3 ustawy:

- w ust. 4 wprowadzić zapis, zgodnie z którym w przypadku, gdy budynek, lokal, budowla, grunt stanowią współwłasność, obowiązek 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 argumentując 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.

9 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.

Innego rodzaju problem, który również zostałby wyeliminowany z analizowanej ustawy, związany jest z opodatkowaniem budynków i gruntów stanowiących współwłasność osoby fizycznej i osoby prawnej.¹⁰ 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 o geodezji i kartografii. 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 w gruncie rzeczy przedmiotem podatku są – 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,

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

o których mowa w art. 46 k.c. tylko wówczas, gdy spełniają warunki tam określone. Jeżeli nie – to oczywiście nie są nieruchomościami, co jednak nie przesądza jeszcze o zasadach ich opodatkowania. Podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budynki, budowle i grunty wymienione w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości tych rzeczy nie jest zależne, co należy podkreślić, od tego czy stanowią nieruchomości w rozumieniu prawa cywilnego. Budynek, stanowiący nieruchomości w rozumieniu k.c. i budynek nie stanowiący takiej nieruchomości są identycznie opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Tak samo jest z gruntem i budowlą. Cywilistyczne pojęcie nieruchomości jest więc nieprzydatne przy określaniu przedmiotu tego podatku, ponieważ tym przedmiotem są budynki, budowle i grunty, bez względu na to, czy mieszczą się w kodeksowej definicji nieruchomości. 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 nieruchomością, 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 lokalu znajdującego się w budynku podatkiem od nieruchomości. Obecnie 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 posiadaczowi zależnym nieruchomości, ciąży obowiązek podatkowy w zakresie

podatku od nieruchomości.¹¹ 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.¹² 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 tę 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.

-
- 11 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.
 - 12 Zagadnienie to było przedmiotem wyroku NSA z dnia 15 października 1992 r. (sygn. akt III SA 1436/92), gdzie skarżący, zajmując lokal w budynku stanowiącym własność gminy, słusznie podważał istnienie obowiązku podatkowego wskazując, że jest jedynie najemcą lokalu i z tego tytułu powinien opłacać czynsz, a nie podatek od nieruchomości.

- Wyraźnie zapisać, że przedmiotem podatku jest „działka gruntu lub jej część”. Opodatkowaniu podlega również część 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 właściciele, 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.¹³ 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.¹⁴ Wydaje się, że nie ma podstaw, na co zwrócił uwagę NSA w jednym z wyroków¹⁵, do stosowania wówczas różnego rodzaju procentowych przeliczników odnoszonych do powierzchni całej nieruchomości. Jedyńm, jak się wydaje, sposobem

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

14 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 wydzielone fizycznie powierzchnie budynków i gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą określone w metrach kwadratowych?

15 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 ustalanie powierzchni budynków i gruntów na podstawie wskaźników procentowych.

ustalenia powierzchni części nieruchomości jest jej obmiar, co nie zawsze jest łatwe do zrealizowania.¹⁶ 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 wydierżawia 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 wydierżawiona 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.¹⁷ Powszechnie przyjmuje się, że jeżeli przedmiotem umowy dzierżawy jest grunt, to stanowi on nieruchomość

16 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 kłóciłoby się w tym przypadku z art. 21 powołanej ustawy prawo geodezyjne i kartograficzne nakazującym opodatkowanie na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów.

17 Zob. glosę 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.¹⁸ Obszar gruntu, który nie ma takiego wyodrębnienia, nie może być traktowany jako nieruchomość w rozumieniu art. 46 k.c. i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W ewidencji gruntów wyodrębniona nieruchomość gruntowa określana jest jako działka i jest oznaczana stosownym symbolem, pod którym zawarte są szczegółowe dane stanowiące wyłączną podstawę oznaczenia nieruchomości w księdze wieczystej.¹⁹ 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 odbiegających od ich rozumienia potocznego) i przyjąć ugruntowane w systemie prawnym definicje zawarte w innych 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

18 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

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

zjawiskiem bardzo niekorzystnym, zwłaszcza jeżeli dotyczy tzw. istotnych elementów konstrukcji podatku.²⁰ 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.²¹ Podmiot i przedmiot podatku jest zaliczany do tych elementów podatku, które powinny być bardzo precyzyjnie określone w ustawie podatkowej. Nie można tego powiedzieć o ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie o tym, kto płaci i od czego decyduje w dużej mierze zakres pojęć „nieruchomość” „obiekt budowlany”, „budowla” i „obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem”. Posługiwanie się przez ustawodawcę w obowiązujących regulacjach tymi pojęciami nie jest przy tym uzasadnione przy określeniu podatnika podatku od nieruchomości i nie ma znaczenia przy określaniu przedmiotu podatku. Podział podatników na właścicieli i posiadaczy **nieruchomości i obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem** nie jest podziałem dychotomicznym, można bowiem wyróżnić trzecią kategorię podatników, a mianowicie właścicieli i posiadaczy obiektów budowlanych złączonych trwale z gruntem nie będących nieruchomościami (np. trwale z gruntem związany budynek). Pojęcie „nieruchomość”, „obiekt budowlany nie związany trwale z gruntem” jest również nieprzydatne przy określaniu przedmiotu podatku z uwagi na to, że budynki i budowle podlegają takim samym zasadom opodatkowania, bez względu na ich związek z gruntem. 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

20 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.

21 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.

zdefiniowania tych czterech kategorii rzeczy w ustawie o podatkach i 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.²² 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.²³ 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

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

23 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.

nowego zwrotu – „grunty objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym”. Nie ma dostatecznych powodów by zakładać, że te dwa różne terminy oznaczają to samo.²⁴ Na czym zatem polega różnica pomiędzy tymi pojęciami? Przez grunty „objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym” należy rozumieć wszystkie rodzaje gruntów, których stan prawny jest uregulowany w ustawie o podatku rolnym i podatku leśnym. Ustawy te obejmują swoim zasięgiem przedmiotowym nie tylko grunty, które podlegają opodatkowaniu,²⁵ ale również grunty zwolnione od tych podatków²⁶ oraz grunty nie podlegające opodatkowaniu tymi podatkami.²⁷ Każdy z ww. rodzajów gruntu jest przedmiotem regulacji ustawowej co, moim zdaniem, przesądza o tym, że jest „objęty” przepisami tych ustaw. Identyczne rozumienie „objęcia” ustawą zaprezentował NSA w jednym z wyroków dotyczących opłaty administracyjnej, gdzie stwierdził, że przez czynności objęte przepisami o opłacie skarbowej należy uznać czynności urzędowe, dla których przewidziana została opłata skarbową, a także czynności, które z mocy wyraźnego postanowienia tej ustawy i rozporządzenia zostały z opłaty skarbowej wyłączone lub zwolnione.²⁸ 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.²⁹ Założenie, jak należy sądzić, było takie, że

24 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.

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

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

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

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

29 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)

opodatkowaniu powinna podlegać budowla również wówczas, gdy tylko w części jest związana z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. W zmienionym przepisie nie ma jednak określonych zasad podziału budowli na części związane i nie związane z działalnością gospodarczą. Jeżeli nawet „fizycznie” można określić, jaka część np. placu służy prowadzeniu działalności gospodarczej, to nie wiadomo, jaka jest wartość tej części i jak ją ustalić. Podstawą opodatkowania budowli jest bowiem jej wartość amortyzacyjna, a nie powierzchnia. Przepisy regulujące podatek od nieruchomości nie dają podstawy do ustanowienia procentowego wskaźnika wymiaru podatku w razie jedynie częściowego związania nieruchomości z działalnością gospodarczą.³⁰ 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.³¹ 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, że 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.

30 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.

31 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.

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 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 przyzwyczaiało 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 byłaby:

- 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 prowadziłoby 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 „przywyczaiz” 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 niepo-

trzebnie komplikować opodatkowanie gruntów. Wprowadzanie odgórnie pewnych kryteriów tworzenia stref, zwłaszcza w początkowym okresie, doprowadziłoby, jak należy sądzić, do niepotrzebnego ograniczania rad gmin w prowadzeniu polityki podatkowej w tym zakresie.

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

Umożliwiłoby to radom wprowadzenie najwyższego opodatkowania w miejscach najbardziej atrakcyjnych z uwagi np. na prowadzenie działalności gospodarczej, lub też takich, gdzie lokalizacja obiektów budowlanych nie jest wskazana np. tereny ekologiczne i przyrodnicze. Zwiększenie stawki maksymalnej w takich strefach lepiej dostosowałoby 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.

Zbyttnia 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.³² 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

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

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.³³, 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 teże ustawy.” Całkowicie odmienne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 4 października 1995 r.³⁴ stwierdzając, że przepis art. 5 ust. 1 nie wyklucza wprowadzenia przez radę gminy w uchwale, ustalającej szczegółowe stawki podatkowe, dalszych podziałów nieruchomości na mniejsze grupy i różnicowanie dla nich stawek podatkowych, jeżeli nie spowoduje to przekroczenia stawki maksymalnej dla poszczególnych rodzajów nieruchomości. Artykuł 5 w związku z art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zdaniem Sądu, stwarzają podstawę do różnicowania stawek podatkowych w podatku od nieruchomości tak pod względem podmiotowym jak i przedmiotowym. Przychylając się do tego stanowiska należy wskazać, że celem przyznania przez ustawodawcę tego typu uprawnienia radzie jest lepsze „dostosowanie” stawek ustawowych do warunków lokalnych. Temu samemu celowi służy upoważnienie rady do stosowania zwolnień w podatku od nieruchomości. Zwolnienia te mogą mieć różnoraki charakter i nikt nie kwestionuje tych uprawnień władzy lokalnej. Jeżeli zatem rada może całkowicie zwolnić od podatku określone rodzaje nieruchomości, to tym bardziej może wprowadzić niższą od powszechnie obowiązującej stawkę podatku. 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 (zane-gował to NSA w powołanych wyrokach) rada może ustalić stawki. Nie może tego zrobić np. dla obiektów budowlanych nie złączonych trwale

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

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

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 obiektów wymienionych w art. 5 w stosunku np. do podatników inwestujących na terenie gminy nie stanowi naruszenia omawianego warunku, a umożliwi prowadzenie samodzielnej polityki podatkowej przez organy gminy, co merytorycznie uzasadnia różnicowanie stawek przez radę. Takiego uzasadnienia nie ma przy wykładni ograniczającej uprawnienia rady w tym zakresie. Jakież bowiem cel mógłby osiągnąć ustawodawca wprowadzając zakaz różnicowania stawek podatku od nieruchomości tylko do kategorii wymienionych w tym przepisie? 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 również 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, chlewi-ków, itp. jest, biorąc pod uwagę aktualnie obowiązujące regulacje, porównywalny, a w niektórych przypadkach wyższy od podatku obciążającego duży budynek mieszkalny. Wynika to stąd, że maksymalna stawka ustawowa od „pozostałych budynków” jest prawie 13 razy wyższa od stawki mającej zastosowanie do budynków mieszkalnych. Z tego powodu stawka podatku od szopki, w której składowany jest opał o pow. 20 mkw. jest dużo wyższa od kwoty podatku obciążającego luksusową willę o pow. 150 mkw. W praktyce prowadzi to do powstania niepotrzebnych konfliktów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami, którzy nie chcą płacić podatku od „szopki” w kwocie wyższej niż od domu. Niektóre rady gmin problemy te minimalizują stosując zwolnienie lub ulgi obejmujące tego typu budynki, ale wydaje się, że jest tu potrzebna ustawowa zmiana proporcji w wysokości opodatkowania budynków mieszkalnych i „pozostałych”. 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 gospodarcze nabywają grunt położony w centrum miasta i nie wykorzystają do prowadzenia żadnej działalności, licząc na wzrost jego war-

tości. 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, sprawdziły się i przy określaniu podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

- Wprowadzić zasadę, że w przypadku nieuchwalenia 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.³⁵ 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.³⁶ Tak więc wynikający z ustawy obowiązek płacenia podatku od nieruchomości istnieje bez

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

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

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 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.³⁷ 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.³⁸ 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 przy-

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

38 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.

padku nieuchwalenia ustawy 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 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, z 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 gospodarczą 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 rekreacyjnie.

5. W art. 6 ustawy:

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

od początku miesiąca następującego po miesiącu, w którym wystąpiły te zdarzenia.

W obowiązujących przepisach podstawą do podwyższenia lub obniżenia podatku może być jedynie zmiana sposobu wykorzystywania nieruchomości, budynku lub gruntu. Nie bardzo wiadomo, dlaczego w tym przepisie nie ma wymienionych budowli, które też podlegają opodatkowaniu, a zmiana sposobu ich wykorzystywania zasadniczo wpływa na zasady ich opodatkowania. W projektowanym przepisie należałoby również uwzględnić lokale. W praktyce występują i inne okoliczności niż zmiana zasad sposobu wykorzystania budynku lub gruntu, rzutujące na wysokość opodatkowania. Można tu wskazać przykładowo takie okoliczności jak zwiększenie podlegającej opodatkowaniu powierzchni gruntu lub budynku, dokupienie gruntów, co skutkuje powstaniem gospodarstwa rolnego i koniecznością zmiany formuły opodatkowania z podatku od nieruchomości na podatek rolny, wniesienie gruntu lub budynku do spółki cywilnej itp. W związku z tym, że przewidzenie wszystkich okoliczności, których wystąpienie w trakcie roku rzutuje na wysokość opodatkowania jest niemożliwe, należy zmienić brzmienia obowiązującego art. 6 ust. 3.

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

Wprowadzenie tego zapisu będzie konieczne jedynie w przypadku, gdy nie przyjmie się proponowanego wyżej rozwiązania sprawdzającego się do opodatkowania podatkiem od nieruchomości władającego ułamkową częścią nieruchomości. Jeżeli natomiast utrzymane zostaną obowiązujące zasady opodatkowania współwłasności (współposiadania) to konieczne 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 wymiaro-

wej 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 rozprowadzanie 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 rad bardzo często są wprowadzane różnorodne zwolnienia pod 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 podatnika 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 podatki 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 lokalnych³⁹, odrębnych ustaw⁴⁰ i uchwały rady gminy⁴¹. 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 określonemu 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.⁴² Przepisy regulujące zwolnienia, jako że są

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

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

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

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

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.⁴³ 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.⁴⁴ Poza tym zwolnienia od podatku od nieruchomości wprowadzane są w sposób „niekontrolowany”, bez zachowania stosowanej w prawie podatkowym procedury, co bardzo często zaskakuje organy podatkowe i samych podatników.⁴⁵ 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

-
- 43 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.
- 44 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.
- 45 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 badawczo-rozwojową, zwolnioną od tego świadczenia na podstawie ustawy z 25 lipca 1995 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz.U. z 1991 r. Nr 44, poz. 194 z późn. zm.) Kwota podatku nadpłaconego sięgała miliardów starych złotych, co zachwiała 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. 91z późn. zm.).

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 zwolnień⁴⁶ 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. 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, zaniechać jego poboru 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 uchwałach rady tego typu nieruchomości są zwalniane od podatku. Nie

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

jest to jednak rozwiązanie, które powinno być stosowane do łagodzenia skutków nieracjonalnych rozwiązań ustawowych. Wydaje się, że nieruchomości komunalne, na wzór gruntów rolnych gminy⁴⁷, nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i decydować o tym powinna ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.

- W ust. 2 należy ograniczyć możliwości wprowadzania zwolnień przez radę gminy tylko do zwolnień przedmiotowych i przyznać możliwość wprowadzania ulg podatkowych.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji, dookreślanie kategorii podatników zwolnionych od podatku może odbywać się jedynie w drodze ustawy. Tak więc tylko w ustawie, a nie w uchwałach rad, mogą być zawarte zwolnienia podmiotowe.

Na mocy obowiązującego ust. 2 analizowanego artykułu rada gminy może wprowadzać jedynie zwolnienia od podatku. Nie bardzo wiadomo, dlaczego rada została pozbawiona wprowadzania ulg podatkowych, które, jak pokazuje praktyka, w szerszym zakresie niż zwolnienia mogłyby być stosowane w uchwałach. W chwili obecnej rady wprowadzają ulgi w postaci obniżki stawek albo zmniejszenia kwoty podatku pod płaszczykiem „częściowych zwolnień” od podatku. Świadczy to o potrzebie wprowadzenia możliwości stosowania ulg w podatku przez radę gminy.

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

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 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.⁴⁸ W związku z tym można sądzić, że ustawodawca świadomie dopuszcza zaliczanie do normy obszarowej gospodarstwa rolnego gruntów, które są wykorzy-

48 Jedyne 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.

stywane 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 one opodatkowaniu podatkiem rolnym jedynie z tego powodu, że powierzchnia gruntów będących w ich posiadaniu przekracza łącznie 1 ha fizyczny lub przeliczeniowy.

- 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 grun-

tów, 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.⁴⁹ Można się zastanawiać jaki jest sens wyliczania tego rodzaju gruntów jako nie podlegających opodatkowaniu skoro i tak nie są one obciążone podatkiem rolnym (nie wchodzą w skład gospodarstwa 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 wchodzą w skład gospodarstwa rolnego, ale nie są wymienione w art. 2 ustawy o podatku rolnym i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym. Czemu zatem służy analizowana regulacja? Bezpośrednim celem tego przepisu jest wyłączenie tych gruntów z opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Grunty nie podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym na mocy tego przepisu zaliczane są do szerszej kategorii gruntów „objętych przepisami o podatku rolnym”, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W powołanym przepisie zawarta jest podstawowa zasada rozgraniczająca zakres przedmiotowy podatków obciążających grunty. Zgodnie z nią podatkowi od nieruchomości podlegają jedynie grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym i leśnym, albo inaczej – aby ustalić iż grunt podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, należy uprzednio stwierdzić, czy nie jest on objęty przepisami o podatku rolnym i leśnym. „Objęcie przepisami”, zawę-

49 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.

zając rozważania tylko do podatku rolnego oznacza, że w ustawie o podatku rolnym znajdują się przepisy regulujące zasady opodatkowania danego rodzaju grunty. 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.⁵⁰ 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

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

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,⁵¹ gruntów wpisanych do rejestru zabytków. W ten sposób art. 2 ustawy o podatku rolnym zawierający wyliczenie gruntów nie podlegających opodatkowaniu podatkiem, mógłby być wyeliminowany z ustawy o podatku rolnym z jednoczesnym zachowaniem wyłączenia z opodatkowania prawie wszystkich gruntów tam aktualnie wymienionych. Nie byłyby tylko wyłączone z opodatkowania grunty stanowiące działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych, którzy osiągnęli wiek emerytalny bądź są inwalidami I lub II grupy.⁵² 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 ujednoclić zasady opodatkowania nieruchomości tej grupy podatników należałoby zwolnić od tego podatku działki przyza-

51 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.

52 Aktualnie obowiązujący zapis wymaga zmiany w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 27 sierpnia 1997r. 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.

grodowe wszystkich rolników – emerytów i rencistów.⁵³ 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 rozwiązało ten problem.⁵⁴

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.

53 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. Eteł, S. Presnarowicz, Znowu zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Ciągłe ulepszanie, „Wspólnota” 1997, nr 2.

54 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.

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.⁵⁵ 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.⁵⁶ Zastosowanie stawki powiązanej z ceną żyta nie zapobiegło również zjawisku zmniejszania się obciążenia podatkiem rolnym w wyniku wzrostu cen. Cena żyta rośnie bowiem w stopniu mniejszym niż inflacja, co prowadzi do systematycznego obniżania obciążenia podatkiem rolnym. 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.⁵⁷

55 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.

56 *Ibidem*, s. 262.

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

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. Konieczne 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.⁵⁸ Są to jednak propozycje, które nie rozwiązują definitywnie problemu wysokości obciążenia podatkiem gruntów gospodarstwa rolnego, co może nastąpić dopiero po wprowadzeniu całościowej reformy opodatkowania nieruchomości w Polsce.

6. W art. 6a ustawy:

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

Uzasadnienie do zaproponowanych zmian zostało dosyć obszernie przedstawione w poprzedniej części opracowania dotyczącej konstrukcji podatku od nieruchomości. W tym miejscu należy jedynie zwrócić uwagę na postulat ujednoczenia zasad opłacania podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego przez osoby prawne. Jedynie 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, porozrzucanych po różnych niepodatkowych ustawach, została już przedstawiona przy omawianiu zmian w konstrukcji podatku od nieruchomości. wszystkie uwagi tam zawarte

58 Ibidem, s. 261.

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 VIz.

Nie znajduje dostatecznego uzasadnienia utrzymywanie z bezterminowego zwolnienia gruntów kl. V, VI i VIz, 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.⁵⁹

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

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 zwol-

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

nienie 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.⁶⁰ Preferowanie jedynie gruntów państwowych, co ma miejsce w analizowanym projekcie, nie znajduje dostatecznego uzasadnienia.

Nie można pozytywnie ocenić ustawowego ograniczenia stosowania tego zwolnienia jedynie do gruntów o powierzchni nie przekraczającej 100 ha. Redakcja tego przepisu jest bardzo niejasna, przez co stwarza duże możliwości interpretacyjne. Biorąc się one również (a może przede wszystkim) stąd, że nie bardzo wiadomo w jakim celu ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie takiego ograniczenia, nie występującego wcześniej w konstrukcji podatku rolnego. Przyjmując, że omawiane zwolnienie ma zachęcać do zagospodarowania gruntów odłogowanych, które pozostały po upadłych PGR-ach, ograniczanie do 100 ha nie jest zasadne, a w wielu wypadkach z uwagi na położenie gruntów – niemożliwe. W dyspozycji Agencji Rolnej Skarbu Państwa znajduje się jeszcze dosyć dużo gruntów nie rozdysponowanych na rzecz innych podmiotów, co nie uzasadnia potrzeby ich „limitowania” obszarowego. Dlatego zatem, w sytuacji gdy duży areal gruntów Skarbu Państwa jest odłogowany, akurat 100 ha jest obszarem gruntu, który ma decydujące znaczenie przy korzystaniu ze zwolnienia od podatku? Odpowiedź na to pytanie jest bardzo trudna z uwagi na to, że kwestia ta nie była w ogóle dyskutowana na posiedzeniu Sejmu, podczas którego zdecydowano się na wprowadzenie tej zmiany.⁶¹ Brak

60 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 (M.P. Nr 83, poz. 391) i z pewnymi zmianami obowiązywało do momentu wprowadzenia ustawy o podatku rolnym.

61 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.

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.⁶²

- 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.⁶³ 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 umożliwia korzystanie ze zwolnienia od podatku rolnego osobom, które nie prowadzą na gruntach żadnej racjonalnej gospodarki rolnej, albo nie wykorzystują ich w ogóle. Nie można ich pozbawić nabytych uprawnień, ponieważ formalnie spełniają one 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.

- 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

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

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

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 niekoniecznie powinny być nadal preferowane i bardzo często nie są akceptowane przez podatników. Dlaczego np. jedynie wydatki poniesione na budowę budynków inwentarskich objęte są ulgą, natomiast nie jest ona stosowana w przypadku budowy innego rodzaju budynków

wykorzystywanych do produkcji rolnej?⁶⁴ Rozwiązanie to odbiega, na co często wskazują podatnicy podatku rolnego, od zasad stosowania ulg inwestycyjnych w innych podatkach. W obu podatkach dochodowych podatnicy mają możliwość odliczenia wydatków na budowę w zasadzie wszystkich budynków wykorzystywanych do prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, bez dodatkowych ograniczeń dotyczących rodzaju budynku, tak jak ma to miejsce w ustawie o podatku rolnym.⁶⁵ Wydatki inwestycyjne odliczane od podatków dochodowych mają znacznie szerszy zakres przedmiotowy niż w podatku rolnym. Oprócz budynków i budowli obejmują bowiem różnego rodzaju maszyny, urządzenia, środki transportu, prawa majątkowe, a nawet przedsiębiorstwa lub zorganizowane części mienia przedsiębiorstwa.⁶⁶ Wydaje się, że na podobnych zasadach powinny być uregulowane ulgi inwestycyjne w podatku rolnym. Ograniczanie ich do „budynków inwentarskich i deszczowni” nie znajduje dostatecznego uzasadnienia i wydaje się być przejawem nierównorzędnego traktowania działalności inwestycyjnej w ramach systemu podatkowego. Utrzymywanie w konstrukcji podatku rolnego przestarzałych ulg inwestycyjnych, unormowanych w sposób odbiegający od aktualnych rozwiązań, świadczy również o braku synchronizacji przepisów regulujących tę materię w poszczególnych ustawach podatkowych. Ten brak synchronizacji widoczny jest nie tylko przy zestawieniu regulacji dotyczących ulg inwestycyjnych w podatku rolnym i podatkach dochodowych. Z

64 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.

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

66 Ibidem.

podobnym zjawiskiem spotykamy się również na gruncie przepisów regulujących podatek od nieruchomości, w których nie są uwzględnione preferencje podatkowe wynikające z ustawy o podatku rolnym. I tak np. wydatki na budowę elektrowni wodnych podlegają odliczeniu od podatku rolnego, ale grunty zajęte w gospodarstwie rolnym pod obiekty tej elektrowni podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.⁶⁷ Podobnie jest z obiektami służącymi ochronie środowiska, których zainstalowanie skutkuje zastosowaniem ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym, co jednak nie znajduje odzwierciedlenia w podatku od nieruchomości, gdzie obiekty te, z wyjątkiem oczyszczalni ścieków, podlegają opodatkowaniu na ogólnych zasadach przewidzianych dla budynków i budowli.

Istotnym ograniczeniem w stosowaniu ulg inwestycyjnych jest możliwość odliczania wydatków inwestycyjnych od podatku tylko przez 15 lat. Kwoty wydatków związanych z realizacją inwestycji w wielu wypadkach są nieporównywalne z wysokością podatku rolnego obciążającego przeciętne gospodarstwo rolne. Prowadzi to w niektórych wypadkach do braku możliwości wykorzystania ulgi inwestycyjnej w ustawowo określonym okresie jej stosowania. Kwota podatku rolnego jest bowiem na tyle niska, że uniemożliwia 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.⁶⁸

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.

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

68 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

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. 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”⁶⁹, dość daleko odbiegającą od techniki stosowanej przy tworzeniu innych norm prawa. Z tego powodu normy prawne regulujące właściwe prawu podatkowemu stosunki społeczne (zwłaszcza z zakresu prawa materialnego) powinny być zawarte w aktach prawnych z tej dziedziny prawa, a nie porozrzucane po wielu aktach, o różnorodnym przedmiocie regulacji. Regulowanie bowiem konstrukcji podatku leśnego w ustawie „niepodatkowej”, nastawionej na normowanie zupełnie innej materii, powoduje powstawanie licznych problemów interpretacyjnych. Najlepszym przykładem są przedstawione niżej wątpliwości co do pojęcia „las” jako przedmiotu opodatkowania. Problemy te można rozwiązać przygotowując nową ustawę o podatku leśnym lub też, na co zwraca się uwagę w doktrynie – objąć opodatkowanie lasów ustawą o podatku rolnym.⁷⁰

69 Zob. R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995, s. 36 i n.

70 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.

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”.⁷¹ 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 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.⁷²

- 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

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

72 „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.

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.⁷³ Pozwala to twierdzić, że na gruncie tych ustaw przyjmuje się cywilistyczne pojęcie własności i posiadania, co wyklucza jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej z kręgu właścicieli (współwłaścicieli) i posiadaczy (współposiadaczy) nieruchomości. 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, byłyby 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.

73 Zob. art. 2 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z którego wynika, że jeżeli nieruchomość jest współwłasnością albo jest we współposiadaniu dwóch lub więcej osób prawnych albo osób fizycznych, z wyjątkiem nieruchomości małżonków, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania. Przepis o identycznej treści znajduje się w ustawie o podatku rolnym – zob. art. 1 ust. 3.

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.⁷⁴ 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 sprecyzowania, 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.

- 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.

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

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 zalesiania⁷⁵, 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. Ważę poruszonego problemu można dostrzec przy kwalifikowaniu do opodatkowania działki gruntu o powierzchni kilku hektarów, położonej w granicach administracyjnych dużego miasta, wykorzystywanej przez podatnika podatku leśnego do składowania drewna i jego spedycji. Grunt ten jest lasem w rozumieniu komentowanej ustawy – jest bowiem wykorzystywany do prowadzenia gospodarki leśnej – nie podlega więc podatkowi od nieruchomości. Nie można jednakże ustalić od tej działki podatku leśnego z uwagi na brak drzewostanu na danym terenie. W praktyce problem ten jest rozwiązywany w ten sposób, że ustala się podatek leśny na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów, 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

75 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.

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.⁷⁶ 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.⁷⁷

5. W art. 65 ustawy:

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

Zawarte w obowiązującej konstrukcji podatku leśnego dwa sposoby ustalania podstawy opodatkowania, tj. na podstawie danych wynikających z planu urządzenia lasu i na podstawie ewidencji gruntów powodują powstawanie dużych różnic w wysokości podatku. Podatek leśny ustalany na podstawie hektarów przeliczeniowych z planów urządzenia lasu jest znacznie wyższy od podatku płaconego na podstawie hektarów fizycznych z ewidencji gruntów. Jest to spowodowane tym, że stawka odnośzona do jednego hektara przeliczeniowego stanowi równowartość pieniężną 0,200 msześć. drewna,⁷⁸ a w przypadku

76 Liczba hektarów fizycznych jest podstawą opodatkowania lasów w przypadkach przewidzianych w art. 65a ustawy o lasach. Zgodnie z tym artykułem, dla lasów ochronnych, lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych oraz lasów, dla których nie ma sporządzonego planu urządzenia lasu, podatek leśny za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 0,3q żyta od powierzchni 1 ha fizycznych lasów i gruntów leśnych, ustalonej na podstawie ewidencji gruntów.

77 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).

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

hektara fizycznego stanowi ona równowartość 0,3 q żyta.⁷⁹ 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 podstawą opodatkowania jest liczba hektarów przeliczeniowych, czy też liczba hektarów fizycznych. Zastanawiające jest przy tym, dlaczego ustawodawca posłużył się ceną żyta przy określaniu stawki podatkowej dla lasów nie mających planów urządzenia lasu? Cena tego produktu nie jest, jak się wydaje, w żaden sposób powiązana z przychodem uzyskiwanym przez podatników podatku leśnego z tytułu posiadania lasu, co było uzasadnieniem w przypadku opodatkowania gruntów gospodarstwa rolnego.

Z tych też powodów, przy założeniu, że pozostaną w konstrukcji podatku leśnego dwa sposoby ustalania podstawy opodatkowania, należałoby rozważyć możliwość wyeliminowania z ustawy stawki podatku opartej o cenę żyta. Obowiązywałaby jedna stawka podatkowa, uwzględniająca średnią cenę sprzedaży drewna, która byłaby odnoszona do liczby hektarów przeliczeniowych lub liczby hektarów fizycznych. 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

79 Zob. art. 65a ustawy o lasach.

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.

Bibliografia

- Anyżewska E., Szumacher B., Przegląd orzecznictwa NSA w sprawach podatków i opłat lokalnych, Gdańsk 1993,
- Banaszak B. Powszechnie obowiązująca wykładnia, „Rzeczpospolita” 1997, nr 28,
- Bieluk J., Etel L., Presnarowicz S., Podatek rolny. Komentarz, Białystok 1994,
- Bieluk J., Etel L., Jankowski B., Popławski M., Presnarowicz S., Polityka podatkowa gminy, Białystok 2000,
- Bień A., Nowecki G., Kataster i podatek od nieruchomości, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4,
- Bogusławska–Klejment J., Podatek od nieruchomości, Warszawa 1999,
- Bogusławska–Klejment J., Podatek od nieruchomości i inne lokalne na tle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Jaktorów 1999,
- Borodo A., Podatek od nieruchomości w systemie finansowym samorządu terytorialnego, Toruń 1995,
- Borodo A., Samorząd terytorialny. System prawno–finansowy, Warszawa 1997,
- Brzeziński B., Podatek rolny, Warszawa, Poznań, Toruń 1988,
- Brzeziński B., Kompetencje prawotwórcze rad narodowych w dziedzinie podatków i opłat, Toruń 1989,
- Brzeziński B., Regulacja prawna podatków i opłat lokalnych (uwagi de lege ferenda), „Nowe Prawo” 1984, nr 2,
- Brzeziński B., Kalinowski M., Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa sądów, Toruń 1994,
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych. Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny, Toruń 1996,
- Chojna–Duch E., Kształtowanie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, „Samorząd Terytorialny” 1993, nr 3,
- Chojna–Duch E., Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Biblioteka Podatkowa PWN, Warszawa 1996, t. 4.

- Dębowska–Romanowska T., Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego, Warszawa 1995,
- Deputat K, Orłowski J., Zwolnienie od podatku rolnego w przypadku utworzenia nowego lub powiększenia już istniejącego gospodarstwa rolnego, „Finanse Komunalne” 2000, nr 2,
- Dziuba J., Konopka A., Sech W., Podatki samorządowe w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 1993,
- Dziuba J., Konopka A., Sech W., Prawo podatkowe. Poradnik dla organów samorządu terytorialnego, Warszawa 1993,
- Etel L., Unikanie płacenia podatków od nieruchomości, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 12,
- Etel L., Opodatkowanie nieruchomości gospodarstwa rolnego, „Finanse Komunalne” 1995, nr 2,
- Etel L., Opodatkowanie nieruchomości podmiotów gospodarczych, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 11,
- Etel L., Opodatkowanie kondygnacji w budynkach, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 10
- Etel L. Spór o wartość początkową budowli, „Wspólnota 1997, nr 14,
- Etel L., Komentarz do ustawy o podatku rolnym, Biblioteka Podatkowa PWN, Warszawa 1996, t. IV,
- Etel L., Komentarz do ustawy o lasach (podatek leśny), Biblioteka podatkowa PWN, Warszawa 1996, t. 4,
- Etel L. Reforma opodatkowania nieruchomości, Białystok 1998,
- Etel L. Opodatkowanie nieruchomości jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 11,
- Etel L., Popławski M., Podatnik w urzędzie gminy, Warszawa 2000,
- Etel L., Presnarowicz S., Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, wyd. drugie, Warszawa 1999,
- Etel L., Presnarowicz S., Zmiany przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne, (w:) Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r., pod. red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1997, s. 381–384,
- Etel L., Popławski M., Presnarowicz S., Podatki i opłaty samorządowe w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 2000,
- Etel L., Prutis S., Umowa o zarządzaniu przedsiębiorstwami państwowymi (aspekty prawne), „Przegląd Prawa Handlowego” 1995, nr 11,

- Etel L., Ruśkowski E., Podatek od nieruchomości a podatek rolny, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 4,
- Etel L., Ruśkowski E., Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Warszawa 1996,
- Gajl N. Modele podatkowe. Podatki lokalne, Warszawa 1996,
- Gajl N. Modele podatkowe. Podatki majątkowe, Warszawa 1996,
- Gaździcki J., Systemy katastralne, Warszawa, Wrocław 1995,
- Gliniecka J., Harasimowicz J., Z zagadnień teorii podatku, „Glosa” 1997, nr 5,
- Głuchowski J., Polskie prawo podatkowe, Warszawa 1998,
- Gniewek E., Prawo rzeczowe 1996,
- Gomułowicz A., Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym. „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 11,
- Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Poznań 1999,
- Hanusz A., Podatek od nieruchomości. „Przegląd Sądowy” 1991, nr 3,
- Hanusz A., Podatki i opłaty lokalne. Przepisy, orzecznictwo, komentarz, Warszawa 1993,
- Hanusz A., Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz, Warszawa 1995,
- Hanusz A. Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce. Na przykładzie podatków gruntowego i rolnego, Lublin 1996,
- Harasimowicz J., Zarys rozwoju prawa o podatkach terenowych w Polsce, „Państwo i Prawo” 1959, z. 4,
- Ignatowicz J., Prawo rzeczowe, Warszawa 1997,
- Jurcewicz A., Obciążanie gruntów rolnych podatkiem od nieruchomości, „Prawo Rolne” 1991, z. 1,
- Kalinowski M., Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa, Toruń 1994,
- Kalinowski Marek, Podmiotowość prawna podatnika, Toruń 1999,
- Kochański H., Podatki i opłaty lokalne. Wzory decyzji, Białystok 1995,
- Kohorewicz T., Podatek od nieruchomości w postępowaniu upadłościowym. „Prawo spółek” 1997, nr 7–8,
- Kołączyńska I., Wyszogrodzki G., Przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości a pojęcie nieruchomości w art. 46 kodeksu cywilnego, „Finanse Komunalne” 1995, nr 1,

- Kołączyńska I., Wyszogrodzki G., Podatek od nieruchomości w praktyce a jego regulacja ustawowa, „Finanse Komunalne” 1995, nr 3 i 4,
- Kołodziejski S., Dziedziczenie posiadania, „Palestra” 1969,
- Koperkiewicz–Mordel K., Nowe rozwiązania prawne w zakresie opodatkowania nieruchomości, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1986, nr 4,
- Kosikowski C., Podatek jako instytucja ustrojowo–prawna, „Acta Universitatis Lodzianensis” Folia Iuridica 1992, z. 54,
- Kosikowski C., Problemy zmiany systemu i prawa podatkowego, „Państwo i Prawo” 1990, nr 3,
- Kosikowski C., Glosa do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 19.10.1988 r., „Państwo i Prawo” 1989, nr 6,
- Kostecki A., Elementy konstrukcji instytucji podatku, (w) System instytucji prawno–finansowych PRL, Ossolineum 1985, pod red. M. Weralskiego, t. III,
- Kostecki A., Podatki przychodowe i podatki dochodowe, (w:) System instytucji prawno–finansowych PRL, Ossolineum 1985, pod red. M. Weralskiego, t. III
- Kostecki A., Związki prawa finansowego z prawem cywilnym, (w:) System instytucji prawno–finansowych PRL, Ossolineum 1982, pod red. M. Weralskiego, t. I,
- Kotulski M., Spór o opodatkowanie budowli, „Finanse Komunalne” 2000, nr 2,
- Kremer E., Zarząd nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa, „Rejent” 1997, nr 7,
- Krupok E., Podatki, Odpowiedzi na pytania zgłaszane przez gminy w praktyce stosowania przepisów dotyczących łącznego zobowiązania pieniężnego oraz podatków i opłat lokalnych. „Finanse Komunalne” 1994, nr 3,
- Litwińczuk H., Władztwo lokalne w sferze podatkowej, „Finanse” 1985, nr 9,
- Litwińczuk H. Prawo podatkowe przedsiębiorców, Warszawa 2000,
- Łączkowski W., Problemy reformy podatków terenowych (w:) Finanse gospodarki terenowej, Warszawa 1989,
- Mariański A., Orzecznictwo SN i NSA w odniesieniu do art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, „Finanse Komunalne” 1997, nr 3
- Mastalski R., Ocena stanu prawa podatkowego. Problemy legislacyjne, „Przegląd Legislacyjny” 1996, nr 3,

- Mastalski R., Opinia w sprawie opodatkowania rolników podatkiem rolnym i podatkiem od nieruchomości, „Biuletyn RPO” 1993, nr 19,
- Mastalski R., Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995,
- Mastalski R., Prawo podatkowe II część szczegółowa, Warszawa 1996,
- Mastalski R. Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego, „Glosa” 1995, nr 1,
- Mastalski R., Podstawa opodatkowania budowli, „Rzeczpospolita” 1997, nr 28,
- Mazurek A. System zwolnień w podatkach rolnym, leśnym i od nieruchomości (w:) Prawnoodatkowe problemy działalności gospodarczej, Warszawa 1997, z. 7, s. 249 i n.
- Miemiec W., Opinia w sprawie interpretacji niektórych przepisów ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach. „Zeszyty Samorządowe” 1995, nr 1,
- Miemiec W. Opinia prawna w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości – nieruchomości komunalnych administrowanych przez zarządy gospodarki komunalnej. „Biuletyn Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu” 1993, nr 2,
- Miemiec W., Glosa do wyroku NSA z 6 listopada 1996r. (sygn. akt SA/Ka 1913/95) dot. opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnego wyrobiska górniczego, „Finanse komunalne” 1997, nr 5,
- Nasierowska G., Trapkowska D., Podatki w gminie. Przepisy prawne i orzecznictwo. Warszawa 1994,
- Nowecki G., Kataster fiskalny, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 6,
- Nowecki G., Kataster i podatek od nieruchomości, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4,
- Nowecki G., Kataster i system katastralny, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5,
- Nowecki G., Reforma systemu ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 12,
- Nowecki G., Wycena nieruchomości dla celów podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 8,
- Nowecki G., Rola i miejsce katastru nieruchomości w polskim systemie podatkowym, (w) Prawnoodatkowe problemy działalności gospodarczej, Warszawa 1997, z. 7,
- Nykiel W., Podatki lokalne – aspekty prawno-porównawcze, „Folia Iuridica” 1992, nr 54,

- Obrębska D., Reforma podatku od nieruchomości – kataster i podatek katastralny, „Monitor Podatkowy” 1994, nr 5,
- Ofiarski Z., Podatek leśny – podstawowe konstrukcje, „Wspólnota” 1992, nr 8,
- Oniszczyk J., Zasada samodzielności finansowej gmin, „Głosa” 1997, nr 6,
- Ożóg I., Infrastruktura komunalna w spółkach gmin – kwestie podatkowe, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 11,
- Paczocha M., Granice władztwa podatkowego gmin (wybrane zagadnienia), „Finanse Komunalne” 2000, nr 6.
- Patrzalek L., Cele polityki podatkowej gminy. „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 12,
- Podatki lokalne w Europie Zachodniej, „Samorząd Terytorialny” 1993, nr 4,
- Podstawka M., Propozycja zmian systemowych w opodatkowaniu rolnictwa w Polsce, „Wieś i Rolnictwo” 1994, nr 3–4,
- Podstawka M., Ocena ekonomicznych zasad wymiaru podatku rolnego w Polsce, „Wieś i Rolnictwo” 1994, nr 2,
- Podstawka M., Podatek jako instrument interwencjonizmu rolniczego, „Wieś i Rolnictwo” 1994, nr 1,
- Popławski Mariusz, Opodatkowanie nieruchomości wykorzystywanych przez szkoły wyższe, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 8,
- Popławski Mariusz, Głosa do wyroku z dnia 25 maja 1999 r. dotycząca zwolnienia z podatku gruntów rolnych nabytych na powiększenie gospodarstwa rolnego, wkładka do „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 9
- Popławski M., Opodatkowanie nieruchomości wykorzystywanych przez ZOZ-y, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 12,
- Prawo obrotu nieruchomościami, pod red. S. Rudnickiego, Warszawa 1999,
- Prusak F., Podatek leśny, „Przegląd podatkowy” 1995, nr 8,
- Radecki W., Prawo o lasach. Komentarz, Wrocław 1993,
- Reniger H., Problemy podstawy wymiaru w socjalistycznym podatku rolniczym okresu przejściowego, Toruń 1949,
- Rudnicki S., Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe, Warszawa 1996,
- Ruśkowski E., Zagadnienia władzy lokalnej i finansów lokalnych w wybranych krajach kapitalistycznych, Białystok 1986,
- Ruśkowski E., Podatek od nieruchomości. Brak wyobraźni, „Gazeta Samorządowa” 1990, nr 35,

- Ruśkowski E., Podstawowe problemy podatków i opłat lokalnych. „Finanse Komunalne” 1995, nr 1,
- Ruśkowski E., Decyzja czy postanowienie? „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 4,
- Ruśkowski E. (red.), Finanse i prawo finansowe, Warszawa 2000,
- Ruśkowski E., Etel L., Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą. Podatek od nieruchomości, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 1,
- Ruśkowski E., Etel L., Sezonowość w podatku od nieruchomości, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 3,
- Samorządowy Poradnik Budżetowy na 1997 r. Zagadnienia ustrojowe i prawno–finansowe, pod red. W. Miemiec i B. Cybulskiego, Warszawa 1997,
- Sawicka K., Decyzje organów gmin w sprawach podatkowych „Samorząd Terytorialny” 1992, nr 4,
- Sochacka–Krysiak H., Podatki terenowe, „Studia Finansowe” 1987, nr 27,
- Sokołowski J., Manacka R., Opodatkowanie podmiotów gospodarczych podatkami od nieruchomości i od środków transportowych, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1993, nr 1,
- Śmiałowska Uberman Z., Prawo geodezyjne i kartograficzne. Komentarz, Katowice 1999,
- Świaniewicz P., Polityka podatkowa gminy, „Samorząd Terytorialny” 1995, nr 11,
- Sysiak J., Nieruchomości – wybrane zagadnienia, „Rejent” 1996, nr 9,
- Tegler E., Władztwo podatkowe gmin, (w:) Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r., pod red. W. Miemiec i B. Cybulskiego, Warszawa 1997,
- Wilkowski W., Kataster nieruchomości w krajach Unii Europejskiej. „Przegląd Geodezyjny” 1996, nr 2,
- Witalec W., Lokalne prawo podatkowe (wybrane zagadnienia), „Finanse Komunalne” 2000, nr 2,
- Wojciechowski E., Systemy podatkowe, (w:) System instytucji prawno–finansowych PRL, Ossolineum 1985, pod red. M. Weralskiego, t. III,
- Wolanin M., Gospodarowanie i przekształcanie własności nieruchomości, Warszawa 1999,
- Wójtowicz W., Zarys polskiego prawa podatkowego, Bydgoszcz 1997.