

Podatki majątkowe w Polsce - wybrane problemy

Wrzesień 2002

Leonard Etel, Grzegorz Liszewski

Raport

nr 209

Głównym celem niniejszej publikacji jest przedstawienie systemu opodatkowania majątku w Polsce. System ten jest jednym z ostatnich elementów wchodzących w skład polskiego systemu podatkowego, który nie został jak do tej pory poddany gruntownej reformie. Niektóre z podatków wchodzących w jego skład mają przestarzałą konstrukcję i nie są dostosowane do współczesnych zasad obrotu majątkiem.

Układ pracy jest następujący: na początku zdefiniowane zostało pojęcie podatków majątkowych a następnie omawiana jest każda danina majątkowa w taki sposób, że po przedstawieniu ogólnej konstrukcji świadczenia sygnalizowane są występujące w praktyce i orzecznictwie sądowym problemy związane z wymiarem i poborem danego podatku. Ukazanie tych problemów ma na celu uzasadnienie potrzeby podjęcia reform dotyczących danej konstrukcji podatkowej oraz wskazanie ich kierunków. Należy mieć nadzieję, że publikacja ta okaże się pomocna w podejmowaniu inicjatyw ustawodawczych ukierunkowanych na racjonalizację systemu opodatkowania majątku w Polsce.

Spis treści

I. Ogólna charakterystyka podatków majątkowych w Polsce.....	5
1. Majątek jako przedmiot opodatkowania.....	5
2. Systematyka podatków majątkowych.....	7
3. Daniny majątkowe w polskim systemie podatkowym.....	11
II. Podatki obciążające władanie majątkiem.....	16
1. Podatek od nieruchomości.....	16
1.1. Uwagi ogólne	16
1.2. Przedmiot opodatkowania	16
1.2.1. Wprowadzenie.....	16
1.2.2. Opodatkowanie kondygnacji w budynkach.....	17
1.2.3. Definicja budowli.....	19
1.2.4. Wyrobisko górnicze jako budowla podlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.....	22
1.2.5. Opodatkowanie gruntów zadrzewionych i zakrzewionych (Lz).....	27
1.3. Podmioty podatku	30
1.3.1. Wprowadzenie.....	30
1.3.2. Użytkownik wieczysty jako podatnik podatku od nieruchomości.....	31
1.3.3. Posiadacz zależny i zarządca jako podatnicy podatku od nieruchomości.....	32
1.4. Podstawa opodatkowania	35
1.4.1 Wprowadzenie.....	35
1.4.2. Podstawa opodatkowania budowli, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.....	36
1.4.3. Opodatkowanie części budowli.....	37
1.5. Stawki podatkowe	38
1.5.1. Wprowadzenie.....	38
1.5.2. Różnicowanie stawek podatku od nieruchomości.....	39
1.5.3. Związek budynku z działalnością gospodarczą.....	41
1.5.4. Związek gruntu z działalnością gospodarczą.....	44
1.5.5. Związek budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej.....	46
1.6. Tryb i warunki płatności	46
1.6.1. Wprowadzenie.....	46
1.6.2. Tryb płatności podatku od nieruchomości stanowiącej współwłasność osoby fizycznej i prawnej.....	48
1.6.3. Właściwość miejscowa organu podatkowego w przypadku tzw. budowli sieciowych.....	49
2. Podatek rolny.....	52
2.1. Uwagi ogólne	52
2.2. Przedmiot opodatkowania	52
2.2.1. Wprowadzenie.....	52
2.2.2. Mankamenty definicji gospodarstwa rolnego.....	53
2.2.3. Wyłączenia ustawowe.....	55
2.2.4. Zwolnienie gruntów nabytych na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa rolnego.....	58
2.3. Podmioty podatku	60
2.3.1. Wprowadzenie.....	60
2.3.2. Właściciel albo samoistny posiadacz jako podatnicy podatku rolnego.....	61
2.4. Podstawa opodatkowania	61
2.4.1. Wprowadzenie.....	61
2.4.2. Hektar przeliczeniowy jako podstawa opodatkowania podatkiem rolnym.....	62
2.5. Stawki podatkowe	64
2.5.1. Wprowadzenie.....	64
2.5.2. Uzależnienie wysokości podatku od cen skupu żyta.....	64
2.6. Tryb i warunki płatności	65

2.6.1. Wprowadzenie	65
2.6.2. Zaniechanie ustalenia lub poboru podatku rolnego	66
3. Podatek leśny	68
3.1. Uwagi ogólne	68
3.2. Przedmiot opodatkowania	68
3.2.1. Wprowadzenie	68
3.2.2. Mankamenty obowiązującej definicji lasu	69
3.2.3. Zwolnienia w podatku leśnym	71
3.3. Podmioty podatku	72
3.3.1. Wprowadzenie	72
3.3.2. Opodatkowanie jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej	73
3.4. Podstawa opodatkowania	74
3.4.1. Wprowadzenie	74
3.4.2. Podstawa opodatkowania gruntów pozbawionych drzew	75
3.5. Tryb i warunki płatności	76
3.5.1. Wprowadzenie	76
3.5.2. Ustalenie właściwości miejscowej organów podatkowych	77
4. Podatek od środków transportowych	77
4.1. Uwagi ogólne	77
4.2. Przedmiot opodatkowania	78
4.2.1. Wprowadzenie	78
4.2.2. Problemy związane z określeniem dopuszczalnej masy całkowitej	78
4.3. Stawki podatkowe	80
4.3.1. Wprowadzenie	80
4.3.2. Problem związany z wejściem w życie uchwał podatkowych rad gmin	80
4.4. Tryb i warunki płatności	82
4.4.1. Wprowadzenie	82
4.4.2. Właściwość miejscowa organów podatkowych w odniesieniu do środka transportowego stanowiącego współwłasność dwóch lub więcej podmiotów	83
5. Podatek od posiadania psów	86
5.1. Uwagi ogólne	86
5.2. Przedmiot i podmiot opodatkowania	87
5.2.1. Wprowadzenie	87
5.2.2. Znaczenie pojęcia „gospodarstwo rolne” na gruncie przepisów o podatku od posiadania psów	87
5.3. Tryb i warunki płatności	88
5.3.1. Wprowadzenie	88
5.3.2. Charakter prawny delegacji do ustanowienia inkasa	88
III. Opodatkowanie nieprofesjonalnego obrotu majątkiem	90
1. Uwagi ogólne	90
2. Przedmiot opodatkowania	91
2.1. Wprowadzenie	91
2.2. Sprzedaż a inne odpłatne umowy przenoszące własność	92
3. Podmioty podatku	95
3.1. Wprowadzenie	95
3.2. Opodatkowanie spółek cywilnych	97
3.3. Opodatkowanie spółek prawa handlowego	99
3.4. Opodatkowanie państwowych i samorządowych jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej	102
3.5. Opodatkowanie innych jednostek nie mających osobowości prawnej	104
4. Podstawa opodatkowania	105
4.1. Wprowadzenie	105
4.2. Kwalifikacja nakładów poczynionych na rzecz przed jej nabyciem	105
5. Tryb i warunki płatności	106
5.1. Wprowadzenie	106

5.2. Określenie właściwości miejscowej organu podatkowego	107
IV. Opodatkowanie nieodpłatnego nabycia majątku	109
1. Uwagi ogólne	109
2. Przedmiot opodatkowania	110
2.1. Wprowadzenie	110
2.2. Opodatkowanie zachowku	110
2.3. Obowiązek podatkowy przy nabyciu w drodze zapisu	114
2.4. Opodatkowanie spadków i darowizn z zagranicy	115
2.5. Zwolnienie tzw. darowizn na cele mieszkaniowe	118
2.6. Ustawowe wyłączenie z opodatkowania nabycia praw autorskich	118
3. Podmioty podatku	119
3.1. Wprowadzenie	119
3.2. Opodatkowanie osób prawnych	120
4. Podstawa opodatkowania	121
4.1. Wprowadzenie	121
4.2. Pomniejszenie podstawy opodatkowania o tzw. koszty faktycznie poniesione	122
4.3. Możliwość korekty podstawy opodatkowania dokonywanej przez organy podatkowe	124
4.4. Nabycie prawa do tzw. ulgi mieszkaniowej w podatku spadkowym	126
5. Tryb płatności.....	130
5.1. Wprowadzenie	130
5.2. Pobór podatku przez notariusza	130
ZAKOŃCZENIE	131

I. Ogólna charakterystyka podatków majątkowych w Polsce

1. Majątek jako przedmiot opodatkowania

Pojęcie majątku nie zostało nigdzie w systemie prawa zdefiniowane. W szerokim znaczeniu rozumiany jest on jako ogół aktywów i pasywów należących do określonego podmiotu. Takie określenie majątku przeciwstawiane jest jego wąskiemu ujęciu jako masie majątkowej obejmującej wyłącznie aktywa¹ - w tym ostatnim znaczeniu długi nie wchodzą w skład majątku lecz obniżają jego wartość ekonomiczną². Również w ekonomii majątek rozumiany jest wyłącznie jako ogół aktywów – kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości. Aktywa te – w zależności od stopnia możliwości ich upłynnienia – dzieli się na majątek trwały, złożony ze składników na trwałe zaangażowanych w danej jednostce, oraz majątek obrotowy obejmujący składniki pozostające w stałym obrocie³. W takim ujęciu majątku pasywa traktowane są jako środki jego pochodzenia, a ich zestawienie z aktywami określa się mianem bilansu⁴.

W sensie prawnym w doktrynie prawa cywilnego majątek rozumiany jest raczej w znaczeniu wąskim⁵. Wydaje się za tym przemawiać wykładnia przepisów k.c. posługujących się pojęciem majątku – np. art. 863, 871, 875 dotyczące majątku wspólnego wspólników. Podkreśla się jednak, iż czasem ustawodawca wydaje się używać omawianego pojęcia w znaczeniu szerokim – zakładając że spadek jest pewną masą majątkową, należałoby przyznać – w myśl chociażby art. 922 k.c. – że składa się on nie tylko z aktywów, ale również wielu obowiązków zmarłego (pasywów). Na podobnej zasadzie za szerokim rozumieniem „majątku” przemawiałyby wykładania przepisów k.r.o. dotyczących zarządu majątkiem wspólnym małżonków⁶. Uznaje się jednak, iż regułą jest ustawodawstwie polskim wąskie rozumienie majątku⁷.

¹ S. Dmochowski, S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga pierwsza. Część ogólna*, Warszawa 1999, s. 125.

² M. Bednarek, *Mienie*, Kraków 1997, s. 30.

³ J. Matuszewicz, P. Matuszewicz, *Rachunkowość od podstaw w świetle ustawy o rachunkowości*, Warszawa 1998, s. 12.

⁴ Jak wyżej, s. 19.

⁵ S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego*, tom I – część ogólna, Warszawa 1985, s. 463.

⁶ A. Dyoniak, *Pojęcie majątku w prawie cywilnym*, PiP 1985, nr 11-12, s. 122.

⁷ Jak wyżej, s. 123

Kodeks cywilny definiuje za to inne, bardzo podobne pojęcie – „mienie” – przez które art. 44 rozumie własność i inne prawa majątkowe⁸. W nauce przyjmuje się, iż **mienie stanowi majątek w znaczeniu wąskim** obejmujący wyłącznie aktywa – i to tylko **prawa majątkowe, z których najsilniejszym rodzajem jest własność**⁹. Prawami majątkowymi określa się prawa posiadające pewną wartość ekonomiczną (pieniężną), przy czym bez znaczenia pozostaje już ich ewentualna cecha zbywalności czy niezbywalności. Z wyjątkiem własności przedmiotem pozostałych praw majątkowych są nie tylko rzeczy, lecz także przedmioty nie będące rzeczami – np. wierzytelności, energia elektryczna itp.¹⁰

Z racji swej dziedziczności **posiadanie**, mimo że jest stanem faktycznym a nie prawem, **również zaliczane jest do majątku danego podmiotu**¹¹.

Do wyróżników majątku zalicza się także jego jedność wyrażającą się w regule: jeden podmiot – jeden majątek¹², tzn. że podmiotem wszystkich wchodzących w skład majątku praw może być jedna osoba oraz że jedna osoba może mieć tylko jeden majątek. Warto jednak podkreślić, iż akurat ta reguła doznaje w polskim ustawodawstwie pewnych wyjątków – chodzi tu o tzw. majątki odrębne, jak chociażby majątek wspólny w spółce cywilnej wyodrębniony z majątków osobistych wspólników¹³. Jedność majątku pojmowana jest także jako cecha polegająca na jego nierozdzielności i trwałości – nawet wyzbycie się wszystkich składników majątku i nabycie innych nie pozbawia go identyczności. Majątek nie rozpada się i nie kończy z chwilą śmierci osoby fizycznej, lecz jako całość przechodzi na spadkobierców¹⁴.

Wąskie rozumienie majątku przyjęto również w opublikowanej po raz pierwszy w 1992 r. przez OECD Modelowej Konwencji w Sprawie Podatku od Dochodu i Majątku¹⁵. Jak sama nazwa wskazuje, akt ten ma być pewnego rodzaju wzorcem dla wszelkich umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania właśnie podatkami od dochodu lub od majątku. Artykuł 22 Konwencji rozróżnia

⁸ W doktrynie wskazuje się jednak, iż na gruncie k.c. ustawodawca nie jest konsekwentny i często posługuje się pojęciem „majątek”, wcale go nie definiując (np. art. 863, 1030 k.c.). Przyjmuje się jednak, że przez ten „majątek” – na gruncie prawa stanowionego – należy jednak rozumieć właśnie mienie, o którym mowa w art. 44 k.c. – por. J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, A. Wolter, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2000, s. 249.

⁹ Por. S. Dmochowski, S. Rudnicki, *Komentarz...*, op. cit., s. 125 – 126. Odmiennie stanowisko w tej sprawie prezentuje S. Grzybowski (w:) *System prawa cywilnego...*, op. cit., s. 462 twierdząc, iż termin „mienie” oznacza jedynie zbiór praw, natomiast „majątek” służy podkreśleniu więzi z oznaczonym podmiotem.

¹⁰ S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz...*, op. cit., s. 126.

¹¹ A. Dyoniak, *Pojęcie majątku...*, op. cit., s. 124.

¹² M. Bednarek, *Mienie*, op. cit., s. 32.

¹³ Przez niektórych majątek odrębny zwany jest majątkiem szczególnym – por. A. Dyoniak, *Pojęcie majątku...*, op. cit., s. 125.

¹⁴ Jak w przypisie 10.

dwie kategorie majątku: nieruchomy i ruchomy. Artykuł 6 ust. 2 Konwencji stwierdza, iż określenie „majątek nieruchomy” każdorazowo ma być rozumiane tak, jak przyjęte to jest w prawie tego umawiającego się Państwa, na terytorium którego majątek jest położony. W każdym przypadku określenie to ma obejmować mienie przynależne do majątku nieruchomego, żywy inwentarz gospodarstw rolnych i leśnych, prawa, do których mają zastosowanie przepisy prawa powszechnego dotyczące własności ziemi, prawa użytkowania majątku nieruchomego, prawa do stałych lub zmiennych świadczeń z tytułu eksploatacji lub prawa do eksploatacji złóż mineralnych, źródeł i innych zasobów naturalnych. Treść tego przepisu sugeruje, że majątek w rozumieniu Konwencji stanowią wyłącznie aktywa. O pasywach, jako kosztach pomniejszających majątek, mowa jest m.in. w art. 24 ust. 4 Konwencji: **zobowiązania przedsiębiorstwa są odliczane przy określaniu podlegającego opodatkowaniu majątku tego przedsiębiorstwa (...).**

Dla potrzeb niniejszego opracowania przyjęto jednak definicję majątku w znaczeniu szerokim (kapitał), włączającą do zakresu tego pojęcia zarówno aktywa - prawa majątkowe - jak i pasywa. Takie ujęcie w lepszy sposób pozwala wyjaśnić istotę podatków majątkowych, które co prawda z reguły obciążają wszelkie zdarzenia związane z dysponowaniem aktywami, jednak zdarza się też, że za przedmiot opodatkowania przyjmują przejęcie pasywów darczyńcy¹⁶.

2. Systematyka podatków majątkowych

W nauce prawa finansowego do najpowszechniejszych należy podział podatków ze względu na przedmiot obciążenia. Wyróżnia się więc podatki przychodowe, wśród których swoistą kategorię zajmują podatki dochodowe – te obciążają przychód pomniejszony o wszelkie koszty poniesione w celu jego uzyskania lub maksymalizacji, podatki obrotowe, konsumpcyjne i majątkowe¹⁷.

Przez podatki przychodowe rozumie się te daniny, które obciążają przychody rozumiane jako wszelkie przysporzenia majątkowe spowodowane zwyczajnymi, co-

¹⁵ Tekst w jęz. polskim opublikowany w: *Modelowa Konwencja w Sprawie Podatku od Dochodu i Majątku*, Warszawa 2000.

¹⁶ Przykładem daniny obciążającej fakt przejęcia długów i ciężarów darczyńcy jest podatek od czynności cywilnoprawnych.

¹⁷ Patrz R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935. Szczególną grupę podatków – chociażby ze względu na wielkość dochodów budżetowych z nich płynących – stanowią podatki obrotowe. Część doktryny zalicza je do danin przychodowych (J. Głuchowski (red.), *Prawo podatkowe*, Toruń 1993, s. 20), pojawiają się też głosy za ich kwalifikacją jako danin konsumpcyjnych (J. Jaśkiewiczowa, *Podatki konsumpcyjne*, (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III (pod red. M. Weralskiego), Wrocław 1985, s. 393 i n.

dziennymi okolicznościami, jak np. wartości pieniężne pochodzące z własnej pracy, stałe korzyści z praw majątkowych itp. Niewątpliwie zaliczyć do nich należy podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek dochodowy od osób prawnych.

Podatki obrotowe to te daniny, które zawsze były kojarzone z działalnością gospodarczą. Stąd też przyjmuje się, iż obowiązek ich świadczenia związany jest z dokonywaniem tzw. **obrotu profesjonalnego** - czynności prawnych, zwłaszcza zawierania umów, polegających na wymianie dóbr lub świadczeniu usług¹⁸ między przedsiębiorcami – właśnie w ramach prowadzonej przez nich działalności gospodarczej. Obowiązek ten powstaje niezależnie od obowiązku podatkowego w podatkach przychodowych obciążających korzyści majątkowe płynące z takiego obrotu. W grupie podatków obrotowych mieści się z pewnością podatek od towarów i usług¹⁹.

Co do podatków konsumpcyjnych zdania są podzielone²⁰, najczęściej jednak przyjmuje się, iż obciążają one dobra podlegające powszechnej konsumpcji. Ekonomiczny ciężar tych danin spoczywa na konsumentach – ostatecznych odbiorcach dóbr. W praktyce ich zakres pokrywa się z zakresem pojęcia podatków obrotowych, a przyjmuje się, iż obejmują one podatek akcyzowy, jak również podatek od towarów i usług.

Najwięcej rozbieżności w poglądach nauki występuje w odniesieniu do zakresu pojęcia podatków majątkowych. Ogólnie panuje zgodne stanowisko, iż świadczenia te nawiązują w sposób bezpośredni (rzadziej pośredni) do posiadanego majątku²¹ - mogą więc obciążać fakt jego **posiadania** lub fakt jego **powiększenia spowodowanego nadzwyczajnymi okolicznościami**. Czasem jednak podatki przychodowe obciążają również jednorazowy (a więc nadzwyczajny) przyrost majątku²². Aby jednak można było je odróżnić od podatków majątkowych, wypada definicję tych ostatnich uzupełnić o stwierdzenie, że ich konstrukcyjne powiązanie z majątkiem przejawia się - obok samego przedmiotu opodatkowania - w konstrukcji podstawy opodatkowania: jak można łatwo wykazać, w podatkach dochodowych na pierwszy plan przy określaniu ich podstawy opodatkowania wysuwa się **wartość faktycznej korzyści** uzyskanej przez podatnika – nie zawsze musi się ona pokrywać z warto-

¹⁸ Por. definicje obrotu cywilnoprawnego (w:) *Wielka encyklopedia prawa*, (pod red. E. Smoktunowicza), Warszawa 2000, s. 537.

¹⁹ Dla celów kwalifikacji prawnej podatków obrót podzielono w piśmiennictwie prawnopodatkowym na profesjonalny i nieprofesjonalny. Daniny obciążające obrót nieprofesjonalny zalicza się do podatków majątkowych – patrz H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1996, s. 44.

²⁰ Por. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994, s. 154.

²¹ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Warszawa 1996, s.33.

ścią rynkową przedmiotów stanowiących przysporzenie majątkowe i jedynie w wyjątkowych sytuacjach organ podatkowy wartość zadeklarowaną przez podatnika może zakwestionować, przyjmując w jej miejsce wartości zbliżone do rynkowych. W podatkach majątkowych jest odwrotnie: zasadą jest, iż podstawę opodatkowania stanowi **wartość rynkowa**²³ przedmiotu stanowiącego przysporzenie majątkowe, czyli tzw. czysta wartość – po potrąceniu długów i ciężarów związanych z tym przedmiotem - i właśnie taką podatek ma prawo (a czasem obowiązek) zadeklarować, nawet jeśli subiektywnie dany przedmiot stanowi dla niego wartość znacznie przewyższającą rynkową.

Podatki majątkowe można klasyfikować na różne sposoby. Jednym z kryteriów ich podziału może być częstotliwość nakładania. Można w takim przypadku mówić o daninach jednorazowych (nadzwyczajnych) nakładanych z reguły w sytuacji przejściowych niedoborów w budżecie państwa, których okres obowiązywania jest ograniczony w czasie²⁴ oraz o daninach stałych – uchwalanych na czas nieokreślony.

Podatki majątkowe można również podzielić na pośrednie i bezpośrednie, przy czym wyróżnia się tutaj kilka kryteriów tego podziału. Do danin majątkowych znajdzie zastosowanie kryterium techniki poboru. W tym ujęciu podatkami bezpośrednimi są te uiszczane przez podmioty, na których bezpośrednio ciąży obowiązek podatkowy względem Skarbu Państwa czy jednostki samorządu terytorialnego²⁵.

Kryterium ekonomiczne, nawiązujące do źródła pokrycia podatku, pozwala na wyodrębnienie danin majątkowych nominalnych i realnych. Te pierwsze charakteryzują się tym, iż do ich zapłaty nie jest konieczne naruszenie substancji majątku - podatek jest w stanie pokryć należność podatkową z bieżących dochodów lub z oszczędności. Realny charakter zyskują podatki majątkowe wówczas, gdy kwota należnej daniny przekracza możliwości płatnicze podmiotu zobowiązanego – aby

²² Na przykład podatek dochodowy od osób fizycznych obciąża m.in. korzyści uzyskane ze sprzedaży mieszkania lub domu mieszkalnego.

²³ Reguła ta doznaje wyjątków w podatku rolnym, leśnym czy od nieruchomości – w konstrukcjach tych danin za podstawę opodatkowania przyjmuje się powierzchnię nieruchomości gruntowych czy budynkowych. Jak jednak zostanie to wykazane w dalszej części pracy, właśnie powierzchnia gruntu lub budynku w historycznym ujęciu stanowiła miernik wartości majątku danej osoby. W trzech wyżej wymienionych podatkach ten relik minionych epok wciąż niestety funkcjonuje w obrocie prawnym.

²⁴ Przykładem takiej daniny mógł być nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego pobierany na podstawie dekretu z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego (Dz. U. Nr 13, poz. 72 z późn. zm.).

²⁵ Por. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse...*, op. cit., s. 150.

uiścić całość zobowiązania podatkowego podatnik jest zmuszony do upłynnienia części majątku, np. sprzedając część będących jego własnością gruntów²⁶.

Rozpatrując daniny majątkowe w sensie prawnym należy stwierdzić, iż są to świadczenia powiązane z majątkiem poprzez elementy konstrukcji podatku, tzn. przedmiot i podstawę opodatkowania. Tak rozumiane świadczenia dają się podzielić w oparciu o jeszcze jedno kryterium: sposób ujęcia przedmiotu opodatkowania. Pozwala ono na wyodrębnienie podatków obciążających posiadanie majątku, nabycie majątku, zbycie majątku, przyrost majątku.

Podatki majątkowe można zróżnicować także w oparciu o ich funkcję, jaką pełnią w systemie podatkowym. W literaturze podkreśla się, iż na dzień dzisiejszy w żadnym z nowoczesnych systemów nie stanowią dominującej formy opodatkowania²⁷. Podatki majątkowe jawią się więc albo jako stanowiące substytut innych podatków, albo jako daniny będące uzupełnieniem innych podatków, albo jako dodatkowe obciążenie zjawisk opodatkowanych w całości innymi podatkami, albo jako samodzielne podatki nie pozostające w żadnym związku z innymi podatkami. Pierwsze z wymienionych obciążają pewne stany faktyczne zamiast innych podatków - przykładem mogłoby być opodatkowanie budynku mieszkalnego podatkiem od nieruchomości jako swoista forma obciążenia hipotetycznego przychodu w naturze polegającego na korzystaniu z tego domu. Drugie ciążą na niektórych rodzajach zjawisk podlegających co do zasady innym podatkom, lecz na mocy wyraźnego przepisu wyłączonych z opodatkowania innym podatkiem, np. spadki jako swoisty przychód wyłączone są z zakresu obowiązku w podatku dochodowym od osób fizycznych i poddane reglamentacji u.p.s.d. Przykładem trzeciego rodzaju podatków majątkowych są daniny, których przedmiot opodatkowania został już wcześniej obciążony w sposób pośredni czy bezpośredni innym podatkiem. W tym znaczeniu mogą stać się one instrumentem dyskryminacji fiskalnej dochodów płynących z majątku: nie dość, że dochody te obciążone są podatkami dochodowymi, to dodatkowo podstawa opodatkowania podatkami majątkowymi stając się miernikiem dochodowości majątku ponownie obciąża te dochody. Ostatnia z wymienionych wyżej grup podatków majątkowych to daniny, których celem jest oddziaływanie na podatnika. Podatki takie w pierwszym rzędzie realizują funkcję stymulacyjną – skłaniają poszczególne kategorie podmiotów

²⁶ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, op. cit., s. 290

²⁷ H. Litwińczuk, *Podatki majątkowe*, (w:) *System instytucji prawno – finansowych PRL*, t. III (pod red. M. Weralskiego), Wrocław 1985, s. 334.

do pewnych działań pożądaných z punktu widzenia Państwa lub hamują niepożądane zjawiska gospodarcze²⁸.

3. Daniny majątkowe w polskim systemie podatkowym

O ile panuje zgodność co do tego, że podatkami majątkowymi w ujęciu prawnym są świadczenia powiązane z majątkiem poprzez przedmiot opodatkowania, o tyle w doktrynie nie ma już jednak jednomyślności w przedmiocie określenia sposobu, w jaki omawiane daniny powinny do majątku nawiązywać²⁹. W niniejszym opracowaniu do podatków majątkowych zaliczono: podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych (niegdyś jako opłata skarbową od czynności cywilnoprawnych), podatek rolny, podatek leśny, podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych i podatek od posiadania psów. Tak szerokie ujęcie omawianych danin nie znajduje jak dotąd szerszego potwierdzenia w piśmienictwie prawnopodatkowym. Według A. Kosteckiego podatek rolny (niegdyś jako gruntowy) to świadczenie o charakterze majątkowo - przychodowym³⁰. Zdaniem innych przedstawicieli nauki podatki rolny i leśny zaliczone powinny być do podatków przychodowych³¹. W. Wójtowicz zalicza z kolei podatek od nieruchomości i opłatę skarbową od czynności cywilnoprawnych³² (od 1 stycznia 2001 r. podatek od czynności cywilnoprawnych). Z uwagi na tak różnorodne podejście nauki do zakresu podatków majątkowych niżej przedstawione zostaną argumenty przemawiające za znacznie szerszą, niż to się w doktrynie przyjmuje, interpretacją tego pojęcia.

Podatek od spadków i darowizn jest świadczeniem pieniężnym obciążającym fakt nabycia pewnych składników majątku w drodze spadku, darowizny, zasiedzenia, dyspozycji wkładcy środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku oszczędnościowym na wypadek jego śmierci. Charakter zdarzeń powodujących powstanie obowiązku w tym podatku jednoznacznie wskazuje, iż omawiana danina konstrukcyjnie jest ściśle powiązana z majątkiem podatnika w taki sposób, jaki przyjmuje się

²⁸ Szerzej na temat ostatniego z podziałów podatków majątkowych – H. Litwińczuk, *Podatki majątkowe*, op. cit., s. 334 i n.

²⁹ Por. A. Kostecki, *Podatki przychodowe i podatki dochodowe*, (w:) *System instytucji prawno – finansowych PRL*, t. III (pod red. M. Weralskiego), Wrocław 1985; R. Mastalski, *Prawo podatkowe III*, część szczegółowa, Warszawa 1996; A. Majchrzycka – Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1996; W. Wójtowicz, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1995.

³⁰ A. Kostecki, *Podatki przychodowe...*, op. cit., s. 295. Patrz także R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op. cit., s. 229.

³¹ Patrz H. Litwińczuk, *Prawo...*, op. cit.; A. Majchrzycka–Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1996, s. 90.

³² W. Wójtowicz, *Zarys...*, op. cit., s. 168 – 170.

powszechnie w nauce: obejmuje stany faktyczne polegające na nabyciu majątku (jego powiększeniu) spowodowanym nadzwyczajnymi okolicznościami. Nie ulega bowiem żadnej wątpliwości, iż zarówno spadek, darowizna, nabycie prawa do wkładu oszczędnościowego na podstawie wkładcy **na wypadek jego śmierci** czy zasiedzenie to zdarzenia, które nie mają zbyt często miejsca z życia codziennym – nie można więc ich uznać za zwykłe (stałe) przychody. Samą jednak darowiznę (zgodnie z art. 888 k.c. traktowaną jako umowę, a więc czynność dwustronną) należałoby zakwalifikować, zgodnie z wcześniejszymi uwagami, jako obrót. Jest to jednak obrót nieprofesjonalny, a więc nie mieszczący się w przedmiocie opodatkowania podatkami obrotowymi. Obrót taki zaliczyć więc można do przedmiotów opodatkowania podatkami majątkowymi³³.

Podatek od czynności cywilnoprawnych³⁴ obciąża – jak sama jego nazwa wskazuje - niektóre czynności regulowane przez prawo cywilne (głównie umowy). Umowy te prowadzą do wymiany dóbr lub usług – stanowią więc obrót cywilnoprawny. Ustawodawca postanowił jednak, iż nie podlegają temu podatkowi te czynności prawne, z tytułu dokonania których przynajmniej jedna ze stron jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług – doszło więc do podziału czynności na te obciążone podatkiem VAT (będące więc obrotem profesjonalnym) i takie, które nie są wykonywane w ramach prowadzonej (bądź zamierzonej) działalności zarobkowej (działalności gospodarczej). Te ostatnie podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych, a więc danina ta – jako obciążająca obrót nieprofesjonalny, mieści się w przyjętym w pracy zakresie pojęcia podatków majątkowych³⁵.

Najwięcej rozbieżności wiąże się z poglądami na temat prawnej kwalifikacji podatku rolnego i podatku leśnego. Wielu przedstawicieli nauki jest skłonnych zaliczyć te świadczenia do podatków przychodowych³⁶. Swoje stanowiska argumentują oni tym, iż wymienione wyżej daniny – z historycznego punktu widzenia – miały na celu obciążenie przychodów z działalności rolniczej i leśnej – działalności prowadzonych na gruntach rolnych i leśnych. Z uwagi jednak na specyfikę rolnictwa (początkowo podatek gruntowy czy rolny obciążał również lasy) i potrzebę szczególnej

³³ Jak w przypisie 27.

³⁴ Do końca 2000 roku jego odpowiednikiem była opłata skarbową od czynności cywilnoprawnych.

³⁵ W doktrynie pojawiło się odosobnione stanowisko, zgodnie z którym opłata skarbową od czynności cywilnoprawnych (której odpowiednikiem jest dziś podatek od czynności cywilnoprawnych) jest podatkiem **przychodowym** – por. W. Wójtowicz, op. cit., s. 54. Trudno się z tym poglądem zgodzić. Obowiązek jej zapłaty powstaje niezależnie od obowiązku zapłaty podatku przychodowego (dochodowego) obciążającego korzyści uzyskane z dokonania danej czynności cywilnoprawnej.

³⁶ Jak w przypisie 30.

ochrony tej gałęzi gospodarki, ustawodawca zrezygnował z opodatkowania faktycznie uzyskiwanych przychodów z tego typu działalności, przestając na ustaleniu pewnej miary przychodowości gospodarstw rolnych i lasów i na oparciu o nią zryczałtowanej formy opodatkowania (obciążającej szacunkowy przychód z gospodarstwa rolnego). Taką miarą przychodowości gospodarstw rolnych (lub lasów) stała się ogólna powierzchnia będących we władaniu podatnika gruntów rolnych (lub leśnych)³⁷. W tym kontekście można byłoby mówić o przychodowym charakterze podatku rolnego i leśnego, **gdyby obowiązek ich uiszczenia uzależniony był od faktycznego uzyskiwania jakichkolwiek przychodów**. W niniejszej pracy jednak założono, iż przedmiotem opodatkowania w podatkach majątkowych jest między innymi sam fakt posiadania majątku³⁸. Przyglądając się konstrukcji tych dwóch podatków łatwo spostrzec, iż powstanie obowiązku podatkowego uzależniono w nich **wyłącznie od faktu posiadania** (władania) gruntami rolnymi lub lasami. Obowiązek ten powstaje więc nawet wówczas, gdy na danych gruntach nie jest w ogóle prowadzona działalność rolnicza czy leśna albo jest prowadzona, ale nie przynosi żadnych korzyści. Co więcej, obowiązek ten ciąży na władających gruntami rolnymi lub lasami także wtedy, gdy prowadzona przez nich działalność rolnicza lub leśna przynosi same straty. Mając powyższe na względzie nie można – jak się wydaje – obronić tezy o zakwalifikowaniu podatku rolnego i leśnego do danin przychodowych. Podatki te są integralną częścią systemu opodatkowania majątku.

Powyższe rozważania dotyczące podatków rolnego i leśnego można odnieść również do podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych. Pojawiają się jednak w doktrynie prawa podatkowego sugestie, jakoby świadczenia te miały charakter przychodowy³⁹. Dowodem takiej akurat ich cechy miałyby być uzależnienie wysokości związanych z nimi obciążeń ze sposobem wykorzystywania nieruchomości lub środka transportowego. W podatku od nieruchomości jego stawki zróżnicowano w oparciu o kryterium celu jakiemu ma służyć dana nieruchomość, budynek lub budowla – najwyższe odniesiono do tych przedmiotów, które mają związek z działalnością gospodarczą wykonywaną przez podatnika – skoro np. budynek służy

³⁷ Dodatkowym argumentem za kwalifikacją podatku rolnego i leśnego do danin przychodowych mógłby być również fakt, iż na gruncie ustaw normujących podatki dochodowe przychód z działalności rolniczej i leśnej – w rozumieniu przepisów o podatku rolnym i leśnym – nie podlega podatkowi dochodowym; **jak gdyby ustawy regulujące podatki dochodowe oraz podatek rolny i leśny wzajemnie się uzupełniały w zakresie obciążenia przychodów osób fizycznych i prawnych**.

³⁸ Bardziej właściwym określeniem wydaje się **władanie** majątkiem (zamiast „posiadania”) – będzie o tym mowa w dalszych częściach pracy.

³⁹ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op. cit., s. 230.

wykonywaniu działalności gospodarczej, to **potencjalnie** stanowi źródło zdecydowanie większych korzyści majątkowych, niż budynek służący wyłącznie celom mieszkaniowym, a więc uzasadnione jawi się wyższe jego opodatkowanie, niż budynku mieszkalnego. Z kolei podatki od środków transportowych podlegają samochody ciężarowe, ciągniki, przyczepy i autobusy – wszystkie te pojazdy służą lub mogą służyć działalności gospodarczej. Co więcej – stawki podatku uzależniono od ładowności pojazdów (im większa ładowność tym większe stawki). Wszystkie te okoliczności powoływane są przez zwolenników kwalifikowania podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych jako przychodowych. Znowu jednak należy podkreślić, iż w podatkach przychodowych powstanie obowiązku podatkowego uzależnione jest od powstania przychodu - dopóki nie powstanie przychód, to nie powstaje również obowiązek podatkowy. W dwóch wymienionych wyżej świadczeniach istnienie obowiązku podatkowego uzależnione jest wyłącznie od faktu posiadania (władania) nieruchomości, budynku, budowli czy środka transportowego. Bez znaczenia jest już to, czy wskazane przedmioty dostarczają pożytków ich właścicielowi (posiadaczowi) czy nie. Gdyby takie pożytki przynosiły, to niezależnie od obowiązku w podatku od nieruchomości czy od środków transportowych powstanie również obowiązek w zakresie podatków obciążających przychód pochodzący z wykorzystywania tych przedmiotów. Tak więc obydwie omówione ostatnio daniny zakwalifikowano w pracy do świadczeń majątkowych.

Jeśli chodzi o zagadnienie związane z podatkiem od posiadania psów, to wypada stwierdzić, że niewiele się na jego temat pisze, zapewne z racji jego niewielkiego udziału we wpływach budżetowych gmin. W myśl bronionej w pracy definicji podatków majątkowych podatki te obciążają fakt posiadania (władania) majątku, fakt nabycia majątku spowodowanego nadzwyczajnymi okolicznościami oraz fakt dokonania nieprofesjonalnego obrotu majątkiem, przy czym majątek rozumiany jest jako ogół aktywów i pasywów podatnika. Na aktywa podatnika (bo te najczęściej obciążone są podatkami majątkowymi) składają się wszelkie przysługujące mu prawa majątkowe. Prawa majątkowe z kolei to prawa mające w obrocie określoną wartość⁴⁰. Takimi prawami mogą być tylko **prawa rzeczowe** – prawa, których przedmiotem są **rzeczy**⁴¹. Tymczasem zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie

⁴⁰ S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz...*, op. cit., s. 126.

⁴¹ Prawa osobiste (np. nazwisko, cześć, wolność), będące przeciwieństwem praw rzeczowych, nie mogą być przedmiotem obrotu – są nierozdzielnie związane z daną osobą – nie można więc określić ich wartości majątkowej, gdyż takiej nie posiadają – patrz przypis 9.

zwierząt⁴² „zwierzę jako istota żyjąca, zdolna do odczuwania cierpienia, **nie jest rzeczą** (...). W sprawach nie uregulowanych w ustawie do zwierząt stosuje się odpowiednio przepisy o rzeczy”. Czy w związku z tym pies jako zwierzę żyjące nie będące rzeczą może stanowić element majątku danej osoby? Odpowiedź wydaje się brzmieć twierdząco. Jak podkreślono w doktrynie prawa cywilnego, zwierzęta **mogą być przedmiotem praw rzeczowych**, obrotu i czynności prawnych - na podstawie odpowiedniego stosowania do nich przepisów o rzeczach jako przedmiotach praw⁴³. Skoro zatem powstanie obowiązku podatkowego w podatku od posiadania psów związane jest z faktem posiadania psa oraz skoro pies może stanowić element majątku podatnika, to teza o kwalifikacji tego podatku jako majątkowego znajduje pełne uzasadnienie.

Na zakończenie wypada jeszcze wspomnieć o funkcjonującym w polskim obrocie prawnym pojęciu „podatek od majątku”. Termin ten występuje w zawieranych przez Polskę umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku. Umowy te zawierane są w oparciu o wspomnianą wcześniej Konwencję OECD w Sprawie Podatku od Dochodu i Majątku. Jej art. 2 ust. 2 przyjmuje, iż za podatki od majątku uważa się wszystkie podatki od całego majątku lub od części majątku, jednakże szczegółowy wykaz podatków objętych każdorazowo umową Konwencja uzależnia już od woli każdej z umawiających się Stron⁴⁴. Analiza treści art. 2, a zwłaszcza sformułowania „podatki od całego majątku (...) albo od części majątku” skłania do przyjęcia tezy, iż podatkami od majątku w zamyśle twórców Konwencji miały być wyłącznie podatki obciążające posiadanie majątku. Trudno byłoby przyjąć, iż podatkiem od całego lub części majątku była danina obciążająca np. nabycie majątku w drodze spadku lub darowizny. Dlatego też podatki od majątku, o których mowa w Konwencji, mogą stanowić co najwyżej pewną grupę w ramach szerszej kategorii – podatków majątkowych, obciążających zarówno posiadanie majątku, jak i jego przyrost powodowany nadzwyczajnymi okolicznościami lub nieprofesjonalny obrót majątkiem.

⁴² Dz. U. Nr 111, poz. 724 z późn.zm.

⁴³ Jak w przypisie 16, s. 139.

⁴⁴ W umowach takich strona polska traktuje jednak podatek rolny jako podatek dochodowy - dowodem tego może być art. 2 ust. 1 pkt 5 umowy między Rzeczpospolitą Polską a Australią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków **od dochodu**, sporządzona w Canberra dnia 7 maja 1991 r. (Dz. U. z dnia 20 maja 1992 r.), w którym wśród podatków od dochodu wymieniono właśnie podatek rolny.

II. Podatki obciążające władanie majątkiem

1. Podatek od nieruchomości

1.1. Uwagi ogólne

Podatek od nieruchomości jest uregulowany w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁴⁵. Wysokość stawek tego podatku określa rada gminy w formie stosownej uchwały, która musi być opublikowana w Wojewódzkim Dzienniku Urzędowym. Rada gminy może również wprowadzić w takim samym trybie zwolnienia inne niż ustawowe. Maksymalne stawki podatku od nieruchomości co roku aktualizuje Minister Finansów w drodze rozporządzenia⁴⁶.

1.2. Przedmiot opodatkowania

1.2.1. Wprowadzenie

Przedmiot podatku od nieruchomości określony jest jednoznacznie w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym opodatkowaniu tym podatkiem podlegają 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. Podatkowi podlegają więc:

- 1) grunty rozumiane jako części powierzchni ziemskiej będące odrębnym przedmiotem własności⁴⁷. Nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości grunty, które są objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym. Gruntami objętymi przepisami o podatku rolnym lub leśnym, a więc nie podlegającymi podatkowi od nieruchomości, są grunty, których zasady opodatkowania są uregulowane w ustawie o podatku rolnym i ustawie o lasach

⁴⁵ Jedn. tekst: Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84.

⁴⁶ Por. Dz. U. z 2001 r. Nr 125, poz. 1375.

⁴⁷ Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty (ich powierzchnia) niezależnie od tego, czy są w jakikolwiek racjonalny sposób wykorzystywane, czy też nie, nie zaś przychody jakie posiadacz mógłby z ich eksploatacji uzyskać (wyrok NSA z 18 kwietnia 1994 r., sygn. akt III SA 1442/93 opublikowany w: "Wspólnota" 1994, nr 39, s. 14).

- podatek leśny⁴⁸. Tego typu grunty podlegają jednak opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jeżeli są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna;
- 2) budynki lub ich części rozumiane jako obiekty budowlane umocowane w ziemi lub na ziemi, posiadające ściany lub słupy albo filary oraz pokrycie dachowe. Jest to ustawowa definicja budynków, która znajduje zastosowanie na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wynika z tego, że opodatkowaniu podlegają zarówno budynki trwale z gruntem związane, jak również obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem. Sposób związania z gruntem budynku nie ma więc znaczenia przy określaniu, czy dany budynek podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Budynkiem jest zatem każdy obiekt budowlany posiadający ściany lub filary i dach, bez względu na to czy odpowiada innym wymogom stawianym budynkom (np. przez ustawę Prawo budowlane). Zgodnie z takim rozumieniem budynku, jest nim typowy budynek mieszkalny, jak również wiata lub tymczasowa altana lub szopa;
- 3) budowle lub ich części, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna. Nie podlegają opodatkowaniu budowle, które są wykorzystywane w celach innych niż związane z działalnością gospodarczą.

1.2.2. Opodatkowanie kondygnacji w budynkach

Kondygnacje w budynkach, w odróżnieniu od lokali, nie mogą stanowić odrębnego przedmiotu własności, a przez to stanowić nieruchomości w rozumieniu art. 46 k.c. Z tego względu kondygnacje nie są odrębnym od budynku przedmiotem opodatkowania. Ta, wydawałoby się oczywista reguła wynikająca z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie jest jednak powszechnie akceptowana. W orzecznictwie można się spotkać z poglądem, że ta część budynku zajmowana przez posiadacza zależnego jest opodatkowana odrębnie od całego budynku, a podatnikiem jest nie zarządca nieruchomości, tylko najemca części budynku stanowiącego własność Skarbu Państwa.⁴⁹ Przyjęcie takiego stanowiska prowadziłoby do koniecz-

⁴⁸ Dla ustalenia, że grunt podlega podatkowi od nieruchomości należy uprzednio stwierdzić, że nie podlega on przepisom o podatku rolnym lub leśnym (wyrok NSA z 30 kwietnia 1992 r., sygn. akt SA/Lu 85/92, nie publikowany).

⁴⁹ 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

ności 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 niełączony trwale z gruntem. Kondygnacja natomiast nie jest ani nieruchomością⁵⁰, ani tym bardziej obiektem budowlanym niełączonym 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.⁵¹ 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.⁵² Zdaniem Sądu przy interpretacji terminu „kondygnacja” użytym w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych należy brać pod uwagę określenie kondygnacji zawarte w rozporządzeniu Ministra Administracji, Gospodarki Terenowej i Ochrony Środowiska z dnia 3 lipca 1980 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki.⁵³ 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 zajął NSA w wyroku z 22 sierpnia 1995r. stwierdzając m. in., że nie ma podstaw prawnych do wyłączenia piwnic z opodatkowania podatkiem od nieruchomości.⁵⁴ Powierzchnia piwnic w budynkach powinna

nieruchomości, lecz na banku posiadającym część budynku na podstawie umowy najmu zawartej z zarządcą budynku.

⁵⁰ Tzw. własność piętér 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 .

⁵¹ 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.

⁵² Sygn. akt SA/Ł 2214/94 - opublikowany w: „Finansach Komunalnych”, 1996, nr 3.

⁵³ Dz.U. Nr 17, poz. 62 z późn.zm.

⁵⁴ Sygn. akt SA/Ł 2447/94 - nie publikowany.

być uwzględniana, zdaniem Sądu, przy ustalaniu powierzchni użytkowej stanowiącej podstawę opodatkowania budynku podatkiem od nieruchomości.⁵⁵

W praktyce organy podatkowe gmin powszechnie pobierały podatek od piwnic, pomimo, że istniały na tym tle spory interpretacyjne. Tego typu jednolita w zasadzie praktyka organów podatkowych miała swoje podstawy m.in. w jednym z pierwszych wyroków NSA dotyczących terminu „kondygnacja”, tj. wyroku z 18 listopada 1992 r.⁵⁶ W uzasadnieniu tego orzeczenia Sąd stwierdził, że do pojęcia „kondygnacja” użytego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie ma zastosowania § 4 ust. 2 powołanego wyżej rozporządzenia w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać budynki. Na ugruntowanie praktyki gmin w tym zakresie wpłynęło również bardzo zbliżone stanowisko Ministerstwa Finansów zawarte w piśmie okólnym z dnia 2 marca 1991 r., z którego wynika, że piwnice, sutereny i strychy stanowią kondygnację i podlegają opodatkowaniu.⁵⁷ 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.⁵⁸ Aprobując stanowisko NSA wyrażone w tej uchwale należałoby zauważyć, że zostało ono powszechnie zaakceptowane.

1.2.3. Definicja 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.

⁵⁵ Powołane wyroki dotyczą, wbrew pozorom, zagadnienia rzutującego bardzo mocno zarówno na wielkość dochodów budżetów gmin z tytułu podatku od nieruchomości jak i wysokość obciążenia tym podatkiem właścicieli i posiadaczy budynków. Przyjęcie poglądu wynikającego z wyroku z dnia 30 czerwca 1995 r., zgodnie z którym piwnice nie są kondygnacją i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, spowodowałoby konieczność zwrócenia przez gminy podatnikom nadpłaconego podatku za ostatnie trzy lata. Nadpłaty z tego tytułu oscyływałyby w granicach 30% wpływów z podatku od budynków plus należne odsetki, co w odniesieniu zwłaszcza do podatników prowadzących działalność gospodarczą, dawałoby olbrzymie kwoty. Z drugiej strony taka interpretacja prowadziłaby do załamania systemu finansowego większości gmin. W budżetach gmin nie wystarczyłoby środków na zwrot nadpłat.

⁵⁶ Sygn. akt SA/Gd 1331/92 - opublikowany w: W. Abramowicz, *Podatki, finanse i budżet gminy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 1994, s. 14.

⁵⁷ Zob. J. Dziuba - *Poradnik prawniczy. Podatki i opłaty lokalne*, Warszawa 1991, s. 9.

⁵⁸ Zob. „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1996, nr 3, poz. 106.

pojęcie „nieruchomość” zdefiniowane w k.c.).⁵⁹ W takich przypadkach należy przyjąć rozumienie potoczne tego pojęcia, a zatem 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.⁶⁰ 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 architektury⁶¹.

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 budowlanego, 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.⁶² 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.

⁵⁹ 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.

⁶⁰ Szerzej na ten temat L. Etel, *Opinia w sprawie zasad opodatkowania jako budowli wyrobisk górniczych*, "Finanse Komunalne", 1998, nr 2.

⁶¹ 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.).

⁶² W powołanym art. 3 ust. 3 Prawa budowlanego wolno stojące maszty antenowe są wymienione jako budowla.

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.⁶³ 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.⁶⁴ 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 i opłatach lokalnych. Podzielając takie stanowisko należy dodać, że ściśle trzymanie się rozumienia budowli przyjętego w KRŚT prowadziło do konieczności opodatkowania jako budowli typowych urządzeń (np. piorunochrony)⁶⁵ lub też obiektów stanowiących budynki w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.⁶⁶ 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 Trwałych⁶⁷ 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

⁶³ 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).

⁶⁴ Zob. L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 26.

⁶⁵ Pod symbolem 260 KRŚT - Linie elektroenergetyczne przesyłowe i rozdzielcze wymienia się m.in. odgromniki, uzziemienia, linki odgromowe itp.

⁶⁶ 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.

⁶⁷ Zob. powołane wyżej rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r.

Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych.⁶⁸ 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 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.⁶⁹

1.2.4. Wyrobisko górnicze jako budowla podlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości

Problematyka opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyrobisk górniczych doczekała się już kilku uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego. W każdej z nich NSA odstępował od wcześniej wyrażanego stanowiska co do zasad opodatkowania tych obiektów. W uchwale z 18 XII 1997, FPK 24/97⁷⁰ NSA uznał, że wyrobisko górnicze nie jest budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości⁷¹. Uchwała ta wywołała spore zamieszanie w gminach, na terenie których funkcjonują kopalnie, gdyż zwrotu podatku od wyrobisk zaczęli domagać się podatnicy, nie kwestionujący dotychczas konieczności jego opłacania. Sprawa opodatkowania wyrobisk podatkiem od nieruchomości trafiła ponownie do NSA w formie pytania prawnego Samorządowego Kolegium Odwoławczego. Odpowiadając na to pytanie NSA w uchwale z 29 listopada 1999, FPK 3/99 stwierdził, że podziemne wyrobisko górnicze podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ponieważ jest bu-

⁶⁸ Dz. U. Nr 112, poz. 1316.

⁶⁹ 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.I. 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, wyodrębnioną w przestrzeni i połączony z gruntem w sposób trwały".

⁷⁰ Zob. ONSA 1998, nr 2, poz. 46.

⁷¹ W uchwale tej NSA zaakceptował wcześniejszy wyrok NSA z 6 XI 1996, SA/Ka 1913/95 (ONSA 1997, nr 4, poz. 159) stwierdzając, że wyrobisko nie jest budowlą podlegającą opodatkowaniu - szerzej na ten temat L. Etel: *Opodatkowanie nieruchomości - problemy praktyczne*, Białystok 2001, s. 169 i n.

dowlą w rozumieniu art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych⁷². Warto podkreślić, ponieważ należy to do rzadkości, że w uzasadnieniu tej uchwały Sąd przeprowadził pogłębioną analizę dotyczącą opodatkowania budowli z przywołaniem poglądów formułowanych w doktrynie i orzecznictwie sądowym. Uchwała ta, mimo starannego uzasadnienia, nie zakończyła sporów dotyczących opodatkowania wyrobisk górniczych⁷³. Pojawiło się kolejne pytanie prawne, w wyniku którego podjęta została uchwała składu 7 sędziów NSA z 2 lipca 2001 r. (FPS 2/01). Dokonując wykładni przepisów prawa budowlanego oraz prawa geologicznego i górniczego NSA przyjął, że wyrobiska górnicze nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ponieważ nie są obiektami budowlanymi. NSA rozumował następująco: skoro podziemne wyrobisko górnicze nie jest obiektem budowlanym zakładu górniczego, to nie jest też obiektem budowlanym, a w związku z tym nie jest też budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z uwagi na to, że każda budowla jest obiektem budowlanym. Poglądu tego nie podzielam.

Jednym z mankamentów twierdzenia NSA jest to, że Sąd ustalił znaczenie pojęcia "budowla", użytego w ustawie podatkowej, na podstawie wykładni przepisów z innych gałęzi prawa, gdzie nie ma ustalonej jednoznacznej definicji tego pojęcia. Formułując ten pogląd NSA odrzucił pozostałe rodzaje wykładni, koncentrując się jedynie na interpretacji mało precyzyjnych zwrotów zawartych w prawie budowlanym oraz prawie geologicznym i górniczym.⁷⁴

Nie można bezkrytycznie zaakceptować poglądu, zgodnie z którym podstawą ustalenia znaczenia pojęcia "budowla" użytego w ustawie podatkowej powinny być wyłącznie postanowienia prawa budowlanego i prawa geologicznego i górniczego. Należy przede wszystkim podkreślić, na co NSA zwrócił uwagę, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji "budowli" i nie odsyła do prawa budowlanego, gdzie taka definicja jest zawarta. Odesłanie tego typu nie jest jednakże potrzebne, co można wywieść z uzasadnienia uchwały, ponieważ jeżeli ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie nadaje terminowi "budowla" innego znaczenia, to

⁷² Zob. OSP 2000, z. 3, poz. 37.

⁷³ Zob. krytyczną głosę autorstwa B. Brzezińskiego i M. Kalinowskiego, "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2001, z. 1 oraz A. Hanusz: *Opinia prawna nt. Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości a wyrobisko górnicze w świetle Uchwały Składu Pięciu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 listopada 1999 r.*, sygn. akt FPK 3/99 (maszynopis powielony).

⁷⁴ R. Mastalski zwraca uwagę, że proces interpretacji prawa podatkowego powinien obejmować wszystkie rodzaje wykładni, chociaż zasadnicze znaczenie ma wykładnia językowa - zob. R. Mastalski: *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 90 i n.

termin ten należy odczytywać zgodnie z prawem budowlanym.⁷⁵ W takim przypadku, zgodnie z uchwałą NSA, język aktu prawnego - prawa budowlanego - ma pierwszeństwo przed językiem powszechnym. Na tej podstawie Sąd nie analizował w ogóle, jakie znaczenie ma pojęcie "budowla" w języku potocznym, a skoncentrował swą uwagę na regulacjach prawa budowlanego. Tego typu rozumowanie jest sprzeczne z dyrektywą domniemania języka potocznego w stosunku do języka prawnego.⁷⁶ Zgodnie z tą dyrektywą, bez uzasadnionych powodów, interpretowanym zwrotom nie należy przypisywać znaczenia różnego od tego, jakie mają w naturalnym języku potocznym.⁷⁷ NSA założył tymczasem, że postanowienia prawa budowlanego stanowią same w sobie wystarczającą podstawę do ustalenia znaczenia pojęcia "budowla" użytego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

O tym, że jest to założenie chybione można przekonać się opierając się na stwierdzeniu Sądu, zgodnie z którym zawarta w prawie budowlanym definicja budowli nie jest wystarczająca do stwierdzenia tego, czy wyrobisko górnicze jest budowlą. Argumentacja ta potwierdza, że nie ma w systemie prawa ustalonej definicji budowli, która ma uniwersalne zastosowanie. Zawarta w prawie budowlanym definicja jedynie przykładowo wylicza rodzaje rzeczy, które są traktowane jako budowle. Tak więc prawo budowlane, wskazane przez Sąd jako podstawa do określania znaczenia "budowla", nie rozstrzyga zasadniczego w niniejszej sprawie problemu, a mianowicie, czy wyrobisko jest budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości? Uzasadnia to konieczność ustalenia pojęcia "budowla" przy zastosowaniu innych metod wykładni, a zwłaszcza w oparciu o znaczenie, jakie ma to pojęcie w języku powszechnym.⁷⁸ Prawo budowlane może być tu jedynie wykorzystywane pomocniczo. Nie ma w nim bowiem jednoznacznej definicji "budowli", powszechnie akceptowanej, w tym również na gruncie prawa podatkowego.

Poszukiwanie znaczenia pojęcia "budowla" jedynie na podstawie analizy regulacji prawa budowlanego z pominięciem innych metod wykładni, jest istotnym mankamentem rozumowania Sądu. Nie jest to jednakże podstawowy zarzut dotyczący omawianej uchwały. Niżej udowadniam, że nawet ograniczając się do regulacji pra-

⁷⁵ Jest to co najmniej dyskusyjna reguła interpretacyjna, której stosowanie w zasadzie wyklucza potrzebę odsyłania przez ustawę do innych aktów, gdzie są zawarte definicje określonych pojęć.

⁷⁶ Zob. J. Wróblewski: *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972, s. 126.

⁷⁷ Zob. J. Wróblewski: *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum 1990, s. 79 i n.; Stawecki, P. Winczorek: *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1996, s. 124.

⁷⁸ Powszechnie zalecane w takich przypadkach reguły interpretacji przedstawiono bardzo trafnie w uzasadnieniu uchwały składu 5 sędziów NSA z 29 listopada 1999, FPK 3/99, w której Sąd stwierdza, że podziemne wyrobisko górnicze podlega jako budowla opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (OSP 2000, z. 3).

wa budowlanego oraz prawa geologicznego i górniczego nie można uzasadnić twierdzenia Sądu, zgodnie z którym wyrobisko górnicze nie jest budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Klasyfikując wyrobisko górnicze na podstawie unormowań prawa budowlanego, Sąd poddał analizie art. 2 tego aktu. Z ust. 1 tego przepisu wynika, że ustawy nie stosuje się do wyrobisk górniczych, a ust. 2 mówi, że przepisy prawa budowlanego nie naruszają przepisów prawa geologicznego i górniczego w odniesieniu do obiektów budowlanych zakładów górniczych. Te dwa przepisy szczególne są dla Sądu wystarczającą przesłanką do stwierdzenia, że wyrobiska górnicze nie są obiektami budowlanymi zakładów górniczych, a przez to i budowlami w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Analiza tego artykułu, a nie definicji "budowli" z art. 3 pkt 3, ma zasadnicze znaczenie w rozumowaniu Sądu prowadzącym do twierdzenia, że wyrobisko górnicze nie jest budowlą podlegającą opodatkowaniu. Sąd stwierdził, że wyrobisko nie jest "budowlą" nie na podstawie jakichkolwiek pozytywnych definicji tego pojęcia, tylko na podstawie wykładni art. 2. Tak więc Sąd przyjął, że wyrobisko to nie budowla, nie wyjaśniając co należy rozumieć przez budowlę. Nie wiadomo również czym jest wyrobisko górnicze, poza tym, że nie jest obiektem budowlanym i budowlą.

Dotychczasowe rozważania uzasadniają postawioną na wstępie tezę, że przepisy prawa budowlanego i prawa geologicznego i górniczego mogą być jedynie pomocniczo wykorzystywane przy ustalaniu znaczenia pojęcia "budowla" z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Chcąc poprawnie ustalić znaczenie tego pojęcia, należy odwołać się do jego rozumienia w naturalnym języku potocznym, uwzględniając przy tym rezultaty innych rodzajów wykładni.

Podziemne wyrobiska górnicze należy traktować jako budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ: 1) są one niewątpliwie dziełem rąk ludzkich, efektem prac zmierzających do eksploatacji złóż określonych kopalin. Nie jest to natomiast naturalnie ukształtowana część górotworu, ale efekt świadomie realizowanej działalności człowieka; 2) stanowią one 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 budowlanymi znajdującymi się na powierzchni gruntu; 3) są one 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 związane trwale z gruntem, a w zasadzie w nim umiejscowione, czego chyba nie trzeba uzasadniać.

Gdy powyższe cechy podziemnych wyrobisk górniczych odniesiemy do definicji budowli, okaże się, że one pokrywają się. Wskazuje to jednoznacznie, że podziemne wyrobiska górnicze są budowlami w rozumieniu art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Powinny zatem być opodatkowane podatkiem od nieruchomości na zasadach przewidzianych dla budowli. Jeżeli kwestionuje się zaliczanie wyrobisk górniczych do budowli, to trzeba określić, czym są te wyrobiska. Nie są to wszakże „obiekty niezidentyfikowane”, ale realnie istniejące wytwory człowieka, które jako obiekty muszą być jakoś zakwalifikowane. W omawianej uchwale, jak i w niektórych wcześniejszych orzeczeniach NSA, stwierdzano jedynie, że wyrobiska nie są budowlami, a pomijano to, czym one są. Poprawna klasyfikacja wyrobisk górniczych na potrzeby opodatkowania wymaga jednoznacznego stwierdzenia, czym jest wyrobisko górnicze. Są to niewątpliwie specyficzne obiekty budowlane, budowle, które służą człowiekowi do wydobywania różnego rodzaju kopalin, a więc prowadzenia działalności gospodarczej.

Za takim rozumieniem wyrobisk górniczych przemawiają również wnioski wynikające z wykładni celowościowej. Zgodnie z art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wszystkie obiekty budowlane związane z działalnością gospodarczą są opodatkowane najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości. Z brzmienia tego przepisu można wywieść, że regułą jest opodatkowanie wszystkich budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z wyjątkiem wymienionych w art. 7 tej ustawy, gdzie nie ma wyrobisk górniczych. Gdyby ustawodawca chciał je zwolnić od podatku, to najprostszą drogą byłoby zapisanie tego wyraźnie w katalogu zwolnień. Nie znalazły się one jednak tam, ponieważ, jak należy sądzić, ustawodawca nie dostrzegł żadnych racjonalnych argumentów przemawiających za zwolnieniem od podatku wyrobisk górniczych. Są one obiektami służącymi do prowadzenia do niedawna rentownej działalności gospodarczej, podlegają amortyzacji jako środki trwałe służące prowadzeniu działalności gospodarczej, a w związku z tym powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na takich samych zasadach jak inne tego typu obiekty. Jeżeli np. tunele, podziemne zbiorniki, sieć studzienek kanali-

zacyjnych, telefonicznych, podziemne rurociągi, garaże czy też podziemne składowiska odpadów podlegają opodatkowaniu, to dlaczego akurat wyrobiska górnicze mają być wyłączone z opodatkowania? Nie można wskazać racjonalnych argumentów, które przemawiałyby za wykluczeniem tych obiektów z opodatkowania. Potwierdza to wcześniejsze ustalenia, że wyrobiska górnicze powinny być na ogólnych zasadach opodatkowane podatkiem od nieruchomości, tak jak inne obiekty wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

W konkluzji należy stwierdzić, że zawarty w uchwale NSA pogląd, zgodnie z którym wyrobiska górnicze nie są budowlami w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie znajduje dostatecznego uzasadnienia. Błędne jest założenie, że występujące w ustawie o podatkach i opłatach pojęcie budowli, należy interpretować wyłącznie w oparciu o regulacje prawa budowlanego i prawa geologicznego i górniczego. Chcąc poprawnie ustalić zakres tego pojęcia należy przede wszystkim ustalić jego rozumienie w języku powszechnym, weryfikując je za pomocą innych metod wykładni.

1.2.5. 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.⁷⁹ 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.⁸⁰ 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 rozgranicza-

⁷⁹ Szerzej na ten temat Zofia Śmiałowska-Uberman, *Prawo geodezyjne i kartograficzne. Komentarz*, Katowice 1999, s. 154 i n.

⁸⁰ Dz. U. z 1989 r. Nr 30, poz. 163 z późn.zm.

jąca 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.⁸¹ Odnosząc to do Lz-etów należy stwierdzić, że nie są one 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 (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

⁸¹ Zob. wyrok NSA SA/Lu 85/92; SA/Ka 1038/92; III SA 1599/92 - nie publikowane.

poszczególnych gmin należy stwierdzić, czy w uchwałach rad nie przewidziano niższych stawek lub zwolnień dla tego rodzaju gruntów.

Na duże trudności z ustaleniem prawidłowych zasad opodatkowania Lz-etów wskazują urzędowe interpretacje Ministra Finansów dotyczące tego problemu.⁸² 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 wchodzą 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.

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 wchodzą 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.

W orzecznictwie można już wskazać wyroki, zgodnie z którymi grunty zadrzewione i zakrzewione powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Taki pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 15 listopada 2001 r. (sygn. akt S.A./Bk 953/01)⁸³.

⁸² Zob. pismo LK-80-61-lk1/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.

⁸³ Nie publikowany.

1.3. Podmioty podatku

1.3.1. Wprowadzenie

Podmioty, na których ciąży obowiązek płacenia podatku od nieruchomości zostały określone w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Podatnikami tego podatku mogą być wszystkie podmioty, niezależnie od ich statusu prawnego, a więc: osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej. Osoby fizyczne i osoby prawne będą podatnikami podatku od nieruchomości, jeżeli spełniają jeden z niżej wymienionych warunków:

- 1) są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych nie złączonych z gruntem;
- 2) są użytkownikami wieczystymi nieruchomości lub ich części;
- 3) są posiadaczami 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;
- 4) posiadają bez tytułu prawnego nieruchomości lub ich części albo obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem, stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Lasów Państwowych;

Podatnikami podatku od nieruchomości będą również nadleśnictwa i jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, o ile faktycznie władają nieruchomościami i obiektami budowlanymi nie złączonymi trwale z gruntem, pozostającymi w zarządzie Lasów Państwowych oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. Obowiązek podatkowy ciążyć będzie także na jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej będących zarządcami nieruchomości samorządowych lub Skarbu Państwa. Przykładem mogą być jednostki budżetowe (np. ministerstwa, urzędy wojewódzkie, urzędy skarbowe), zakłady budżetowe (np. zakład gospodarki komunalnej i mieszkaniowej), które zarządzają nieruchomościami w oparciu o ustanowiony trwały zarząd uregulowany w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (zob. art. 43 powołanej ustawy).

Nie jest natomiast podatnikiem zarządca nieruchomości, który wykonuje działalność zawodową na podstawie uzyskanej licencji czy też administratorzy⁸⁴.

Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność małżonków lub odrębna własność każdego z nich, obowiązek podatkowy ciąży łącznie na obojgu małżonkach. Jeśli natomiast nieruchomość stanowi współwłasność lub współposiadanie innych osób – obowiązek ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach.

1.3.2. 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 komentowanego 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.⁸⁵ 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.⁸⁶ Sens tego przepisu sprowadza się do tego, że jeżeli grunt zabudowany oddawany jest w użytkowanie wieczyste, to musi nastą-

⁸⁴ Szerzej na temat opodatkowania zarządcy L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998, s. 75 i n.

⁸⁵ Zob. art. 232 § 1 k.c.

⁸⁶ Zob. G. Bieniek, Z. Marmaj, *Użytkowanie wieczyste w praktyce. Problematyka prawna*, Warszawa, Zielona Góra 1996, s. 12 i n.

pić 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.⁸⁷ Pogląd ten znalazł potwierdzenie w uchwale SN z dnia 24 listopada 1992 r.⁸⁸, 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.”⁸⁹ 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.”

1.3.3. Posiadacz zależny i zarządca jako podatnicy podatku od nieruchomości

Jeden z problemów dotyczących określenia podatnika podatku od nieruchomości związany jest z sytuacją, gdy jednocześnie istnieje jej zarządca i posiadacz zależny. Są to sytuacje często spotykane w praktyce z uwagi na to, że zarządcy nieruchomości państwowych i komunalnych zawierają umowy, na mocy których oddają je w posiadanie zależne. Problem sprowadza się do następującego pytania: na kim

⁸⁷ S. Rudnicki, *Prawo obrotu...*, op.cit., s. 41.

⁸⁸ Sygn. akt III CZP 124/92.

⁸⁹ Za S. Rudnicki, *Prawo obrotu ...*, op.cit., s.41.

spoczywa obowiązek podatkowy w przypadku, gdy zarządca wydzierżawił lub wynajął nieruchomości posiadaczowi zależnemu?

Problem ten był różnie interpretowany w piśmiennictwie i orzeczeniach sądowych. Przeważał pogląd, zgodnie z którym posiadacze zależni nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i gminy oraz zarządcy takich nieruchomości są podatnikami tylko wówczas, gdy posiadanie wynika z umowy zawartej bezpośrednio z właścicielem lub zarządu ustanowionego przez właściciela.⁹⁰ 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.⁹¹ 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 określonych ustanowionym zarządem, a w związku z tym umowa dzierżawy z nim zawarta nie jest umową zawartą z właścicielem nieruchomości, o której mowa w art. 2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.⁹² Jednocześnie jednak, i tu już nie było jednolitego stanowiska, dowodzono, 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.⁹³ 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

⁹⁰ 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.

⁹¹ „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. Miemieć, *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.

⁹² 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 1992r. (sygn. akt 1422/92) -opublikowany w „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 1, Sąd podkreślił, że przesłanką obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, stanowiącej własność Skarbu Państwa lub gminy jest w odniesieniu do posiadacza zależnego, zawarcie umowy z właścicielem, a w odniesieniu do zarządcy - ustanowienie tego zarządu przez właściciela.

⁹³ 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.

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.⁹⁴ 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.⁹⁵ O obowiązku podatkowym, stwierdził Sąd w uzasadnieniu, przesądza posiadanie nieruchomości, a posiadaczem nie jest zaś podmiot sprawujący zarząd nieruchomością, lecz najemca nieruchomości stanowiącej własność państwa, w zakresie łączącej go z zarządcą umowy najmu.

Ta duża różnorodność poglądów na to, kto ma płacić podatek od nieruchomości w przypadku nieruchomości państwowych i komunalnych spowodowała wystąpienie pełnego składu samorządowego kolegium odwoławczego do Naczelnego Sądu Administracyjnego z następującym pytaniem: „Na którym z podmiotów określonych w art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych - zarządcy czy posiadaczu 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 posiadaczu zależnym nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa, a będącej w zarządzie Lasów Państwowych.⁹⁶ 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.,⁹⁷ wykonują państwowe jednostki organizacyjne, które działają w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa, czego konsekwencją jest to, że każda czynność prawna pań-

⁹⁴ Sygn. akt SA/Wr 1139/90 opublikowany w: „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1991, nr 3 - 4.

⁹⁵ 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.

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

⁹⁷ 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.

stwowej 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.

1.4. Podstawa opodatkowania

1.4.1 Wprowadzenie

Podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi ich powierzchnia użytkowa wyrażona w metrach kwadratowych. Za powierzchnię użytkową budynku należy rozumieć powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigów. Do powierzchni budynków należy zaliczyć również powierzchnię piwnic, suterren i strychów⁹⁸. Powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się.

W przypadku budowli podstawę opodatkowania stanowi ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Ustala się ją biorąc pod uwagę wartość początkową budowli ustalaną dla celów amortyzacji podatkowej na dzień 1 stycznia roku podatkowego⁹⁹.

Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi powierzchnia tych gruntów wpisana w ewidencji gruntów. Wynika to z art. 21 ustawy z 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. Nr 30, poz. 163 z późn.zm.)¹⁰⁰. Przy ustalaniu

⁹⁸ Powierzchnia użytkowa budynku, o której mowa w art. 4 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obejmuje także piwnice (wyrok NSA z dnia 24.06.1996 r., sygn. akt FPK 6/96, nie publikowany oraz wyrok NSA z dnia 16.10.1997 r. sygn. akt SA/Sz 1658/96, nie publikowany).

Taras budynku letniskowego, mający dwie ściany, pokrycie dachowe i filary, podlega wliczeniu do powierzchni użytkowej budynku i w konsekwencji opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (wyrok NSA z 13 czerwca 1997 r., sygn. akt III SA 1223/96 opublikowany w: "Wspólnota" 1997, nr 44).

⁹⁹ Zaktualizowana wartość środków trwałych ustalona dla celów amortyzacji (wartość brutto) odpowiada pojęciu użytemu w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (wyrok NSA z dnia 30 września 1997 r., sygn. akt SA/Rz 780/97, nie publikowany).

¹⁰⁰ Miarodajne dla wymiaru podatku są dane wynikające z ewidencji gruntów, gdyż tak stanowi art. 21 ustawy z 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 30, poz. 163); (wyrok NSA z 10 grudnia 1992 r., sygn. akt SA/Ka 1249/92, opublikowany w: "Orzeczenia...", op. cit., s. 50).

powierzchni gruntów dla potrzeb podatku od nieruchomości brane są pod uwagę dane wynikające z ewidencji gruntów prowadzonej dla konkretnej miejscowości¹⁰¹.

1.4.2. Podstawa opodatkowania budowli, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych

Stosownie do ust. 5 art. 4 ustawy podstawą opodatkowania budowli, nie podlegających amortyzacji, jest ich wartość rynkowa określona przez podatnika. **W komentowanej ustawie nie została zdefiniowana „wartość rynkowa budowli”.** Pojęcie „wartość rynkowa” nie jest obce ustawodawstwu podatkowemu. Instytucją tą „posługuje się” ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (ust. 2 art. 20) lub ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (ust. 3 art. 8). I tak na przykład w myśl przepisu ust. 3 art. 8 tejże ustawy o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz. U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89 z późn.zm.), 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. Wydaje się, że zacytowana definicja wartości rynkowej rzeczy (budowli) ma charakter najbardziej uniwersalny i zbliżony do zasady określania podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości.

W omawianej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych określone są zasady postępowania organu podatkowego w przypadku nieokreślenia wartości budowli lub podania wartości nie odpowiadającej wartości rynkowej - zostały wprowadzone w ust. 6 art. 4. Otóż w takim przypadku organ podatkowy ma obowiązek powołać biegłego, który ustali wartość budowli. Kosztami ustalenia wartości budowli przez biegłego (sporządzenia opinii) podatnik zostanie obciążony w dwóch sytuacjach:

- 1) gdy w ogóle nie określi wartości budowli;
- 2) gdy wartość budowli ustalona przez biegłego jest wyższa co najmniej o 33% od wartości określonej przez podatnika.

Analizując przywołane przepisy należy zauważyć, iż powołanie przez organ podatkowy biegłego do ustalenia wartości budowli w sytuacji złożenia przez podatni-

¹⁰¹ Zgodnie z treścią art. 21 ustawy z 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 30, poz. 163 z późniejszymi zmianami) podstawą wymiaru podatków powinny być dane z ewidencji gruntów i budynków (wyrok NSA z dnia 30 czerwca 1998 r., sygn. akt SA/Po 1269/97, opublikowany w: „Prawo i Życie” 1999, nr 3, s. 37).

ka deklaracji (wykazu nieruchomości) nie powinno nastąpić bez uprzedniego zachowania trybu przewidzianego w § 2 art. 186 ordynacji podatkowej. Stosownie do tej regulacji, w razie wątpliwości co do rzetelności złożonej deklaracji, organ podatkowy wzywa podatnika do udzielenia niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wyznaczając mu odpowiedni termin oraz wskazując przyczyny, ze względu na które dane zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość. Dopiero nieudzielenie odpowiednich wyjaśnień lub odmowa uzupełnienia zeznania, uzasadnia powołanie biegłego do ustalenia wartości budowli, zgodnie z ust. 6 art. 4 ustawy.

1.4.3. Opodatkowanie części budowli

Opodatkowywaniu „części” budowli, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych napotyka na duże problemy praktyczne. 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.¹⁰² 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.¹⁰³ 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.¹⁰⁴ Opodatkowanie części budowli wymaga zatem sprecyzowania w przepisach sposobu ustalania podstawy opodatkowania w takim przypadku. Musi ulec zmianie

¹⁰² 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).

¹⁰³ Pogląd ten sformułował NSA w wyroku z dnia 24 grudnia 1993 r. (SA/Wr 1444/92) opublikowanym w: „Przebieg 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.

¹⁰⁴ 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.

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 mają również ich części. Kwestia ta była przedmiotem rozważań NSA, który w uchwale z 4 czerwca 2001 r.¹⁰⁵ stwierdza, że przepis art. 3 ust. 1 pkt 2 komentowanej ustawy pozwala na procentowe określenie części budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna, w celu ustalenia jej wartości. Sąd opierając się na wykładni językowej dochodzi do wniosku, że istnieje możliwość określenia części budowli jako "ułamka lub procentu jej wartości". Ten sposób rozumowania Sądu umożliwia opodatkowanie części budowli, co jest zgodne z brzmieniem art. 3 ust. 1 pkt 2. Ten kierunek interpretacji, nie prowadzący do wyłączenia "części" budowli spod opodatkowania, może być wykorzystywany w tych przypadkach, kiedy można ustalić procentowo wartość budowli podlegającej opodatkowaniu. Nie można tak jednak rozwiązać wszystkich wyżej zasygnalizowanych problemów. Konieczna jest zmiana analizowanych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

1.5. Stawki podatkowe

1.5.1. Wprowadzenie

Stawki w podatku od nieruchomości określone są w uchwale podejmowanej przez radę gminy¹⁰⁶. Podatnik nie może zostać obciążony podatkiem, jeżeli brak jest uchwały rady gminy, obowiązującej w danym roku podatkowym, określającej szczegółowe stawki podatku od nieruchomości. Sama ustawa nie jest wystarczającą podstawą prawną do realizacji tego podatku na terenie gminy. W uchwale rada ustala konkretne stawki w stosunku do wszystkich rodzajów przedmiotu opodatkowania (budynków, budowli, gruntów). Uchwała zawierająca stawki obowiązujące na dany rok wchodzi w życie w ciągu 14 dni od dnia ogłoszenia w

¹⁰⁵ Sygn. akt FBK 5/01, opublikowana w "Orzecznictwo podatkowe. Przegląd" 2001, nr 5.

¹⁰⁶ Art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jakkolwiek stanowi w swojej treści uprawnienie do określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości przez organ gminy, to w żadnym razie nie zezwala na różnicowanie tychże stawek w oparciu o kryterium podmiotu. Jedynym dopuszczalnym kryterium różnicowania stawek podatku w świetle przytoczonego przepisu jest kryterium przedmiotowe (wyrok NSA z dnia 25 lutego 1999 r., sygn. akt SA/Bk 684/98, nie publikowany).

wojewódzkim dzienniku urzędowym. Począwszy od 2002 roku wszystkie uchwały rad muszą być publikowane we właściwym dzienniku urzędowym.

Górna wysokość stawek podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania budynków w roku 2002 nie może przekroczyć:

- 1) od budynków mieszkalnych lub ich części – 0,49 zł od 1 m² powierzchni użytkowej;
- 2) od budynków lub ich części związanych z działalnością gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna, z wyjątkiem budynków lub ich części przydzielonych na potrzeby bytowe osób zajmujących lokale mieszkalne oraz od części budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 16,83 zł od 1 m² powierzchni użytkowej;
- 3) od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym – 7,84 zł od 1 m² powierzchni użytkowej;
- 4) od pozostałych budynków lub ich części – 5,62 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.

1.5.2. Różnicowanie stawek podatku od nieruchomości

Zbytняя ogólnikowość art. 5 ustawy podatkach i opłatach lokalnych bezpośrednio 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.¹⁰⁷ 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.¹⁰⁸, 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.”

¹⁰⁷ Sygn. akt SA/Wr 812/94 - opublikowany w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych*, Toruń 1996, s. 57.

¹⁰⁸ Sygn. akt. SA/Lu 2352/95 opublikowany w: „Prawo Gospodarcze” 1997, nr 4, s. 23.

Całkowicie odmienne stanowisko zajął NSA w wyroku z 4 października 1995 r.¹⁰⁹, 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 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. 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.¹¹⁰ Nie może również uchylać stawek dyskryminujących określone grupy podatników. Wprowadzenie wyższych stawek dla pewnej kategorii osób jest powszechnie traktowane jako złamanie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa.¹¹¹ 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 stosunku np. do podatników inwestujących na terenie gminy nie stanowi naruszenia omawianego warunku, a umożliwi prowadzenie samodzielnej polityki podatkowej przez organy gmi-

¹⁰⁹ SA/Wr 1432/95 opublikowanym w „Prawie Gospodarczym” 1996, nr 2.

¹¹⁰ Zob. art. 5 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

ny, co merytorycznie uzasadnia różnicowanie stawek przez radę. Takiego uzasadnienia nie ma przy wykładni ograniczającej uprawnienia rady w tym zakresie. Jakież bowiem cel mógłby osiągnąć ustawodawca wprowadzając zakaz różnicowania stawek podatku od nieruchomości tylko do kategorii wymienionych w tym przepisie? Trudno jest wskazać na zagrożenia z tym związane, które uzasadniałyby wprowadzenie takiego zakazu. W artykule tym nie ma, chyba z tych właśnie powodów, zakazu różnicowania stawek podatku ze względu na 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.

1.5.3. Związek budynku z działalnością gospodarczą

W art. 5 u.p.o.l. duże trudności interpretacyjne wywołują zapisy dotyczące stawek podatku dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nieruchomości i obiekty budowlane tego rodzaju są opodatkowane znacznie wyższymi stawkami niż pozostałe rodzaje rzeczy stanowiących przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zakwalifikowanie danej nieruchomości lub obiektu jako związanych z działalnością gospodarczą powoduje wzrost obciążenia podatkowego od kilku - przy opodatkowaniu gruntów, do kilkudziesięciu razy - przy opodatkowaniu budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Pomimo bogatego orzecznictwa sądowego i literatury nie ma jednolitego stanowiska co do tego, na czym ma polegać związek budynku, gruntu i budowli z działalnością gospodarczą. Do początku 1997 r., kiedy to wprowadzono zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych dotyczące m.in. „związku z działalnością gospodarczą” można było wyróżnić dwa przeciwstawne poglądy na ten temat. Zgodnie z pierwszym z nich o zaliczeniu budynku lub gruntu do kategorii związanych z działalnością gospodarczą wystarczy sam fakt ich posiadania przez podmiot gospodarczy.¹¹² Nieruchomości związane z działalnością gospodarczą to, zdaniem zwo-

¹¹¹ Zob. wyrok NSA z 17 czerwca 1992r. (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.

¹¹² Zob. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 18 grudnia 1992r. (sygn. akt III AZP 25/92) - opublikowaną w: „Przebieg Orzecznictwa Podatkowego” 1993, nr 4, gdzie Sąd stwierdził, że posiadanie przez podmiot gospodarczy ośrodka czasowego jest wystarczającą przesłanką do uznania, iż budynki i grunty tego ośrodka wykorzystywane są na cele związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podobne stanowisko zajęł 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

lenników 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.¹¹³ O tym, czy dana nieruchomość jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej nie decyduje „jakikolwiek” jej związek z działalnością gospodarczą, ale jej realne powiązania z tego typu działalnością,¹¹⁴ ustalane w każdym indywidualnym przypadku.¹¹⁵

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 przyczynia się do rozwiązania powstających na tym tle od wielu lat sporów interpretacyjnych.

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, rozsze-

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.

¹¹³ 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 1992r. (sygn. akt III AZP 25/92) opublikowaną w: „Orzecznictwo Sądów Polskich”, 1994, z. 1, s. 35 i uchwałę NSA z dnia 28 grudnia 1995r. (sygn. akt 21/95) opublikowaną w: „Wokanda” 1996, nr 2.

¹¹⁴ Zob. L. Etel, E. Ruśkowski, *Komentarz do ustawy...*, op.cit., s. 69-70.

¹¹⁵ Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Podatek od nieruchomości...*, op.cit., s. 37.

zenie obowiązku podatkowego na wszystkie podmioty gospodarcze posiadające budynki, bez względu na to czy faktycznie są one wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Występujące do momentu wprowadzenia zmiany wyrażenie „prowadzenie działalności gospodarczej” wskazywało, że nie chodzi o potencjalną możliwość wykorzystania budynku na cele związane z działalnością gospodarczą, lecz o związek z faktyczną aktywnością podmiotu gospodarczego.¹¹⁶ 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 przepisów¹¹⁷, teraz znajduje oparcie w brzmieniu powołanego artykułu. Stosowanie „jakiegokolwiek związku” jako jedynego kryterium zaliczania budynków do kategorii związanych z działalnością gospodarczą może prowadzić m.in. do traktowania jako związanego z działalnością gospodarczą garażu, w którym osoba zajmująca się usługowym sprzątnięciem pomieszczeń przechowuje wiadro, szczotkę i szmatę. Garaż taki jest niewątpliwie, biorąc pod uwagę to kryterium, związany z prowadzoną przez sprzątaczkę działalnością gospodarczą. Nie jest to przykład zbyt odezwany 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.¹¹⁸ 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 siekierę, wykorzystywaną do prowadzenia działalności gospodarczej.

¹¹⁶ B. Brzeziński, M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości ..., op.cit., s. 39.

¹¹⁷ 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.

¹¹⁸ Sygn. akt III SA 386/94 - opublikowany łącznie z krytyczną glosą L. Etela w: „Przebiegu Orzecznictwa Podatkowego” 1996, nr 2.

1.5.4. Związek gruntu z działalnością gospodarczą

Wyżej zasygnalizowane 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.¹¹⁹ 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, 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 włada podmiot gospodarczy można było uznać za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, lecz tylko służący tej działalności.¹²⁰ Grunt,

¹¹⁹ Szerzej na ten temat L. Etel, S. Presnarowicz, *Zmiany przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne*, (w:) *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997r.*, pod. red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1997, s. 381-394; L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości podmiotów gospodarczych*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 11.

¹²⁰ 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.

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.¹²¹

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 definicją - powinna być uznana za grunt związany z działalnością gospodarczą. Za grunty związane z działalnością gospodarczą trzeba będzie uznać grunty będące przedmiotem samej działalności, a więc np. obrotu działkami budowlanymi.¹²² Nowa definicja spowodowała również duże trudności przy opodatkowaniu gruntów wykorzystywanych przez podmioty gospodarcze, nie będących jednak w ich posiadaniu.¹²³

¹²¹ 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.

¹²² Zob. uzasadnienie powołanego wyroku NSA z dnia 26 maja 1994 r., w którym Sąd dokonał rozróżnienia nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i nieruchomości będących przedmiotem obrotu.

¹²³ 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.

1.5.5. Związek budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej

Nie zostały 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.

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 budowli¹²⁴ i było jedną z przyczyn jego zmiany.¹²⁵ 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” najprawdopodobniej sugeruje, że działalność ta musi być faktycznie prowadzona z wykorzystaniem budowli.

1.6. Tryb i warunki płatności

1.6.1. Wprowadzenie

Podatnik podatku od nieruchomości, będący osobą fizyczną, płaci podatek od nieruchomości w ratach w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Obowiązek ten ciąży na podatniku wyłącznie w przypadku doręczenia mu decyzji podatkowej. Na ogół decyzje te sporządzane są na urzędowych drukach i doręczane pocztą. Organem uprawnionym do podejmowania

¹²⁴ Zob. L. Etel, *Unikanie płacenia podatków od nieruchomości*, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 12, s. 41 i n.

¹²⁵ 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).

tych decyzji jest wójt (burmistrz, prezydent) właściwy ze względu na miejsce położenia nieruchomości.

Podatnik jest zobowiązany do opłacenia podatku zawsze proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek podatkowy. Wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub zaistnienie zmiany mającej wpływ na wysokość opodatkowania w omawianym podatku w ciągu roku podatkowego, powoduje, że organ podatkowy gminy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek. Oznacza to, iż jeżeli sprzedaż nieruchomości nastąpi 3 września (lub w innym dniu tego miesiąca) określonego roku, sprzedający będzie musiał zapłacić podatek od nieruchomości za 9 miesięcy (jeśli był właścicielem tej nieruchomości od początku roku), zaś kupujący za 3 miesiące (jeśli będzie właścicielem tej nieruchomości do końca roku).

Podatnicy będący osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi nie mającymi osobowości prawnej, jednostkami organizacyjnymi Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych są obowiązani wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości – bez wezwania – na rachunek budżetu właściwej gminy za poszczególne miesiące w terminie do dnia 15 każdego miesiąca.

Podatnicy będący osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi nie mającymi osobowości prawnej, jednostkami organizacyjnymi Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych są obowiązani składać w terminie do 15 stycznia organowi gminy właściwemu ze względu na miejsce położenia nieruchomości deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy. Deklaracje te powinny być sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru. Nie powinno się zatem, co często spotykane jest w praktyce, wysyłać do gminnego organu podatkowego deklaracji na innych drukach, np. przygotowanych we własnym zakresie. Jeżeli obowiązek powstał po 15 stycznia podatnicy ci powinni złożyć deklaracje w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku. Podatnicy ci są zobowiązani skorygować deklaracje w razie wystąpienia zmian, które nastąpiły w ciągu roku podatkowego w zakresie sposobu wykorzystania budynku lub gruntu albo ich części, jeżeli zmiany te mają wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

1.6.2. Tryb płatności podatku od nieruchomości stanowiącej współwłasność osoby fizycznej i prawnej

Określone w art. 2 ust. 4 u.p.o.l. 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 decyzji¹²⁶. W nakazie tym powinna być, co raczej nie budzi wątpliwości, wykazana cała kwota podatku od nieruchomości wspólnej. Organ podatkowy nie jest uprawniony do dzielenia zobowiązania z tytułu podatku zgodnie z przypadającymi podatnikom częściami ułamkowymi we współwłasności. Dokonanie takiego podziału łamałoby istotę solidarnego zobowiązania do płacenia podatku przez współwłaścicieli. Podatnik, który zapłaciłby wyliczony w decyzji podatek od części nieruchomości wspólnej wykonałby ciężące na nim zobowiązanie i przez to uwolniłby się od ciężącego na nim obowiązku podatkowego, co stoi w sprzeczności ze wspomnianą istotą zobowiązania solidarnego.

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

¹²⁶ Zob. art. 21 ust. 1 Ordynacji podatkowa, art. 6 ust. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

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 - ratałnie 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 ratałnie, 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 ratałnie, co kwartał, przez osobę fizyczną. Zapłacenie podatku przez jednego ze współwłaścicieli powodowałoby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, a w związku z tym obowiązek podatkowy nie ciążyłby na drugim współwłaścicielu. Problem ten jednak powinien być jak najszybciej uregulowany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Należałoby wyraźnie określić, że w takim wypadku nieruchomość stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, od której podatek jest wymierzany i opłacany na zasadach przewidzianych dla osób fizycznych.

1.6.3. Właściwość miejscowa organu podatkowego w przypadku tzw. budowli sieciowych

Generalnie rzecz ujmując organem właściwym miejscowo jest wójt, burmistrz prezydent właściwy ze względu na miejsce położenia nieruchomości. Te wydawałoby się precyzyjne kryterium określające właściwość zawodzi w przypadku tzw. budowli sieciowych. Z opłacaniem podatku od nieruchomości od rurociągów, linii energetycznych i tym podobnych budowli 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 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 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 prowadziło do tego, że wpływy z opodatkowania budowli sieciowych zasiliłyby przede wszystkim budżety dużych miast, gdzie znajdują się siedziby firm posiadających budowle sieciowe. I to, jak się wydaje, było główną przyczyną zmiany stanowiska Ministerstwa 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.

2. Podatek rolny

2.1. Uwagi ogólne

Podatek rolny jest uregulowany w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 1993 r., Nr 94, poz. 431 ze zm.). W niewielkim zakresie obowiązuje przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1990 roku w sprawie podatku rolnego. (Dz. U. Nr 3, poz. 18). Podatnicy podatku rolnego mogą opłacać ten podatek w formie łącznego zobowiązania pieniężnego na warunkach określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1999 r. w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego (Dz. U. Nr 105, poz. 1200). Rada gminy może w drodze uchwały m. in. obniżyć cenę żyta przyjmowanej jako podstawę obliczenia stawki podatku na terenie gminy, wprowadzić ulgi i zwolnienia podatkowe inne niż zawarte w ustawie. Uchwały te są publikowane w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

2.2. Przedmiot opodatkowania

2.2.1. Wprowadzenie

Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają wyłącznie grunty gospodarstw rolnych. Przez gospodarstwo rolne należy rozumieć 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 przekraczającej 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej lub osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej.

Nie podlegają podatkowi (zgodnie z art. 2 ustawy) grunty pod jeziorami, nieużytki, grunty wpisane do rejestru zabytków, grunty wyłączone na cele nierolnicze, grunty stanowiące działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych.

Zgodnie z art. 12 ustawy zwolnione są z podatku m.in. użytki rolne klasy V, VI i Viz oraz grunty nabyte w drodze kupna na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa rolnego do powierzchni nie przekraczającej 100 ha, jak również grunty Państwowego Funduszu Ziemi i Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa objęte w trwałe zagospodarowanie w celu utworzenia nowego gospodar-

stwa lub powiększenia gospodarstwa już istniejącego do powierzchni nie przekraczającej 100 ha. - na okres 5 lat.

2.2.2. Mankamenty definicji gospodarstwa rolnego

W przytoczonej wyżej definicji gospodarstwa rolnego nie ma wymogu wykorzystywania gruntu 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.¹²⁷ 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 wchodzi 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.

Brak w ustawowej definicji gospodarstwa rolnego wymogu prowadzenia na gruntach gospodarstwa działalności rolniczej prowadzi do tego, że z preferencyjnego opodatkowania podatkiem rolnym, które w założeniu miało dotyczyć tylko rolników, korzystać mogą osoby, które wykorzystują użytki rolne do prowadzenia działalności nierolniczej lub nie wykorzystują ich w ogóle. Podlegają oni opodatkowaniu podatkiem rolnym jedynie z tego powodu, że powierzchnia gruntów będących w ich posiadaniu przekracza łącznie 1 ha fizyczny lub przeliczeniowy. Na tym tle rodzą się częste spory pomiędzy osobami prowadzącymi działalność rolniczą na gruntach nie spełniających normy obszarowej a organami podatkowymi, które obciążają te osoby podatkiem od nieruchomości, uzasadniając to tym, że płacenie podatku rolnego nie jest zależne od prowadzenia działalności rolniczej, a jedynie od powierzchni gruntów.

¹²⁷ Jedynie w przypadku gruntów wyłączonych na cele nierolnicze, które są jednakże w dalszym ciągu wykorzystywane do prowadzenia działalności rolniczej, przewidziana jest w art. 2 ust. 2 ustawy o podatku rolnym możli-

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. 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.” 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.

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. 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.¹²⁸ 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. Jedyнным elementem łączącym ww. grunty jest osoba podatnika, który w wielu wypadkach nawet nie wie, że jest właścicielem gospodarstwa rolnego. 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

wość opodatkowania podatkiem rolnym. Podstawowym warunkiem opodatkowania tego typu gruntów jest ich wykorzystywanie do prowadzenia działalności rolniczej.

¹²⁸ Por. P. Czechowski, M. Korzycka-Iwanow, S. Prutis, S. Stelmachowski, *Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej*, Warszawa 1997, s. 77.

własność, położonych niekiedy w różnych częściach gminy, a nawet kraju, uzasadniając to tym, że stanowią one użytki rolne i że łączna ich powierzchnia przekracza 1 ha. Działanie to jest ułatwione ponieważ dane wynikające z ewidencji gruntów nie są aktualizowane na bieżąco, przez co bardzo dużo gruntów położonych nawet na terenie miast stanowi użytki rolne, chociaż w rzeczywistości dawno przestały służyć prowadzeniu jakiegokolwiek działalności rolniczej. Osoby władające takimi gruntami są, w świetle ustawy o podatku rolnym, właścicielami gospodarstwa rolnego, chociaż nie prowadzą działalności rolniczej, a ich grunty ze względu na położenie nie mogą być racjonalnie wykorzystywane do prowadzenia gospodarstwa rolnego.

2.2.3. Wyłączenia ustawowe

W powołanym wyżej art. 2 ustawy, 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.¹²⁹ 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 gospodarstw rolnego zgodnie z definicją z art. 1 ust. 2). Dodać przy tym należy, że w przytoczonym przepisie wymienione są tylko niektóre rodzaje gruntów nie wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Można bowiem wskazać na takie np. grunty jak grunty leśne, zurbanizowane grunty zabudowane itp., które również nie 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 stwier-

¹²⁹ 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.

dzić, czy nie jest on objęty przepisami o podatku rolnym i leśnym. „Objęcie przepisami”, zawężając 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:

- 1) wchodzące w skład gospodarstwa rolnego i podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym na mocy art. 1 ust. 1 ustawy o podatku rolnym,
- 2) wchodzące w skład gospodarstw rolnego i zwolnione od podatku rolnego na mocy art. 12 ust. 1 tej ustawy i
- 3) 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.¹³⁰ Na mocy tych przepisów następuje więc opodatkowanie podatkiem od nieruchomości gruntów objętych przepisami o podatku rolnym.

Jak widać jest to bardzo skomplikowana konstrukcja prawna, która w gruncie rzeczy służy jednemu celowi, a mianowicie zwolnieniu od podatku od nieruchomości określonych rodzajów gruntu. Ustawodawca nie robi tego jednak, nie wiadomo dlaczego, w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowana jest konstrukcja podatku od nieruchomości, tylko ucieka się do wyliczenia w ustawie o podatku rolnym gruntów nie podlegających opodatkowaniu. Ten sam cel można osiągnąć znacznie prościej, a mianowicie poprzez wprowadzenie do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienia od tego podatku nieużytków, gruntów na których

mieszczą się zbiorniki służące do zaopatrzenia ludności w wodę oraz gruntów pod wałami przeciwpowodziowymi. W ustawie o podatku rolnym należałoby natomiast zamieścić zwolnienie, na wzór regulacji zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych,¹³¹ 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.¹³² Wyłączenie to, wywodzące się z czasów, kiedy jedynie rolnictwo uspołecznione korzystało z tego typu preferencji podatkowych, nie znajduje w aktualnym systemie dostatecznego uzasadnienia. Dlaczego bowiem jedynie rolnicy - członkowie spółdzielni produkcyjnych korzystają z wyłączenia z opodatkowania ich działek przyzagrodowych, w sytuacji gdy pozostali rolnicy są opodatkowani podatkiem od nieruchomości? Chcąc ujednoczyć zasady opodatkowania nieruchomości tej grupy podatników należałoby zwolnić od tego podatku działki przyzagrodowe wszystkich rolników - emerytów i rencistów.¹³³ 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

¹³⁰ Zob. art. 3 ust. 1 pkt 3, 4 i 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

¹³¹ 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.

¹³² Aktualnie obowiązujący zapis wymaga zmiany w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 123, poz. 776). W ustawie tej ustawodawca nie posługuje się już pojęciem grup inwalidzkich, o których jest mowa w analizowanym zapisie - zob. art. 3 i 62 powołanej ustawy.

¹³³ 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*, „Współnota”, 1997, nr 2.

nieruchomości rolników będących emerytami i rencistami rozwiązałoby ten problem.¹³⁴

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

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

2.2.4. Zwolnienie gruntów nabytych na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa rolnego

W art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym uregulowano zwolnienie związane z tworzeniem nowego lub powiększaniem istniejącego gospodarstwa rolnego. W przepisie tym należałoby rozszerzyć zakres zwolnienia na wszystkie rodzaje gruntów zaniedbanych ekonomicznie i odłogowanych (a nie tylko znajdujących się w

¹³⁴ 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.

Zasobie Własności Rolnej Skarbu Państwa) oraz znieść ustawowe ograniczenie zwolnienia w postaci 100 ha powierzchni gruntów. Omawiane zwolnienie dotyczy jedynie gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa, z wyłączeniem gruntów rolnych stanowiących własność innych osób, które bardzo często są również nie wykorzystywane rolniczo. Jeżeli zatem zwolnienie to ma służyć zapobieganiu degradacji użytków rolnych, zmiany powinny pójść w kierunku przyznawania tego zwolnienia podmiotom, które zdecydują się na zagospodarowanie każdego rodzaju gruntu nie wykorzystywanego rolniczo. Bez znaczenia jest przy tym, czy jest to grunt PFZ-u, AWRSP, czy też grunt wdzierżawiony np. od osoby fizycznej, nie będącej w stanie należycie tego gruntu uprawiać.¹³⁵ Preferowanie jedynie gruntów państwowych, co ma miejsce w analizowanym przepisie, nie znajduje dostatecznego uzasadnienia.

Nie można pozytywnie ocenić ustawowego ograniczenia stosowania tego zwolnienia jedynie do gruntów o powierzchni nie przekraczającej 100 ha. Redakcja tego przepisu jest bardzo niejasna, przez co stwarza duże możliwości interpretacyjne. Biorąc się one również (a może przede wszystkim) stąd, że nie bardzo wiadomo w jakim celu ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie takiego ograniczenia, nie występującego wcześniej w konstrukcji podatku rolnego. Przyjmując, że omawiane zwolnienie ma zachęcać do zagospodarowania gruntów odłogowanych, które pozostały po upadłych PGR-ach, 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. Dlaczego zatem, w sytuacji gdy duży areał 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.¹³⁶ Brak jasnych przesłanek wprowadzenia omawianego ograniczenia na pewno utrudnia prawidłowe

¹³⁵ 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 1964r. 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.

¹³⁶ 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.

rozumienie zapisu art. 12 ust. 4 ustawy o podatku rolnym. A można go rozumieć, co potwierdziła praktyka, bardzo różnie.¹³⁷

2.3. Podmioty podatku

2.3.1. Wprowadzenie

Podatnikiem podatku rolnego jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, która jest właścicielem albo samoistnym posiadaczem gospodarstw rolnych.

Od powyższej istnieją wyjątki. Podatnikami tego podatku są również następujące podmioty:

- 1) posiadacze gruntów wchodzących w skład gospodarstw rolnych stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy, o ile posiadanie to wynika z zawartej umowy albo innego tytułu prawnego, a także, gdy jest bezumowne;
- 2) nadleśnictwa i jednostki organizacyjne Skarbu Państwa, faktycznie władające gruntami pozostającymi w zarządzie Lasów Państwowych oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. Podmioty te będą podatnikami podatku rolnego, o ile grunty te nie są w posiadaniu osób trzecich (osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek nie mających osobowości prawnej), na podstawie jakiegokolwiek tytułu prawnego lub też bezumownie;
- 3) dzierżawcy gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, które zostały w całości lub w części wydierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników;
- 4) spółdzielnie produkcyjne, od gruntów rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, wniesionych do spółdzielni produkcyjnych jako wkład gruntowy.

Podmiotami zobowiązanymi do płacenia podatku rolnego są **małżonkowie**. W przypadku gospodarstwa rolnego stanowiącego ich współwłasność lub odrębną własność każdego z nich zobowiązani do płacenia podatku rolnego są łącznie oboje małżonkowie

¹³⁷ 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.

2.3.2. Właściciel albo samoistny posiadacz jako podatnicy podatku rolnego

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym obowiązek podatkowy w podatku rolnym ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych, jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, które są **właścicielami albo samoistnymi** posiadaczami gruntów wchodzących w skład gospodarstw rolnych. Problemy interpretacyjne rodzi użyte w powołanym artykule sformułowanie „właściciel albo samoistny posiadacz gospodarstwa rolnego”. Na kim bowiem spoczywa obowiązek podatkowy w sytuacji, gdy jest właściciel i samoistny posiadacz gospodarstwa rolnego? Bardzo zbliżonego zagadnienia dotyczy uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 września 1995 r. w której czytamy, że wykładnia celowościowa i historyczna nakazuje przyjąć, że w sytuacji gdy samoistny posiadacz nie jest właścicielem obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na samoistnym posiadaczu.¹³⁸ Mimo, że uchwała dotyczy podatku od nieruchomości to podniesione w jej uzasadnieniu argumenty za obciążeniem podatkiem posiadacza samoistnego mogą znaleźć odpowiednie zastosowanie w podatku rolnym. W literaturze przedmiotu w zasadzie wskazuje się na posiadacza samoistnego jak podatnika podatku rolnego.¹³⁹

2.4. Podstawa opodatkowania

2.4.1. Wprowadzenie

Podstawą opodatkowania podatkiem rolnym jest liczba hektarów przeliczeniowych, stanowiących specyficzną jednostkę powierzchni gospodarstwa rolnego. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że hektar przeliczeniowy został wprowadzony do konstrukcji podatku rolnego m.in. w celu uwzględnienia różnic w dochodowości rolnej poszczególnych gospodarstw i służy odzwierciedleniu potencjalnych możliwości osiągania dochodów z gruntów rolnych.¹⁴⁰ Takie pojmowanie instytucji hektara przeliczeniowego znajduje uzasadnienie w jego konstrukcji. Liczba hektarów przelicze-

¹³⁸Sygn. akt W. 20/94. Obszerne fragmenty uchwały opublikowane zostały we „Wspólnocie”, 1995, Nr 42, s. 13.

¹³⁹Zob. J. Bieluk, L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatek rolny-komentarz*, Białystok 1994, s. 28. Jednak wykładnia Trybunału zawarta w powołanej uchwale nie uwzględnia art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. Nr 30, poz.163 z późn.zm.), zgodnie z którym podstawą wymiaru podatku rolnego jest ewidencja gruntów. W przypadku, gdy w ewidencji gruntów jako władający działką wpisany jest właściciel tej działki (a nie posiadacz smoistny) na jego wystawiana jest w praktyce decyzja wymiarowa. Posiadacz samoistny może być opodatkowany podatkiem rolnym po dokonaniu stosownych zmian w ewidencji gruntów. Na zbliżone mankamenty uchwały Trybunału wskazuje G. Nowecki, *Kataster fiskalny*, „Przegląd Podatkowy”, 1996, nr 6.

¹⁴⁰Hektar 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.

niowych jest zależna od powierzchni gospodarstwa, rodzaju oraz klasy użytków rolnych oraz okręgu podatkowego do którego zaliczone zostały grunty gospodarstwa.¹⁴¹

2.4.2. Hektar przeliczeniowy jako podstawa opodatkowania podatkiem rolnym

Podstawą opodatkowania podatkiem rolnym jest liczba hektarów przeliczeniowych, stanowiących specyficzną jednostkę powierzchni gospodarstwa rolnego.¹⁴² W literaturze przedmiotu wskazuje się, że hektar przeliczeniowy został wprowadzony do konstrukcji podatku rolnego m.in. w celu uwzględnienia różnic w dochodowości rolnej poszczególnych gospodarstw¹⁴³ i służy odzwierciedleniu potencjalnych możliwości osiągania dochodów z gruntów rolnych.¹⁴⁴ 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.¹⁴⁵ 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,¹⁴⁶ ale powszechnie przyjmuje się, że hektar przeliczeniowy służy ustaleniu przeciętnej dochodowości gospodarstw położonych na danym terenie.¹⁴⁷ 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, sygnalizowane 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 zasygnalizowanej sprzeczności występującej w konstrukcji podatku rolnego. Przedmiotem podatku rolnego są grunty gospodarstwa, a

¹⁴¹ Zob. art. 4 ust. 2 ustawy o podatku rolnym.

¹⁴² Zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, op.cit., s. 220 i n.

¹⁴³ Ibidem, s. 221.

¹⁴⁴ 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.

¹⁴⁵ Zob. art. 4 ust. 2 ustawy o podatku rolnym.

¹⁴⁶ Zob. M. Podstawka, *Podatek jako instrument interwencjonizmu rolniczego*, „Wieś i Rolnictwo”, 1994, nr 1.

¹⁴⁷ Zob. D. Jasińska, *Zasady nowego podatku*, „Finanse”, 1985, nr 1; A. Konopka, *Nowe zasady opodatkowania rolnictwa*, „Rada Narodowa Gospodarka Administracja”, 1985, nr 5.

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.¹⁴⁸ W piśmiennictwie wskazuje się, co w pewnym stopniu wyjaśnia analizowany problem, że hektar przeliczeniowy jest instrumentem umożliwiającym ustalenie swoistej „wartości użytkowo-rolniczej gleby”.¹⁴⁹ Wartość ta jest ustalana poprzez przewaloryzowanie za pomocą współczynników przeliczeniowych określonych w ustawie o podatku rolnym hektarów fizycznych użytków rolnych na hektary podatkowe.¹⁵⁰ 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 podatkiem rolnym powoduje, że na wielkość obciążenia podatkiem w największym stopniu wpływają występujące w gospodarstwach warunki glebowe, natomiast inne czynniki mają tylko znaczenie symboliczne.¹⁵¹ Wartość użytkowa ziemi uzależniona przede wszystkim od rodzaju i klasy gruntu ma ten manka-

¹⁴⁸ 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. ziemie 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 podatkiowi rolnemu podwójnego charakteru - świadczenia dochodowego i majątkowego.

¹⁴⁹ Zob. M. Podstawka, *Ocena ekonomicznych zasad wymiaru podatku rolnego w Polsce*, „Wieś i Rolnictwo” 1994, nr 2.

¹⁵⁰ Zob. M. Podstawka, *Podatek jako instrument...*, op. cit., s. 36.

¹⁵¹ 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.

ment, że ustalana jest bardzo często na podstawie niedokładnej klasyfikacji gruntów.¹⁵²

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.

2.5. Stawki podatkowe

2.5.1. Wprowadzenie

Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o podatku rolnym stawka podatku od 1 ha przeliczeniowego stanowi równowartość pieniężną 2,5 q żyta 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.

2.5.2. Uzależnienie wysokości podatku od cen skupu żyta

W wyniku coraz większej specjalizacji produkcji rolnej udział żyta w ogólnej sumie produkcji staje się coraz mniejszy.¹⁵³ Spowodowało to, że o wysokości opo-

¹⁵² Zob. M. Podstawka, *Ocena ekonomicznych zasad...*, op. cit., s. 43.

datkowania decyduje zatem wyłącznie cena jednego z wielu rodzajów produktów rolnych - żyta, które to w wielu gospodarstwach nie stanowi głównego produktu.¹⁵⁴ 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.¹⁵⁵

Jedynym sposobem zahamowania dalszego spadku obciążenia podatkowego gruntów gospodarstwa, zachowując aktualną konstrukcję podstawy opodatkowania i stawki, jest podniesienie stawki podatku z jednego hektara użytków, przy jednoczesnym ograniczeniu licznych zwolnień i ulg podatkowych. Koniecznym wydaje się również, chcąc zachować realność obciążenia podatkiem rolnym i jego powiązanie z zdolnością płatniczą rolników, określenie stawki nie na podstawie tylko ceny żyta, ale w oparciu o średnie ceny skupu kilku podstawowych produktów rolnych.¹⁵⁶ 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.

2.6. Tryb i warunki płatności

2.6.1. Wprowadzenie

Podatnik podatku rolnego będący osobą fizyczną płaci podatek rolny ratami w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Obowiązek ten ciąży na podatniku wyłącznie w przypadku doręczenia mu decyzji podatkowej. Z reguły decyzje te sporządzane są na nakazach płatniczych. Forma ta

¹⁵³ 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.

¹⁵⁴ Ibidem, s. 262.

¹⁵⁵ Zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa ...*, op.cit., s. 262.

wynika z faktu, iż podatek rolny objęty jest tzw. łącznym zobowiązaniem pieniężnym. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego, podatnicy podatku rolnego będący równocześnie podatnikami podatku od nieruchomości lub podatku leśnego opłacają te podatki na podstawie jednej decyzji (nakazu płatniczego). Organem uprawnionym do podejmowania tych decyzji jest wójt (burmistrz, prezydent) właściwy ze względu na miejsce położenia gruntów. Wpłacanie podatku powinno odbywać się na rzecz gminy właściwej ze względu na położenie gruntów. W przypadku, gdy grunty położone są na terenie dwóch lub większej liczby gmin, podatek rolny powinien być uiszczany na rzecz każdej z gmin.

Podatnik jest zobowiązany do opłacenia podatku zawsze proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek podatkowy.

Podatnicy będący osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi nie mającymi osobowości prawnej, jednostkami organizacyjnymi Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych są obowiązani składać w terminie do 15 stycznia organowi gminy właściwemu ze względu na miejsce położenia gruntów **deklaracje na podatek rolny** na dany rok podatkowy. Deklaracje te powinny być sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru. Jeżeli obowiązek powstał po 15 stycznia podatnicy ci powinni złożyć te deklaracje w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku. Podatek płatny jest – podobnie jak w przypadku osób fizycznych – w 4 ratach: do 15 marca, 15 maja, 15 września, 15 listopada.

2.6.2. Zaniechanie ustalenia lub poboru podatku rolnego

Jednymi z form ulg w spłacie podatku stosowanych przez organy podatkowe były – do końca 2000 r. - przewidziane w art. 22 §2 pkt 1 Ordynacji podatkowej instytucje zaniechania ustalania i zaniechania poboru zobowiązania podatkowego¹⁵⁷. Zaniechanie ustalania zobowiązania podatkowego polegało na tym, iż w przypadku, gdy pobranie podatku zagrażałoby ważnym interesom podatnika (a w szczególności jego egzystencji), organ podatkowy **mógł (ale nie musiał)** odstąpić od wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe¹⁵⁸. Tak więc zastosowanie zaniechania ustalania zobowiązania podatkowego mogło mieć miejsce tylko w podatkach, w któ-

¹⁵⁶ Ibidem, s. 261.

¹⁵⁷ Art. 22 §2 w swym obecnym brzmieniu nie przewiduje już instytucji zaniechania ustalania czy poboru podatków.

rych zobowiązanie to powstaje z chwilą doręczenia decyzji ustalającej. Ordynacja podatkowa stanowiła jednak, iż **organy podatkowe nie mogą zaniechać ustalania w całości lub w części zobowiązań podatkowych stanowiących dochody gmin, powiatów czy województw** (art. 22 §3 Ordynacji podatkowej).

Podatkiem, w którym zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą doręczenia decyzji ustalającej jest m.in. podatek rolny płacony przez osoby fizyczne. Zgodnie z nie obowiązującym już art. 22 §3¹⁵⁹ Ordynacji podatkowej nie byłoby jednak możliwe zastosowanie przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) zaniechania ustalenia zobowiązania podatkowego w tym podatku, gdyż stanowi on dochód gminy.

Okazuje się jednak, iż sama ustawa o podatku rolnym przewiduje jednak możliwość zaniechania ustalenia i poboru podatku. Możliwość tę daje art. 13c ust. 1 u.p.r. stanowiąc, iż w razie wystąpienia klęski żywiołowej, która spowodowała istotne szkody w budynkach, ziemiopłodach, inwentarzu żywym lub martwym albo w drzewostanie, **przyznaje się** podatnikom ulgi w podatku rolnym **poprzez zaniechanie jego ustalania** albo poboru w całości lub w części, w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym.

O ile jednak problem związany z uprawnieniem do zastosowania zaniechania ustalania podatku rolnego w okolicznościach wskazanych przez art. 13c u.p.r. wydaje się już rozwiązany¹⁶⁰, o tyle nie wiadomo, jakie sytuacje należy uznać za wyczerpujące znamiona klęski żywiołowej. We wspomnianym przepisie mowa jest tylko o tym, iż „w razie wystąpienia klęski żywiołowej (...) przyznaje się podatnikom ulgi w podatku rolnym przez zaniechanie jego ustalania albo poboru (...)”. Kto ma w takim razie oceniać, czy na terenie danej gminy wystąpiła klęska żywiołowa? Zważywszy na to, iż podatnikom zawsze zależy na tym, aby płacić daniny w jak najniższej kwocie, prawie każdy przypadek, gdy woda zaleje ich pola, albo ogień strawi zabudowania gospodarstwa, będą oni skłonni uznawać klęskę żywiołową. Z kolei w interesie samej gminy leży pobranie jak największej kwoty podatku – gminy nie będą więc zainteresowane w kwalifikowaniu wszelkich anomalii atmosferycznych, nawet jeśli spowodowałyby one znaczne szkody w gospodarstwach rolnych podatników. Niezbędne jawi się więc określenie pewnych reguł, przy zastosowaniu których można byłoby ocenić

¹⁵⁸ Dlatego określenie zaniechania ustalania zobowiązania podatkowego jako ulgi w **spłacie podatku**, nie jest może zbyt trafne z uwagi na to, że zobowiązanie do zapłaty podatku w ogóle nie powstanie. Tak jednak przyjęło się już ujmować tę instytucję w doktrynie.

¹⁵⁹ Przepis ten stracił moc z dniem 5 czerwca 2001, tj. z chwilą wejścia w życie ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 39, poz. 459)

dany stan faktyczny jako klęskę żywiołową. W praktyce przyjmuje się, iż o tym, czy podatnikom przysługują ulgi z art. 13c u.p.r., wprowadzenie na danym terytorium przez Radę Ministrów **stanu klęski żywiołowej**, o którym mowa w art. 232 Konstytucji. Czym innym jednak jest sama klęska żywiołowa, a czym innym jej formalne ogłoszenie w postaci stanu klęski żywiołowej. Zmiana zasad stosowania zaniechania ustalania lub poboru podatku rolnego polegająca na uzależnieniu ich przyznawania od wprowadzenia na terenie danej gminy stanu klęski żywiołowej znacznie ułatwiłaby postępowanie w tych sprawach.

3. Podatek leśny

3.1. Uwagi ogólne

Podatek leśny jest uregulowany w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o lasach¹⁶¹. W rozdziale 9 tej ustawy zamieszczone zostały przepisy regulujące konstrukcję tego podatku. Rada gminy może w uchwale zawrzeć inne niż ustawowe zwolnienia od podatku leśnego. Uchwały tego typu są publikowane w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

3.2. Przedmiot opodatkowania

3.2.1. Wprowadzenie

W art. 60 tej ustawy o lasach w zasadzie nie ma określonego przedmiotu podatku leśnego.¹⁶² Znajduje się tam bowiem stwierdzenie, że opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają „wszystkie lasy”, z pewnymi wyjątkami niżej wyliczonymi. Przepisy rozdziału 9 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

¹⁶⁰ Artykuł 22 § 3 Ordynacji podatkowej został skreślony.

¹⁶¹ Jedn. tekst: Dz. U. z 2000 r., Nr 56, poz. 679 ze zm.

¹⁶² 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 do orzekł, że lasem są również tereny związane z gospodarką leśną.

potrzeb regulacji dotyczących prowadzenia gospodarki leśnej, a nie opodatkowania lasów. Zgodnie z powołanym przepisem lasem jest grunt:

„1) o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha, pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) - drzewami i krzewami oraz runem leśnym - lub przejściowo jej pozbawiony:

a) przeznaczony do produkcji leśnej lub

b) stanowiący rezerwat przyrody lub wchodzący w skład parku narodowego albo

c) wpisany do rejestru zabytków,

2) związany z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej: budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, linie podziału przestrzennego lasu, drogi leśne, tereny pod liniami energetycznymi, szkółki leśne, miejsca składowania drewna, a także wykorzystywany na parkingi leśne i urządzenia turystyczne. ”

3.2.2. Mankamenty obowiązującej definicji lasu

Przedstawiona definicja ustawowa lasu, z której wynika, że lasem jest określony grunt, odbiega zasadniczo od jego rozumienia potocznego¹⁶³ i przyjętego w naukach leśnych.¹⁶⁴ 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.

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 konstruk-

¹⁶³ 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. Łępickiej, Warszawa 1969, s. 336.

¹⁶⁴ 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

cja 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 znajdującego się w posiadaniu jednej osoby, nie spełnia tej normy, to nie może być opodatkowana podatkiem leśnym. Przeciwnicy tego poglądu wskazują z kolei, że to nie organy podatkowe mają rozstrzygać, czy dany grunt pokryty drzewami jest lasem. Organ podatkowy dokonuje wymiaru podatku na podstawie informacji o terenie zawartych w ewidencji gruntów i planach urządzenia lasów. Zgodnie z art. 21 ustawy - Prawo geodezyjne i kartograficzne, dane zawarte w ewidencji są podstawą do określenia zobowiązań podatkowych, w tym również z tytułu podatku leśnego.¹⁶⁵ Tak więc w przypadku oznaczenia w ewidencji gruntów danej działki jako lasu lub gruntu leśnego (Ls)¹⁶⁶, organ podatkowy opodatkowuje dany grunt podatkiem leśnym, bez względu na jego powierzchnię. Organ podatkowy nie jest uprawniony do zmiany zapisów zawartych w ewidencji gruntów i, co za tym idzie - wymierzania podatków na podstawie własnych ustaleń. W związku z tym nie mogą samodzielnie - na podstawie definicji z ustawy o lasach - klasyfikować danego gruntu jako lasu, pomijając zapis z ewidencji. A zatem, zdaniem zwolenników tego poglądu, podstawowe znaczenie przy opodatkowaniu podatkiem leśnym mają zapisy zawarte w ewidencji gruntów,¹⁶⁷ 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.

gleba związane są ze sobą wzajemnymi wpływami i współzależnościami” - zob. W. Radecki, *Prawo o lasach. Komentarz*, Wrocław 1993, s. 28.

¹⁶⁵ Dz.U. Nr 30, poz. 163 z późn.zm.

¹⁶⁶ Jak to wynika z § 27 ust. 3 użyci leśne dzielą się na: lasy i grunty leśne oznaczone symbolem - Ls i na grunty zadrzewione i zakrzewione oznaczone symbolem - Lz.

¹⁶⁷ Świadomie pominięte są w tym miejscu plany urządzenia lasów, ponieważ jeżeli są one sporządzone dla danego obszaru, to analizowane problemy w zasadzie nie występują.

3.2.3. 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 nieruchomości, ale - jak się wydaje - może być stosowane odpowiednio w podatku leśnym. Zgodnie z tym pismem „tylko w odniesieniu do pojedynczych zabytków nie pobiera się podatku od nieruchomości. Tym samym inne obiekty znajdujące się na terenie obszarów chronionych i w obrębie stref ochrony

konserwatorskiej nie podlegają zwolnieniu od podatku.”¹⁶⁸ 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.¹⁶⁹ 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.

3.3. Podmioty podatku

3.3.1. Wprowadzenie

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, posia-

¹⁶⁸ Zob. A. Grysiński, *Obiekt zabytkowy a podatek od nieruchomości*, „Wspólnota”, 1995, nr 2.

¹⁶⁹ 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),

dają 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.

Podatnikiem podatku leśnego w przypadku lasów pozostających w zarządzie Lasów Państwowych oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa są **nadleśnictwa oraz jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, które faktycznie władają lasami**. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy lasy, o których mowa wyżej, zostaną przekazane w posiadanie innym podmiotom (osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nie posiadającym osobowości prawnej) w związku z zawartą umową np. dzierżawy, na podstawie innego tytułu prawnego lub nawet bezumownie. Podmiotem zobowiązanym do zapłacenia podatku leśnego w tej sytuacji jest posiadacz zależny (np. dzierżawca).

Gdy las stanowi współwłasność lub odrębną własność każdego z małżonków, do płacenia podatku leśnego zobowiązani są łącznie oboje małżonkowie.

Podmiotami zobowiązanymi do opłacania podatku leśnego od lasu, który jest własnością albo jest we współposiadaniu dwóch lub więcej osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, są solidarnie wszyscy współwłaściciele lub współposiadacze tego lasu.

3.3.2. Opodatkowanie jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej

Nie wiadomo dlaczego na odmiennych zasadach niż występujące w konstrukcji podatku rolnego i podatku od nieruchomości uregulowana została w ustawie o lasach problematyka opodatkowania lasów stanowiących współwłasność albo będących we współposiadaniu. Z art. 60 ust. 2 wynika, że jeżeli las jest współwłasnością albo jest we współposiadaniu dwóch lub więcej osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej albo osób fizycznych to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania. Wspomniana wyżej odmiennosc regulacji sprowadza się do tego, że w przepisie tym jednostki organizacyjne zostały wskazane jako współwłaściciele i współposiadacze nieruchomości leśnych. W ustawie o podatku

e) Art. 14 ustawy z dnia 10 czerwca 1994 r. o zagospodarowaniu nieruchomości Skarbu Państwa przejętych od

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.¹⁷⁰ 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 należałoby przyjąć, bazując na kodeksie cywilnym, że współwłaścicielem albo współposiadaczem może być tylko osoba fizyczna lub osoba prawna, a nie tzw. ułomne osoby prawne. Przyjęcie takiego rozumienia pociąga za sobą konieczność wykreślenia z art. 60 ust. 2 ustawy o lasach jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej jako współwłaścicieli i współposiadaczy lasów i gruntów leśnych. Przy okazji należałoby rozważyć przeniesienie tego przepisu do art. 61 gdzie, biorąc pod uwagę racjonalną systematykę tego aktu, byłby on we właściwym miejscu.

3.4. Podstawa opodatkowania

3.4.1. Wprowadzenie

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.

Dla lasów ochronnych, lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych oraz lasów, dla których nie ma sporządzonego planu urządzenia lasu, podstawę opodatkowania stanowi liczba hektarów fizycznych lasu.

wojsk Federacji Rosyjskiej (Dz.U. Nr 79, poz. 363).

¹⁷⁰ 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 wy-

3.4.2. Podstawa opodatkowania gruntów 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 zalesiania¹⁷¹, a mimo to nie można ich opodatkować, ponieważ nie można ustalić podstawy opodatkowania. Podobnie jest z gruntami zajętymi pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej budynki i budowle i miejsca składowania drewna. Grunty te są lasem w rozumieniu ustawy o lasach, podlegają opodatkowaniu, ale nie można ich faktycznie opodatkować. Wagę poruszonego problemu można dostrzec przy kwalifikowaniu do opodatkowania działki gruntu o powierzchni kilku hektarów, położonej w granicach administracyjnych dużego miasta, wykorzystywanej przez podatnika podatku leśnego do składowania drewna i jego spedycji. Grunt ten jest lasem w rozumieniu komentowanej ustawy - jest bowiem wykorzystywany do prowadzenia gospodarki leśnej - nie podlega więc podatkowi od nieruchomości. Nie można jednakże ustalić od tej działki podatku leśnego z uwagi na brak drzewostanu na danym terenie. W praktyce problem ten jest rozwiązywany w ten sposób, że ustala się podatek leśny na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów, ale przy założeniu, że plany urządzenia lasów mają docelowo objąć swym zasięgiem wszystkie lasy w rozumieniu ustawy o lasach, ten sposób nie będzie mógł być stosowany.

Z tych też powodów należy postulować wprowadzenie do konstrukcji podstawy opodatkowania w podatku leśnym mechanizmu umożliwiającego opodatkowanie gruntów pozbawionych stale, bądź czasowo drzewostanu. Podstawą opodatkowania tego typu gruntów powinny być hektary fizyczne ustalane na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów, ale na innych zasadach niż obecnie.¹⁷² Przede

jątkiem nieruchomości małżonków, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania. Przepis o identycznej treści znajduje się w ustawie o podatku rolnym - zob. art. 1 ust. 3.

¹⁷¹ 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.

¹⁷² 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

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.¹⁷³

3.5. Tryb i warunki płatności

3.5.1. Wprowadzenie

Podatnik podatku leśnego będący osobą fizyczną, płaci podatek leśny w ratach w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Obowiązek ten ciąży na podatniku wyłącznie w przypadku doręczenia mu decyzji podatkowej. Organem uprawnionym do podejmowania tych decyzji jest wójt (burmistrz, prezydent) właściwy ze względu na miejsce położenia lasu. Wpłacanie podatku powinno odbywać się na rzecz gminy właściwej ze względu na położenie lasów. W przypadku, gdy lasy należące do jednego podatnika położone są na terenie dwóch lub większej liczby gmin, podatek leśny powinien być uiszczany na rzecz każdej z gmin.

Podatnik jest zobowiązany do opłacenia podatku zawsze proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek podatkowy.

Podatnicy będący osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi nie mającymi osobowości prawnej, nadleśnictwami oraz jednostkami organizacyjnymi Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa są obowiązani wpłacać obliczony w deklaracji podatek leśny, bez wezwania, na rachunek budżetu właściwej gminy za poszczególne miesiące, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca. Wpłacanie podatku powinno odbywać się na rzecz gminy właściwej ze względu na położenie lasów. W przypadku,

za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 0,3 q żyta od powierzchni 1 ha fizycznych lasów i gruntów leśnych, ustalonej na podstawie ewidencji gruntów.

¹⁷³ Zgodnie z art. 79 ustawy o lasach wszystkie plany urządzenia lasów powinny być sporządzone do końca 1996r. 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 urzą-

gdy grunty położone są na terenie dwóch lub większej liczby gmin, podatek leśny powinien być uiszczany na rzecz każdej z gmin.

3.5.2. Ustalenie właściwości miejscowej organów podatkowych

Opodatkowaniu podatkiem leśnym podlega las jako całość, tzn. **grunt o zwartej powierzchni** co najmniej 0,1 ha pokryty roślinnością leśną (lub o mniejszej powierzchni, ale pod warunkiem że jest związany z gospodarką leśną). Na mocy art. 66 ust. 6 oraz ust. 8 pkt 1 i 3 właściwość miejscową w podatku leśnym wyznacza miejsce położenia lasu (jako całości). Oczywistym jest, iż w sprawie wymiaru jednego podatku od tego samego przedmiotu opodatkowania powinien być miejscowo właściwy wyłącznie jeden organ podatkowy. Jak się jednak okazuje, ustawa o lasach w dość niefortunny sposób tę właściwość miejscową organów podatkowych określiła. Skoro właściwy ma być wójt (burmistrz, prezydent miasta) gminy, na terenie której położony jest las, to można postawić pytanie, który z nich będzie właściwy, jeśli las będzie wkraczał swoim obszarem na tereny kilku gmin. Problem zyskuje na znaczeniu, gdy ma się na uwadze, iż podatek leśny stanowi dochód budżetów gmin. W związku z powyższym każda gmina będzie zainteresowana wpłatą podatku właśnie na rachunek jej budżetu. Rozwiązaniem problemu mogłoby być wprowadzenie zasady, iż właściwy miejscowo jest organ podatkowy gminy, na terenie której położona jest większa (największa) część lasu¹⁷⁴.

4. Podatek od środków transportowych

4.1. Uwagi ogólne

Podatek od środków transportowych jest uregulowany w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Począwszy od 2002 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 8 grudnia 2000 r., które w zasadniczy sposób zmieniły kształt prawny tego podatku¹⁷⁵. Stawki podatku od środków transportowych obowiązujące na terenie gminy są zawarte w stosownej uchwale rady gminy. Rada gminy może również wprowadzić w drodze uchwały zwolnienia przedmiotowe inne niż wy-

dzenia 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).

¹⁷⁴ Jeśli by części lasu były równe, o właściwości miejscowej mógłby decydować sam podatnik wskazując organ uprawniony do prowadzenia w sprawie wymiaru podatku leśnego.

¹⁷⁵ Dz. U. Nr 122, poz. 1315.

nikające z ustawy. Zarówno uchwały w sprawie stawek jak i zwolnień wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

4.2. Przedmiot opodatkowania

4.2.1. Wprowadzenie

Opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych podlegają następujące rodzaje środków transportowych:

- 1) samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej od 3,5 tony i poniżej 12 ton,
- 2) samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton,
- 3) ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i poniżej 12 ton,
- 4) ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton,
- 5) przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego,
- 6) przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego,
- 7) autobusy.

Z pozoru rodzaje środków transportowych podlegających opodatkowaniu nie uległy zmianie. W rzeczywistości jednak zmieniły się zasadniczo, za wyjątkiem autobusów, warunki decydujące o opodatkowaniu tych środków. Występująca dotychczas ładowność została zastąpiona dopuszczalną masą całkowitą. Nie będzie problemów z ustaleniem masy całkowitej samochodów ciężarowych, ponieważ wynika ona z dowodu rejestracyjnego.

4.2.2. Problemy związane z określeniem dopuszczalnej masy całkowitej

Problemy pojawią się przy ustalaniu dopuszczalnej masy całkowitej zespołu pojazdów, której ustalenie jest niezbędne przy opodatkowaniu ciągników siodłowych i

balastowych. Na dopuszczalną masę całkowitą zespołu pojazdów składa się masa własna ciągnika siodłowego i dopuszczalna masa całkowita naczepy, albo masa całkowita ciągnika balastowego i dopuszczalna masa całkowita przyczepy. Skąd wziąć te dane? Jak podpowiada Ministerstwo Finansów w przypadku rejestrowanych (po 26 marca 2001 r.) ciągników siodłowych organ rejestrujący wpisuje dopuszczalną masę całkowitą zespołu pojazdów w dowodzie rejestracyjnym ciągnika. Sprawa się komplikuje w przypadku starszych ciągników siodłowych i ciągników balastowych. W dowodzie rejestracyjnym nie ma danych potrzebnych do ustalenia dopuszczalnej masy całkowitej zespołu pojazdów. Ministerstwo wskazuje pomocnicze sposoby "ustalania" tej wielkości, ale trzeba się do nich odnosić z dużą ostrożnością¹⁷⁶. Organ podatkowy nie dysponuje z urzędu wiedzą niezbędną do tego, żeby rozstrzygać tego typu problemy. Jak się wydaje jedynym dopuszczalnym sposobem ustalania dopuszczalnej masy całkowitej pojazdów, gdy nie wynika ona z dowodu rejestracyjnego, ani też innego urzędowego dokumentu wystawionego przez uprawniony do tego organ, jest opinia biegłego. Gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy na podstawie art. 197 Ordynacji podatkowej, może wystąpić do biegłego o wydanie opinii. Biegłym jest osoba, która dysponuje wiedzą fachową niezbędną do ustalenia dopuszczalnej masy całkowitej zespołu pojazdów. Nie musi to być, co należy podkreślić, rzeczoznawca wpisany na stosowną listę. Wystarczy powołanie osoby, która np. ze względu na wykonywany zawód, ma wiedzę specjalistyczną z danego zakresu. Koszt opinii obciąża podatnika, o ile w wykazie środków transportowych podał on dopuszczalną masę całkowitą zespołu pojazdów niezgodną z prawdą.

Powyższy tryb postępowania znajduje też zastosowanie do ustalania dopuszczalnej masy całkowitej przyczepy i naczepy łącznie z pojazdem silnikowym. Danych tych nie ma w dowodzie i jedynym sposobem ich uzyskania jest opinia biegłego. Przedstawione w powołanym piśmie ministerstwa finansów zasady ustalania tej wielkości w postępowaniu podatkowym nie będą miały waloru dowodowego, a przez to są mało przydatne.

Jak widać konstrukcja podatku od środków transportowych została oparta o dane, z dotarciem do których mogą być duże kłopoty. Należy mieć nadzieję, że stworzenie bazy danych o środkach transportowych, o której mowa w rozporządzeniu Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie szcze-

¹⁷⁶ Zob. pismo z dnia 21 listopada 2001 r. Departament Podatków Lokalnych i Katastru (LK- 2123/LK/01/KT) pt. *Informacja w sprawie podatku od środków transportowych*. Pismo to nie zostało wydane w trybie art. 14 par. 2

gółowych czynności organów związanych z dopuszczaniem pojazdów do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach¹⁷⁷, przyczyni się do złagodzenia zasygnalizowanych problemów.

4.3. Stawki podatkowe

4.3.1. Wprowadzenie

Wysokość podatku zależy od rodzaju środka transportowego i wysokości stawek obowiązujących na terenie gminy¹⁷⁸. Stawki podatku od środków transportowych ustala rada gminy w formie stosownej uchwały, która następnie jest publikowana w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Stawki określone w uchwale nie mogą przekraczać stawek maksymalnych przewidzianych w art. 10 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹⁷⁹.

Nową instytucją, która została wprowadzona po raz pierwszy od 2002 roku, jest stawka minimalna przewidziana dla samochodów ciężarowych, ciągników siodłowych i balastowych oraz przyczep i naczep o odpowiednio liczonej dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton. Stawki minimalne zostały zawarte w trzech załącznikach do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Rada gminy uchwalając stawki dla tych trzech rodzajów środków transportowych nie może ustalić stawki niższej niż wynika to z załącznika.

4.3.2. Problem związany z wejściem w życie uchwał podatkowych rad gmin

W 2002 roku po raz pierwszy weszły w życie na nowych zasadach uchwały podatkowe rad gmin w sprawie stawek w podatku od środków transportowych. Obowiązująca od początku 2001 r. ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych¹⁸⁰ gruntownie zmieniła dotychczasowe zasady publikowania i wchodzenia w życie tego typu uchwał. Zgodnie z nowymi regulacjami uchwały te muszą być obowiązkowo publikowane w wojewódzkim dzienniku urzędowym prowadzonym przez wojewodę. Wchodzą one w życie po upływie czternastu dni od dnia

Ordynacji podatkowej, a więc nie jest urzędową interpretacją Ministra Finansów .

¹⁷⁷ Dz. U. Z 2001 r. Nr 4, poz. 37.

¹⁷⁸ W kompetencji organu podatkowego (...) nie leży przekwalifikowanie pojazdu w zależności od tego, w jakich celach wykorzystuje go właściciel. Określając stawkę podatku organ uwzględnia dane techniczne pojazdu wynikające z dowodu rejestracyjnego (wyrok NSA z dnia 17 czerwca 1994 r., sygn. akt SA/Gd 1411/93, opublikowany w: "Orzeczenia...", op. cit., s. 150).

¹⁷⁹ W tym roku w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 października 2001 r. (Dz. U. Nr 125, poz. 1375) nie ma zaktualizowanych stawek maksymalnych i minimalnych z uwagi na to, że są one zawarte w tekście ustawy. Stawki minimalne nie zostały zaktualizowane ponieważ, wskaźnik wzrostu kursu EURO, o który mowa w art. 12b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie przekroczył 1 października 5%.

ich ogłoszenia, chyba że dana uchwała określa termin późniejszy. Wprowadzenie nowych zasad ogłaszania uchwał podatkowych wywołało w gminach "niepokój" przed skutkami wejścia w życie ich uchwał w trakcie roku podatkowego. Zaczęto się zastanawiać czy w ogóle uchwały podatkowe mogą wejść w życie po 1 stycznia 2002 r. Według jakich stawek liczyć podatki, gdy stosowna uchwała wejdzie w życie np. 15 stycznia roku podatkowego? Czy uchwale takiej można nadać moc wsteczną od 1 stycznia roku podatkowego? Zawarty w tych pytaniach problem nie jest nowy i pojawia się regularnie od kilku lat zawsze pod koniec roku poprzedzającego rok podatkowy, kiedy to rady gmin podejmują uchwały w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych. W tym roku problem ten się nasilił, a to z uwagi na to, że po raz pierwszy uchwały ze stawkami podatków i opłat lokalnych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Dniem ogłoszenia uchwały jest dzień ukazania się tego dziennika. Tak więc wejście w życie uchwały jest w dużej mierze zależny od tego, w jakim terminie ukaże się dziennik urzędowy. Terminu takiego w zasadzie nie przewiduje ustawa o ogłaszaniu aktów prawnych. Jest tam co prawda art. 3, z którego wynika, że akty normatywne ogłasza się niezwłocznie, ale nie bardzo wiadomo, co to właściwie oznacza w przeliczeniu na dni lub tygodnie. Jak należy sądzić, o tym w jakim terminie będą ukazywały się dzienniki urzędowe, decydować będą względy "techniczne" związane z koniecznością jego skompletowania, sprawdzenia, wydrukowania, itp. Służby wojewody zajmujące się wydawaniem tych dzienników na pewno będą miały problem z "niezwłocznym" opublikowaniem uchwał podatkowych w sytuacji, gdy każda gmina podejmuje je w zasadzie w tym samym terminie i od razu przesyła do opublikowania. Przyczynia się to do skumulowania w krótkim okresie czasu dużej ilości uchwał podatkowych czekających na opublikowanie w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Dzieje się tak dlatego, że uchwały w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych mogą być podjęte przez radę gminy dopiero po ukazaniu się rozporządzenia ministra finansów ze stawkami maksymalnymi. Rozporządzenie to z kolei może się ukazać dopiero po opublikowaniu przez prezesa GUS wskaźnika wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych, o którym mowa w art. 20 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Tak więc komunikat prezesa GUS-u ukazuje się w połowie września, rozporządzenie ministra finansów ze stawkami maksymalnymi pod koniec

¹⁸⁰ Dz. U. Nr 62, poz. 718.

października¹⁸¹, a radzie pozostaje mało czasu na podjęcie uchwały, jej przestanie do wojewody w celu ogłoszenia z nadzieją, że dziennik urzędowy ukaże się najpóźniej 17 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy. Tylko wtedy bowiem uchwała w sprawie stawek wejdzie w życie przed rozpoczęciem roku podatkowego. Wyjątkowo w tym roku w podatku od środków transportowych stawki maksymalne wynikają z komentowanego artykułu ustawy, a nie wspomnianego wyżej rozporządzenia ministra finansów. Do 1 października nie było jednak wiadomo, czy nie wzrosną stawki minimalne, które są zawarte w załącznikach do komentowanej ustawy (zob. komentarz do art. 12 b). Gminy obawiają się, że z różnych powodów dziennik z ich uchwałami podatkowymi ukaże się później, a przez to nowe stawki zaczną obowiązywać w trakcie roku podatkowego. Jakie skutki może wywołać taka sytuacja w 2002 roku?¹⁸²

4.4. Tryb i warunki płatności

4.4.1. Wprowadzenie

Głównym obowiązkiem podatnika podatku od środków transportowych jest płacenie podatku od środków transportowych. Jest on zobowiązany do samodzielnego obliczania i opłacania podatku bez wezwania (bez konieczności doręczenia podatnikowi decyzji wymierzającej wysokość świadczenia z tytułu tego podatku), na rachunek gminy, na terenie której znajduje się miejsce zamieszkania¹⁸³ lub siedziba podatnika¹⁸⁴.

Podatnik, który nabył środek transportowy przed dniem 1 lutego jest zobowiązany do uiszczenia podatku od środków transportowych w dwóch równych ratach, w terminie do dnia 15 lutego i do dnia 15 września każdego roku. Może on oczywiście opłacić kwotę podatku należną za cały rok w całości, w terminie do 15 lutego. Jeżeli

¹⁸¹ W roku 2001 rozporządzenie ministra finansów ukazało się stosunkowo wcześniej - zob. Dz. U. Nr 125, poz. 1375.

¹⁸² W latach następnych znajdzie zastosowanie art. 10 ust. 3 komentowanej ustawy, zgodnie z którym w przypadku nieuchwalenia przez radę gminy stawek podatku stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy.

¹⁸³ Organem właściwym do wydania decyzji w sprawie określenia wysokości podatku od środka transportowego stanowiącego współwłasność osób fizycznych zamieszkałych na terenie różnych gmin jest organ gminy miejsca zamieszkania osoby, na której nazwisko sporządzony został dowód rejestracyjny pojazdu. (uchwała NSA z dnia 19 listopada 1997 r., FPK 9/97).

¹⁸⁴ Ustanowiony w art. 11 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych obowiązek uiszczenia bez wezwania podatku od środków transportowych nie jest zależny od uprzedniego wydania decyzji ustalającej ten obowiązek lub wysokość tego podatku (wyrok NSA z dnia 24 września 1993 r., sygn. akt SA/Wr 715/92, opublikowany w: "POP", 1996, nr 1).

nabycie zarejestrowanego pojazdu miało miejsce np. 25 stycznia, to terminami płatności są 15 luty i 15 wrzesień.

Podatnik, który nabył pojazd po dniu 1 lutego, a przed dniem 1 sierpnia powinien opłacić podatek również w dwóch równych ratach w terminie:

- a) w ciągu 14 dni od końca miesiąca, w którym nabyty został pojazd – I rata,
- b) do dnia 15 września roku podatkowego – II rata,

Jeśli np. podatnik zakupi autobus 10 lutego, powinien zapłacić pierwszą ratę podatku w terminie do 15 marca, a drugą ratę do 15 września.

Podatnik, który nabył środek transportowy po dniu 1 sierpnia powinien opłacić podatek od środków transportowych jednorazowo w terminie 14 dni od końca miesiąca, w którym został nabyty pojazd. Jeśli samochód osobowy został kupiony w dniu 30 września, jego właściciel musi zapłacić podatek w terminie do 15 października danego roku.

Podkreślić należy, że terminy te dotyczą przypadków nabycia pojazdów już zarejestrowanych. Inaczej jest w sytuacji nabycia pojazdów niezarejestrowanych lub ponownego rejestrowania pojazdów, które zostały wcześniej na stałe wyrejestrowane. W tych przypadkach terminy, w których należy opłacić podatek, ustala się nie od dnia zakupu pojazdu, lecz od dnia rejestracji pojazdu.

Kwota podatku ulega obniżeniu proporcjonalnie do liczby miesięcy, za które podatnik był zobowiązany do płacenia podatku od środków transportowych.

4.4.2. Właściwość miejscowa organów podatkowych w odniesieniu do środka transportowego stanowiącego współwłasność dwóch lub więcej podmiotów

Obowiązek podatkowy w podatku od środków transportowych ciąży na osobach fizycznych lub prawnych będących właścicielami środków transportowych. Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy jak właścicieli traktuje się jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, na które środek transportowy został zarejestrowany. W przypadku gdy środek transportowy stanowi współwłasność dwóch lub więcej osób fizycznych lub prawnych, obowiązek podatkowy ciąży **solidarnie** na wszystkich współwłaścicielach. Ta dość klarowna zasada, której odpowiedniki można znaleźć również w innych ustawach podatkowych (np. w ustawie o podatku od spadków i darowizn, która nakłada solidarny obowiązek podatkowy na obdarowanego i darczyńcę) stwarza jednak pewne problemy związane z ustaleniem właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach podatku od środków transportowych. Oto bowiem,

w myśl art. 9 ust. 6 ustawy, organem podatkowym w sprawach omawianego podatku ma być organ tej gminy, na terenie której znajduje się **miejsce zamieszkania lub siedziba podatnika**. Z ustaleniem właściwości miejscowej nie ma żadnego problemu, gdy środek transportowy stanowi własność wyłącznie jednego podmiotu¹⁸⁵. Jeśli jednak właścicielami np. samochodu ciężarowego będą dwie (lub więcej) osoby zamieszkałe (lub mające siedziby) na terenie różnych gmin, prawidłowe wskazanie – w oparciu o ustawę o podatkach i opłatach lokalnych - jedynego właściwego organu podatkowego wydaje się niemożliwe.

Wskazany wyżej problem był przedmiotem rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego. W uchwale z dnia 19 listopada 1997 r. NSA przyjął, iż organem właściwym do wydania decyzji określającej wysokość podatku od środka transportowego stanowiącego współwłasność osób fizycznych zamieszkałych na terenie różnych gmin, jest organ gminy miejsca zamieszkania osoby, na której nazwisko sporządzony został dowód rejestracyjny¹⁸⁶. Uchwała ta została podjęta w związku ze sprawą wszczętą jeszcze w czasie, gdy w zakresie postępowania podatkowego zastosowanie miały przepisy k.p.a. Sąd wyszedł z założenia, iż jeżeli właściwości miejscowej organu administracji państwowej nie da się ustalić na podstawie miejsca zamieszkania (lub siedziby) strony postępowania, to zastosowanie ma wówczas art. 21 §2 k.p.a., zgodnie z którym w takich sytuacjach sprawa należy do organu właściwego dla miejsca, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące wszczęcie takiego postępowania (a w razie braku ustalenia takiego miejsca – organ właściwy dla obszaru dzielnicy Śródmieście w mieście stołecznym Warszawie). Zdaniem NSA w podatku od środków transportowych zdarzeniem powodującym wszczęcie postępowania w sprawie omawianej daniny publicznej była czynność rejestracji środka transportowego. Przepisy o ruchu drogowym wyznaczały jako właściwy w sprawach rejestracji - co do zasady – organ miejsca zamieszkania (siedziby) jednego ze współwłaścicieli (właśnie tego, na którego nazwisko wszyscy zgodzili się zarejestrować środek). Tak więc, zdaniem NSA, jeśli środek ten stanowił współwłasność kilku osób, właściwym miejscowo w sprawach wymiaru i poboru podatku był organ gminy, na terenie której zamieszkiwał (miał siedzibę) ten współwłaściciel, którego nazwisko figurowało w dowodzie rejestracyjnym.

¹⁸⁵ Problemu nie ma również w sytuacji, gdy środek transportowy stanowi współwłasność kilku osób, ale osoby te mają miejsca zamieszkania lub siedziby na terenie tej samej gminy.

Poglądy zawarte w cytowanej wyżej uchwale nie mogą mieć zastosowania do obecnego stanu prawnego co najmniej z dwóch powodów.

Faktycznie kodeks postępowania administracyjnego stanowił w art. 21 §2, iż jeżeli nie jest możliwe ustalenie właściwości miejscowej organu na podstawie miejsca zamieszkania (siedziby) strony postępowania, to właściwość tę wyznacza miejsce, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące wszczęcie tego postępowania. Nie wydaje się jednak zasadne założenie, że zdarzeniem powodującym wszczęcie postępowania **podatkowego** w sprawie podatku od środków transportowych jest fakt zarejestrowania środka transportowego. Zgodnie z art. 11 ust. 4 u.p.o.l. podatnicy tego podatku obowiązani są uiszczać go **bez wezwania**. Czynność rejestracji środka transportowego może co najwyżej powodować powstanie obowiązku podatkowego w omawianym podatku. **Sam fakt powstania tego obowiązku nie powoduje jednak wszczęcia postępowania w sprawie określenia podatku.** Postępowanie takie może być wszczęte dopiero wówczas, gdy podatnik – mimo ciążącego na nim obowiązku – nie uiszczył w ustawowych terminach podatku. Tak więc zdarzeniem powodującym wszczęcie postępowania w sprawie określenia wysokości podatku od środków transportowych może być dopiero fakt nieuiszczenia w ustawowym terminie raty podatku. Nadal więc nie wiadomo, który organ mógłby być właściwy miejscowo, skoro obowiązek podatkowy ciąży **solidarnie** na wszystkich współwłaścicielach (i każdy z nich mógłby uiszczyć podatek w swojej gminie). W omawianej wyżej sytuacji można by było zatem **hipotetycznie** przyjąć, iż zastosowanie ma reguła zawarta w drugiej części zdania art. 21 §2 k.p.a.: w braku ustalenia miejsca, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące wszczęcie postępowania w sprawie, sprawa należy do organu właściwego dla dzielnicy Śródmieście w mieście stołecznym Warszawie. Hipoteza taka była bowiem prawidłowa tylko do momentu wejścia w życie Ordynacji podatkowej. W tym miejscu można już omówić drugi powód, dla którego uchwała NSA z dnia 19 listopada 1997 r. straciła swój walor praktyczny.

Z chwilą wejścia w życie Ordynacji podatkowej przestały mieć zastosowanie do postępowania podatkowego przepisy Działu I k.p.a. (a więc m.in. przepisy o właściwości organów administracji państwowej). Sama Ordynacja nie zawiera niestety odpowiednika art. 21 §2 k.p.a., ograniczając się jedynie do stwierdzenia, iż jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatko-

¹⁸⁶ Uchwała NSA z dnia 19 listopada 1997 r. (FPK 9/97), ONSA 1998, nr 2, poz. 42; podobnie wyrok NSA z dnia 17 marca 1999 r. (SA/Sz 737/98), nie publ. oraz wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 1999 r.

wych ustala się według miejsca zamieszkania albo siedziby podatnika, płatnika lub inkasenta (art. 17 §1 Ordynacji)¹⁸⁷.

Przedstawione wyżej argumenty wydają się przesądzać o pilnej potrzebie dokonania odpowiedniej zmiany w art. 9 ust. 6 u.p.o.l. polegającej np. na wprowadzeniu zasady, zgodnie z którą o właściwości miejscowej organu podatkowego decydowałoby miejsce zamieszkania (albo siedziba) podatnika, na którego nazwisko zarejestrowano środek transportowy

5. Podatek od posiadania psów

5.1. Uwagi ogólne

Podatek od posiadania psów jest uregulowany w powołanej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Maksymalne stawki tego podatku określa Minister Finansów w corocznie wydawanych rozporządzeniach. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 18 października 2001 r. w sprawie określenia górnych granic stawek kwotowych w niektórych podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 125, poz. 1375) maksymalna stawka tego podatku nie może przekroczyć 37,19 zł rocznie. Stawki obowiązujące na terenie danej gminy zawarte są w uchwale rady gminy opublikowanej w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Podatek od posiadania psów, pomimo wielokrotnych prób zmiany tego stanu rzeczy, jest w dalszym ciągu świadczeniem obligatoryjnym. Za obligatoryjnym charakterem tej daniny nie przemawiają ani względy fiskalne (wpływy z tego tytułu są często marginalne), ani też inne funkcje, które podatek ten może pełnić w systemie podatkowym. Stąd też uzasadnione są postulaty, zgodnie z którymi podatek od posiadania psów powinien być usunięty z systemu podatków lokalnych lub też zaliczony do kategorii obciążeń fakultatywnych. Wówczas o obowiązywaniu na terenie danej gminy tego podatku samodzielnie decydowałaby rada gminy.

(I SA/Ka 1536/97), nie publ.

¹⁸⁷ Również Rada Ministrów nie skorzystała z upoważnienia zawartego w art. 17 §2 Ordynacji podatkowej i nie określiła właściwości miejscowej w podatku od środków transportowych w sposób odmienny niż ten przewidziany w § 1 tego artykułu.

5.2. Przedmiot i podmiot opodatkowania

5.2.1 Wprowadzenie

Przedmiotem podatku jest posiadanie psa. Nie jest to więc podatek "od psów", a od posiadania przez osobę fizyczną psa.

Podmiotem podatku są osoby fizyczne posiadające psy. Obowiązek podatkowy nie dotyczy więc osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, np. policji, wojska czy też innych instytucji, w których posiadaniu znajdują się psy.

5.2.2. Znaczenie pojęcia „gospodarstwo rolne” na gruncie przepisów o podatku od posiadania psów

Stanem faktycznym z zaistnieniem którego ustawa o podatkach i opłatach lokalnych wiąże powstanie obowiązku podatkowego w podatku od posiadania psów jest posiadanie psa (przez osobę fizyczną). Problem związany z zakresem przedmiotowym podatku dotyczy jednego z ustawowych zwolnień podatkowych. Oto bowiem – w myśl art. 13 ust. 2 pkt 4 u.p.o.l. – nie pobiera się podatku m.in. z tytułu posiadania psów utrzymywanych w celu pilnowania gospodarstw rolnych (po dwa na każde gospodarstwo). Co prawda w cytowanym przepisie ustawodawca operuje sformułowaniem „nie pobiera się podatku”, to jednak można przyjąć iż art. 13 ust. 2 ustawy zawiera zwolnienia podatkowe, a nie przypadki, w których ma nastąpić obligatoryjne zaniechanie poboru podatku w rozumieniu Ordynacji podatkowej¹⁸⁸.

Powołany wyżej przepis zawiera jednak inne pojęcie, którego interpretacja na gruncie przepisów podatkowych już od dawna wywołuje spór pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi. Ustawowe zwolnienie podatkowe ma zastosowanie do sytuacji, gdy posiadane psy (nie więcej niż dwa) wykorzystywane są do pilnowania gospodarstwa rolnego. Ustawa nie definiuje jednak tego gospodarstwa rolnego w rozdziale 4 dotyczącym podatku od posiadania psów¹⁸⁹. Nie wiadomo więc, czy chodzi tu o gospodarstwo w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, czy o gospodarstwo rolne, o jakim mowa w art. 55³ k.c.

NSA przyjmuje w tej materii jednolite stanowisko, zgodnie z którym jeżeli przepisy wyjątkowe (a za takie uważa się ustawy podatkowe) posługują się pewnymi

¹⁸⁸ Założenie takie wydaje się słuszne chociażby dlatego, że w art. 14 pkt 4 ustawa stanowi, iż rada gminy może wprowadzić inne **zwolnienia** niż określone właśnie w art. 13 ust. 2.

¹⁸⁹ Zwolnienie związane z władaniem gospodarstwem rolnym przewidziano również w przepisach dotyczących podatku od nieruchomości – tam jednak (art. 7 ust. 1 pkt 7) znalazło się wyraźne odesłanie do definicji gospodarstwa rolnego zawartej w ustawie o podatku rolnym.

pojęciami zaczerpniętymi z języka prawnego aktów o randze systemowej (kodeksy), to w braku odmiennych postanowień należy przyjmować takie rozumienie tych pojęć, jakie nadają im akty systemowe. Ustawa o podatku rolnym zaliczana jest to przepisów wyjątkowych (szczególnych), dlatego zawarta w niej definicja gospodarstwa rolnego nie może mieć charakteru uniwersalnego – ma zastosowanie wyłącznie do podatku rolnego, a w zakresie pozostałych podatków tylko wówczas, gdy ustawy podatkowe wyraźnie do niej odsyłają.

Jako że przepisy o podatku od posiadania psów nie odsyłają w przedmiocie definicji gospodarstwa rolnego do ustawy o podatku rolnym, należy przyjmować rozumienie tego gospodarstwa zawarte w art. 55³ k.c.¹⁹⁰ To ostatnie jest jednak mało precyzyjne i dziwiłby fakt, iż akurat w podatku od posiadania psów decydujące znaczenie ma cywilistyczna definicja gospodarstwa rolnego, podczas gdy inne ustawy podatkowe – jeśli posługują się pojęciem gospodarstwa rolnego – odsyłają do przepisów o podatku rolnym¹⁹¹.

Omawiane zwolnienie z podatku od posiadania psów byłoby bardziej czytelne, gdyby ustawodawca zdecydował się (wzorem regulacji dotyczących innych podatków) na odesłanie do definicji gospodarstwa rolnego zawartej w ustawie o podatku rolnym.

5.3. Tryb i warunki płatności

5.3.1. Wprowadzenie

Ustawodawca nie określił w ustawie zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności podatku od posiadania psów, nakładając na podstawie pkt 2 art. 14 ustawy obowiązek wykonania tej delegacji przez rady gmin.

5.3.2. Charakter prawny delegacji do ustanowienia inkasa

Przepisem wywołującym spór interpretacyjny pomiędzy gminami a organami nadzoru okazał się art. 14 pkt 3 ustawy, zgodnie z którym rada gminy „(...) zarządza

¹⁹⁰ Taką właśnie sugestię zawierają wyroki NSA: z dnia 17 kwietnia 1998 r. (I SA/Po 1525/97), nie publ.; z dnia 17 listopada 1998 r. (III SA 1251/97), nie publ.; z dnia 30 marca 1994 r. (III SA 1073/93), "POP", 1998, nr 6 poz. 243 – co prawda powołane orzeczenia dotyczyły opłaty skarbowej, to jednak rozważania zawarte w ich uzasadnieniach mają walor uniwersalny. Nieco odmienne stanowisko zajęła NSA w sprawie I SA/Ka 560/97 nakazując przyjęcie **językowego** rozumienia gospodarstwa rolnego (w odniesieniu do przepisów o podatku od posiadania psów), jednak znaczenie zaczerpnięte z języka polskiego pokrywa się z definicją zawartą w art. 55³ k.c. – por. wyrok NSA z dnia 20 czerwca 1997 r. (I SA/Ka 560/97), "Prawo Gospodarcze", 1997, nr 11, s. 36.

¹⁹¹ np. art. 2 ust. 4 u.p.d.f., art. 2 ust. 4 u.p.d.p., art. 4 ust. 5 u.p.s.d., art. 7 ust. 1 pkt 7 u.p.o.l.

pobór podatku od posiadania psów w drodze inkasa oraz określa inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso”. Okazało się, że niektóre gminy, przekonane o fakultatywnym charakterze tej formy poboru podatku, rezygnowały (i nadal rezygnują) z wprowadzania inkasa na swoich terenach, nakładając na samych podatników obowiązek wpłacania kwot należnego podatku do kasy urzędu gminy. Z kolei organy nadzoru stwierdzają nieważność uchwał rad gmin w częściach dotyczących trybu płatności podatku, jeśli trybem tym nie jest inkaso.

Podobne spory interpretacyjne wielokrotnie musiał rozstrzygać NSA. Sąd, w myśl ugruntowanej już linii orzeczniczej, stoi na stanowisku, iż art. 14 pkt 3 u.p.o.l. zobowiązuje radę gminy zarówno do zarządzenia poboru podatku od posiadania psów w drodze inkasa, jak i do wyznaczenia inkasentów podatku¹⁹².

Trudno odmówić logiki przedstawionemu wyżej stanowisku NSA. Możliwość zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa ustawodawca przyznaje gminom również w zakresie: podatku rolnego (art. 6b ustawy o podatku rolnym), podatku leśnego (art. 99 ust. 9 ustawy o lasach) i podatku od nieruchomości (art. 9 ust. 9 u.p.o.l.). Różnica polega jednak na tym, iż w zakresie wymienionych wyżej danin ustawy posługują się zwrotem „rada gminy może zarządzić pobór podatku (...) w drodze inkasa (...)”, natomiast w przypadku podatku od posiadania psów art. 14 pkt 3 wyraźnie stanowi, że „rada gminy zarządza pobór podatku w drodze inkasa (...)”. Gdyby ustawodawca dopuszczał fakultatywność inkasa w podatku od posiadania psów, to posłużyłby się identycznym sformułowaniem, jak w podatku rolnym, leśnym czy od nieruchomości¹⁹³.

Z powyższą interpretacją nie zgadza się L. Etel. Zdaniem Autora pierwszoplanowe znaczenie przy rozstrzygnięciu charakteru inkasa w podatku od posiadania psów ma art. 14 pkt 2 u.p.o.l. Zgodnie z tym przepisem rada gminy określa m.in. zasady poboru tego podatku – może więc postanowić, że podatek jest płatny bezpośrednio na rachunek gminy w określonym terminie¹⁹⁴. W takim wypadku zarządzenie inkasa (w trybie art. 14 pkt 4 stawy) może się jawić nie jako jedyny, lecz jako jeden z wielu sposobów realizacji omawianej daniny.

Trudno byłoby wskazać jakiegokolwiek rozsądne argumenty przemawiające za tezą, że ustawodawca najpierw pozwala gminom na swobodne ukształtowanie zasad

¹⁹² Por. wyroki NSA: z dnia 27 czerwca 1991 r. (SA/Gd 458/91), ONSA 1995, nr 3, poz. 45; z dnia 20 czerwca 1997 r. (I SA/Ka 560/97), „Prawo Gospodarcze” 1997, nr 11, s. 36.

¹⁹³ Patrz także J. Malaga, Pobór podatków w drodze inkasa, „Finanse Komunalne” 1997, nr 2, s. 41.

¹⁹⁴ Patrz L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty..., op. cit., s. 114.

poboru podatku (art. 14 pkt 2), a zaraz potem (w punkcie 3 art. 14) ogranicza to uprawnienie, nakazując pobierać daninę wyłącznie w drodze inkasa. Ciężko też uzasadnić obligatoryjność inkasa w podatku od posiadania psów, skoro w innych podatkach stanowiących dochód gmin ta forma poboru świadczenia jest fakultatywna. Aby jednak rozwiązać wszelkie wątpliwości dotyczące interpretacji spornego art. 14 pkt 3, należałoby zmienić jego brzmienie i zapisać – wzorem innych przepisów podatkowych – iż rada gminy może zarządzić pobór podatku od posiadania psów w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso.

III. Opodatkowanie nieprofesjonalnego obrotu majątkiem

1. Uwagi ogólne

Nieprofesjonalny obrót majątkiem w Polsce opodatkowany jest podatkiem od czynności cywilnoprawnych. danina ta została wprowadzona do systemu prawnego ustawą z dnia 9 września 2000 o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁹⁵ i zastąpiła wcześniej funkcjonującą opłatę skarbową od czynności cywilnoprawnych. Jednym z głównych powodów uchwalenia nowej jakościowo daniny publicznej obciążającej czynności cywilnoprawne był postulat „ubrania” jej w konstrukcję **podatku** jako świadczenia pieniężnego, przymusowego, bezzwrotnego, **nieodpłatnego**. W poprzedniej swej formie nosiła ona niesłusznie nazwę opłaty, co sugerowało, że mogła być odpłatna. W rzeczywistości opłata skarbową od czynności cywilnoprawnych posiadała wszystkie istotne cechy podatku – dlatego też została zastąpiona **podatkiem** od czynności cywilnoprawnych¹⁹⁶. U podstaw uchwalenia nowego aktu prawnego regulującego opodatkowanie czynności cywilnoprawnych legł także konstytucyjny wymóg określania stawek i podmiotowych zwolnień podatkowych w formie **ustawy** (art. 217 Konstytucji RP) – do końca 2000 r. wspomniane wyżej elementy konstrukcji opłaty skarbowej regulowane były rozporządzeniami Ministra Finansów¹⁹⁷.

¹⁹⁵ Dz. U. Nr 86, poz. 959 z późn. zm.

¹⁹⁶ Innym powodem dokonania zmian w konstrukcji daniny obciążającej czynności cywilnoprawne była także konieczność dostosowania prawa polskiego do standardów Unii Europejskiej w przedmiocie pośrednich podatków kapitału – zwłaszcza Dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. w sprawie podatków pośrednich od podwyższenia kapitału (Dz. Urz. W.E. nr L 269, z późn.zm.) – por. Sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych oraz Komisji Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej o rządowym projekcie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, Druk Sejmowy nr 1837, Warszawa 2000, s. 17 i n.

¹⁹⁷ Por. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 136, poz. 705 z późn.zm.).

Jeśli chodzi o konstrukcję podatku, jest ona bardzo zbliżona do konstrukcji wcześniej obowiązującej opłaty skarbowej. Ustawodawca dokonał jednak również kilku znaczących zmian w zakresie opodatkowania nieprofesjonalnego obrotu majątkiem.

2. Przedmiot opodatkowania

2.1. Wprowadzenie

Przedmiotem podatku są enumeratywnie wymienione czynności cywilnoprawne, takie jak np. sprzedaż, zamiana, pożyczka¹⁹⁸, poręczenie, umowy majątkowe małżeńskie, ustanowienie hipoteki, umowa spółki oraz akt założycielski jednoosobowej spółki z o.o., umowa depozytu nieprawidłowego, ustanowienie odpłatnego użytkowania (w tym również nieprawidłowego)... Podatkowi podlegają również zmiany umów, jeżeli powodują podwyższenie podstawy opodatkowania, oraz wyroki sądowe (także wyroki sądów polubownych) i ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne jak umowy podlegające podatkowi.

Katalog ustawowych wyłączeń przedmiotowych zasadniczo pokrywa się z wyłączeniami spod opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych, jednak na podkreślenie zasługuje przynajmniej jedno wyłączenie inaczej unormowane niż w stanie prawnym przez wejściem w życie omawianej ustawy z 2000 r.: podatkowi nie podlegają czynności cywilnoprawne, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania takiej czynności na podstawie odrębnych przepisów jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub jest zwolniona od tego podatku.

Obowiązek podatkowy co do zasady powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej, z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału spółki mającej osobowość prawną, z chwilą uprawomocnienia się wyroku sądu, z chwilą doręczenia wyroku sądu polubownego, z chwilą zawarcia ugody, z chwilą powołania się na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej – jeżeli podatnik nie złożył w terminie 5 lat od końca roku w którym upłynął termin płatności deklaracji na podatek, a którakolwiek ze stron czynności powołuje się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt jej dokonania - w tym wypadku obowiązek podatkowy powstaje tylko u tej osoby, która powołała się na okoliczność dokonania czynności.

¹⁹⁸ Ustawodawca zrezygnował z obciążenia podatkiem umów najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy i komisu.

Podstawowymi problemami związanymi z zakresem przedmiotowym podatku od czynności cywilnoprawnych są: zagadnienie opodatkowania innych niż sprzedaż czynności przenoszących własność oraz moment dokonania czynności cywilnoprawnej jako chwila powstania obowiązku podatkowego.

2.2. Sprzedaż a inne odpłatne umowy przenoszące własność

Dość istotnym problemem związanym z charakterem katalogu zdarzeń podlegających podatkowi od czynności cywilnoprawnych jest zagadnienie możliwości obciążenia podatkiem innych niż sprzedaż odpłatnych umów przenoszących własność. Sama ustawa w art. 1 ust. 1 pkt 1 wymienia tylko dwa rodzaje czynności dwustronnych o charakterze wyłącznie odpłatnym¹⁹⁹ przenoszących własność: umowę sprzedaży oraz umowę zamiany. Ustawa nie zdefiniowała pojęcia umowy sprzedaży, logiczne więc jest posługiwanie się w tym zakresie definicjami zawartymi w kodeksie cywilnym.

Zgodnie z art. 535 k.c. przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę²⁰⁰. Z kolei przez umowę zamiany (art. 603 k.c.) każda ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy. Kodeks cywilny w art. 155 sugeruje jednak, iż obok sprzedaży, zamiany i darowizny mogą istnieć inne umowy zobowiązujące do przeniesienia własności rzeczy oznaczonej co do tożsamości – wszystkie one (tzn. te umowy **zobowiązujące**) przenoszą własność na nabywcę, **chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo strony postanowią inaczej**, a więc **co do zasady** wywołują podwójny skutek: zobowiązujący i rozporządzający. Taką właśnie umowę, tylko co do zasady zobowiązująco – rozporządzającą, reguluje art. 535 k.c.: „Przez umowę sprzedaży sprzedawca **zobowiązuje się** (...)”. Zgodnie bowiem z art. 156 k.c. może się jednak zdarzyć, iż przeniesienie własności nastąpi dopiero poprzez zawarcie umowy mającej charakter wyłącznie rozporządzający – a to w wykonaniu zobowiązania wynikającego z uprzednio zawartej umowy **stricte zobowiązującej** do przeniesienia własności, z zapisu, z bezpodstawnego

¹⁹⁹ Czynność odpłatna rozumiana jako czynność związana ze świadczeniem wzajemnym.

²⁰⁰ Zgodnie z art. 555 k.c. przepisy o sprzedaży rzeczy stosuje się odpowiednio do sprzedaży energii oraz sprzedaży praw.

wzbogacenia lub z innego zdarzenia²⁰¹. Tak więc wydaje się, iż strony mogą tak ustalić treść umowy sprzedaży, że będzie ona wywoływać jedynie skutek zobowiązujący (i nie przeniesie jeszcze własności)²⁰².

Z powyższego wynika, iż umowa sprzedaży **zawsze** ma charakter zobowiązujący, nie zawsze jednak musi przynosić **równocześnie** skutek rozporządzający, czyli nie zawsze musi przenosić własność. Analiza treści art. 155, 156 i 535 k.c. pozwala założyć, że sprzedaż, jako czynność zawsze zobowiązująca, nie może być następstwem innej umowy zobowiązującej – **nie może mieć charakteru wyłącznie rozporządzającego**, a co najwyżej podwójny charakter: zobowiązująco – rozporządzający.

Jak się okazuje, Kodeks cywilny zna również inne sposoby przeniesienia własności, charakterem swym zbliżone do sprzedaży – mówią o nich m.in. art. 231, 594 i 600 k.c.²⁰³

Zgodnie z art. 231 §1 k.c. samoistny posiadacz gruntu w dobrej wierze, który wzniosł na powierzchni lub pod powierzchnią gruntu budynek lub inne urządzenie o wartości znacznie przynoszącej wartość zajętej na ten cel działki, może żądać, aby właściciel przeniósł na niego własność zajętej działki za odpowiednim wynagrodzeniem.

Na podstawie art. 231 §2 k.c. właściciel gruntu, na którym wzniesiono budynek lub inne urządzenie o wartości znacznie przynoszącej wartość zajętej na ten cel działki, może żądać, aby ten, kto wzniosł budynek lub inne urządzenie, nabył od niego własność działki za odpowiednim wynagrodzeniem.

Wreszcie według art. 594 z chwilą wykonania prawa odkupu (chodzi o realizację zastrzeżonego dla sprzedawcy w umowie sprzedaży prawa odkupu) kupujący obowiązany jest przenieść z powrotem na sprzedawcę własność kupionej rzeczy za zwrotem ceny i kosztów sprzedaży oraz za zwrotem nakładów (...).

W piśmiennictwie prawnopodatkowym zwrócono uwagę, iż realizacja roszczeń z art. 231 i 594 k.c., choć podobna do sprzedaży, **ma wyłącznie charakter umowy rozporządzającej (a więc nie jest sprzedażą)** – jest następstwem **innego zdarzenia (zobowiązania)**, o którym mówi art. 156 k.c. To wcześniejsze zobowiązanie – w przypadku instytucji z art. 231 – powstaje z mocy samego prawa (kiedy tylko okaże

²⁰¹ Analogicznie w odniesieniu do wierzytelności stanowi art. 510 k.c. (a w stosunku do spadku – art. 1052 k.c.)

²⁰² Podobne stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 5 czerwca 1997 r. (I CKN 162/97), „Radca Prawny”, 1998, nr 2, s. 66.

się, że na danym gruncie wybudowano budynek lub inne urządzenie o wartości znacznie przekraczającej wartość tego gruntu), natomiast w przypadku art. 594 tym „innym zdarzeniem”, w następstwie którego dochodzi do przeniesienia własności rzeczy, jest oświadczenie sprzedawcy o realizacji prawa odkupu²⁰⁴.

Niestety, ustawodawca nie objął obowiązkiem podatkowym wszystkich tych umów, które mają wyłącznie charakter rozporządzających i wyłącznie przenoszą własność wskutek wcześniejszego powstania zobowiązania do jej przeniesienia. W art. 3 ust. 2 stwierdzono jedynie, iż jeżeli zawarcie umowy przenoszącej własność następuje w wykonaniu zobowiązania wynikającego z uprzednio zawartej **umowy** zobowiązującej do przeniesienia własności, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność. Źródłem omówionych wyżej umów zawieranych na podstawie art. 231 czy 594 k.c. wcale nie jest wcześniej zawarta **umowa** zobowiązująca do przeniesienia własności. Zobowiązanie do przeniesienia własności powstaje – na co wyżej wskazano – bądź z mocy samego prawa, bądź z chwilą oświadczenia sprzedawcy o realizacji prawa odkupu.

Z tej przyczyny omówione odpłatne czynności powodujące przeniesienie własności, lecz nie będące umowami sprzedaży ani zamiany, jak się wydaje, nie mogą być obciążone podatkiem od czynności cywilnoprawnych²⁰⁵.

Inaczej wygląda sytuacja wykonania prawa pierwokupu (art. 600 k.c.). Kodeks cywilny wyraźnie tutaj stanowi, iż przez wykonanie prawa pierwokupu dochodzi do skutku między zobowiązanym a uprawnionym (stronami umowy sprzedaży, gdzie zastrzeżono prawo pierwokupu) **umowa sprzedaży** tej samej treści, co umowa zawarta przez zobowiązanego z osobą trzecią (...). Tak więc, dzięki ustawowemu utożsamieniu tej instytucji ze sprzedażą, możliwe wydaje się obciążenie jej omawianym podatkiem właśnie według stawek obowiązujących dla umów sprzedaży²⁰⁶.

Mając na względzie historyczne uregulowania dotyczące danin obciążających czynności cywilnoprawne, można stwierdzić, iż ustawodawca dąży do wiązania

²⁰³ Do przeniesienia własności może dojść również w przypadku instytucji *datio in solutum* z art. 453 k.c., gdzie dłużnik w celu zwolnienia się z zobowiązania spełnia za zgodą wierzyciela inne świadczenie.

²⁰⁴ Patrz R. Pęk, *Wykonanie prawa odkupu a opłata skarbową*, „Glosa”, 1999, nr 10, s. 1 i n.; R. Stawowy, *Przeniesienie własności działki gruntu w trybie art. 231 §1 i 2 k.c. a obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej*, „Rejent”, 1995, nr 12, s. 104 i n.

²⁰⁵ Pogląd ten został wyrażony m.in. w uchwale NSA z dnia 9 września 1996 r. (FPS 1/96), OSP 1997, nr 1, s. 24. Por. także K. Chustecka, *Umowy sprzedaży a opłata skarbową*, „PP”, 1994, nr 9, s. 15. Odmienne stanowisko zajął jednak NSA w wyroku z dnia 27 października 1992 r. (III SA 1676/92), nie publ., dopatrując się w instytucji *datio in solutum* (strony w umowie pożyczki zastrzegły, iż w braku pieniędzy dłużnik przeniesie na rzecz wierzyciela własność maszyn i urządzeń) umowy sprzedaży (błędnie identyfikując każde odpłatne przeniesienie własności rzeczy jako umowę sprzedaży).

²⁰⁶ Por. R. Pęk, *Wykonanie prawa odkupu...*, op. cit., s. 3.

świadczenia publicznoprawnego z samym faktem zawarcia danej umowy (bez względu na to, czy wywoła ona skutek rozporządzający czy nie)²⁰⁷. Chodzi więc o obciążanie umów o charakterze zobowiązującym. Trudno jednak dopatrzeć się racjonalnych przyczyn pominięcia w ustawie z 9 września 2000 r. niektórych innych niż sprzedaż odpłatnych czynności powodujących przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych (mających jedynie charakter rozporządzający). Na dzień dzisiejszy jest to niestety wyłącznie postulat pod adresem ustawodawcy²⁰⁸.

3. Podmioty podatku

3.1 Wprowadzenie

Obowiązek zapłaty podatku ciąży solidarnie na osobach fizycznych, prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej będących stronami czynności cywilnoprawnej, a w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego (akcyjnego) w spółce mającej osobowość prawną – na tej spółce.

W ustawie przewidziano również katalog zwolnień podmiotowych – zwolniono z podatku państwa obce (na zasadzie wzajemności), jednostki budżetowe, Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego, niektóre osoby prawne, które można określić mianem instytucji użyteczności publicznej (np. instytucje naukowe, oświatowe, kulturalne itp.) oraz osoby nabywające na własne potrzeby sprzęt rehabilitacyjny. Tym samym Minister Finansów utracił kompetencje z zakresie wprowadzania zwolnień od daniny obciążającej czynności cywilnoprawne.

Problemy związane z zakresem podmiotowym ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych można sprowadzić do ogólnego zagadnienia możliwości opodatkowania jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej.

Zarówno w doktrynie prawa podatkowego, jak i w samej Ordynacji podatkowej, przyjęto, iż podatnikiem jest podmiot podlegający na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Inaczej mówiąc – podatnikiem jest podmiot, na którym

²⁰⁷ Wcześniej opłacie skarbowej podlegały co do zasady umowy stwierdzone pismem – obowiązek uiszczenia opłaty powstawał już z chwilą sporządzenia samego pisma. Takie unormowanie pozwalało unikać płacenia opłaty poprzez zawieranie umów w formie ustnej. Dlatego też z czasem opłatą obciążono dokonanie samej czynności, bez względu na to, w jakiej formie umowa została zawarta (pod warunkiem jednak, że umowa jest ważna).

²⁰⁸ Odmienny pogląd na tę kwestię wydaje się mieć J. Frelich. Autor opowiada się za dopuszczalnością opodatkowania wyłącznie umów o charakterze rozporządzającym – patrz J. Frelich, *Kontrowersje wokół zasad pobierania opłaty skarbowej przy warunkowych umowach sprzedaży*, „Rejent”, 1998, nr 2, s. 80.

cięży obowiązek podatkowy. W ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych²⁰⁹ (w art. 5 ust. 1) taki obowiązek nałożono na: osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej **będące stronami czynności cywilnoprawnych**. Skoro możliwość bycia podatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych uzależniono od potencjalnej możliwości bycia stroną takich czynności, rozważenia wymaga odpowiedź na pytanie, kto tak naprawdę może być ich stroną.

Ustawa nie charakteryzuje poszczególnych umów cywilnoprawnych obciążonych podatkiem ani warunków ich zawierania, nie definiuje także pojęć: „osoba fizyczna”, „osoba prawna”, „jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej”, a to dlatego, że zagadnienia te reguluje Kodeks cywilny. Dlatego też właśnie w k.c. należy szukać odpowiedzi na postawione wyżej pytanie.

Osobą fizyczną, jak to wynika z ogółu przepisów księgi I tytułu II działu I k.c. jest człowiek. Człowiek może być stroną czynności cywilnoprawnej (podmiotem praw i obowiązków), jeżeli posiada zdolność prawną. Z kolei zdolność tę, zgodnie z art. 8 §1 k.c., nabywa od chwili urodzenia (domniemywa się, że dziecko przychodzi na świat żywe). Od tej też chwili będzie podatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych, których stanie się stroną.

Osobami prawnymi są natomiast, zgodnie z art. 33 k.c., Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Warunkiem koniecznym uznania danej jednostki organizacyjnej za potencjalnego podatnika podatku od czynności cywilnoprawnej jest zatem istnienie konkretnego przepisu prawa wyraźnie nadającego tej jednostce przymiot osoby prawnej (np. uczelni wyższej²¹⁰, spółce z o.o.²¹¹, akcyjnej²¹², ...).

Problem pojawia się natomiast w przypadku tzw. jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej. Kodeks cywilny nie przewiduje istnienia takich tworów. Jak jednak sama nazwa wskazuje, są to takie podmioty, które nie posiadają przymiotu osoby prawnej (a więc nie mają zdolności prawnej), ale które charakteryzują się pewną strukturą organizacyjną tworząc funkcjonalną całość – byt inny niż osoba fizyczna czy osoba prawna. Czy takie podmioty mogą być podatnikami omawianego podatku (czy mogą być **stronami** umów regulowanych przez k.c.), sko-

²⁰⁹ Dalej w tej części opracowania zwana zamiennie ustawą z dnia 9 września 2000 r.

²¹⁰ Art. 8 ustawy z dnia 12 września 1990 r. o szkolnictwie wyższym (Dz. U. Nr 65, poz. 385 z późn.zm.).

²¹¹ Art. 12 k.s.h.

²¹² Jak wyżej.

ro k.c. już w art. 1 stanowi o tym, iż reguluje stosunki cywilnoprawne (wyłącznie) między osobami fizycznymi i osobami prawnymi? Odpowiedź na to pytanie wymaga scharakteryzowania poszczególnych typów omawianych jednostek oraz przedstawienia stanowisk doktryny w tej sprawie.

3.2. Opodatkowanie spółek cywilnych

Zgodnie z art. 860 §1 k.c. przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony w szczególności przez wniesienie wkładów. Już samo umiejscowienie przepisów o spółce cywilnej w księdze III („Zobowiązania”) wskazuje, że ustawodawca nie zamierzał stworzyć nowej kategorii podmiotu prawa, gdyż podmioty takie wskazano w księdze I – „Część ogólna”. Spółka cywilna to jedynie stosunek prawny łączący dwie lub więcej osób fizycznych lub prawnych. Nigdzie w k.c. nie ma mowy o tym, że spółka może sama nabywać prawa i zaciągać zobowiązania. Kodeks nie przewiduje również majątku, którym spółka, niezależnie od wspólników, mogłaby swobodnie dysponować. Ten ogół praw i obowiązków związany z prowadzeniem spółki jest tak naprawdę majątkiem **wspólnym wspólników**: w czasie trwania umowy nie mogą oni jednak rozporządzać ani udziałami w tym majątku, ani udziałami w poszczególnych składnikach tego majątku (art. 863 §1 k.c.).

Omawiana spółka nie ma również własnych organów, poprzez które mogłaby działać – każdy wspólnik jest uprawniony, a nawet zobowiązany, do prowadzenia jej spraw, natomiast w sprawach przekraczających zakres zwykłych czynności spółki wymagana jest uchwała wspólników.

W świetle powyższych rozważań może pojawić się jednak wątpliwość: skoro spółka cywilna jest jedynie stosunkiem prawnym łączącym przynajmniej dwa podmioty prawa (osoby fizyczne lub prawne), to dlaczego ustawodawca w art. 864 k.c. zawarł przepis, iż za **zobowiązania spółki** wspólnicy odpowiedzialni są solidarnie. Takie sformułowanie sugerowałoby, że spółka cywilna może jednak sama zaciągać własne obowiązki. Wydaje się, iż użyto w powołanym artykule dość niefortunnie pewnego skrótowego myślowego: spółka jest w istocie pewną wspólnotą (zbiorem) podmiotów praw (wspólników), które to podmioty – będąc reprezentantami spółki – mogą nabywać prawa i zaciągać zobowiązania w imieniu pozostałych wspólników, gdyż

tylko im niepodzielnie przysługuje zdolność prawna²¹³. Uprawnienia czy zobowiązania spółki są tak naprawdę wspólnie nabytymi uprawnieniami i zobowiązaniami pewnej grupy osób fizycznych lub prawnych będących współnikami. Jeśli do realizacji zobowiązań współników działających w ramach spółki cywilnej nie wystarczy ich majątek wspólny, wtedy również - na zasadach solidarności - odpowiadają oni swoimi majątkami odrębnymi. Taka właśnie wydaje się być właściwa interpretacja powołanego art. 864 k.c.²¹⁴

Z racji tego, że art. 1 k.c. wskazuje jako podmioty stosunków cywilnoprawnych jedynie osoby fizyczne i prawne, natomiast w samych stosunkach cywilnoprawnych pojawia się również trzecia kategoria – podmioty, którym prawo nie przyznaje wyrażnie osobowości prawnej, doktryna prawa cywilnego wypracowała koncepcję tzw. ułomnych osób prawnych, czyli podmiotów z **ograniczoną zdolnością prawną**²¹⁵. Miały to być twory organizacyjne, którym przepisy prawa nie przyznały osobowości prawnej, a jedynie niektóre jej atrybuty, np. strukturę organizacyjną, zdolność procesową itd. Dodatkowe zamieszczenie wprowadziła ustawa o działalności gospodarczej²¹⁶ wymieniając w art. 2 ust. 2 wśród podmiotów gospodarczych właśnie jednost-

²¹³ Por. Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 1997, s. 177.

²¹⁴ Por. także Z. Radwański, *Zobowiązania – część szczegółowa*, Warszawa 1998, ss. 296 – 297.

²¹⁵ Por. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2000, s.229; S. Włodyka, *Cel i gospodarcze funkcje oraz zastosowanie spółek, (w:) Prawo gospodarcze prywatne – prawo spółek*, (pod red. S. Włodyki), Kraków 1995, ss. 189 – 190.

²¹⁶ Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 z późn.zm.) – akt ten stracił moc z dniem 1 stycznia 2001 r., tj. z chwilą wejścia w życie ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. – Prawo działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 101, poz. 1178 z późn.zm.). Nowa ustawa w art. 2 ust. 2 posługuje się pojęciem „przedsiębiorca” i jego zakresem obejmuje tylko osoby fizyczne, osoby prawne i spółki prawa handlowego zawodowo i we własnym imieniu podejmujące i wykonujące działalność gospodarczą.

ki organizacyjne nie mające osobowości prawnej – podmiotom takim Kodeks postępowania cywilnego przyznał w art. 479⁷ zdolność sądową w postępowaniu przed sądem gospodarczym²¹⁷. Samo jednak zakwalifikowanie danego tworu organizacyjnego do podmiotów gospodarczych nie przesądza jeszcze o nadaniu im osobowości prawnej. Jak słusznie zauważa Z. Radwański, tylko wskazane ustawą jednostki organizacyjne mają osobowość prawną, a więc mogą być podmiotami stosunków cywilnoprawnych. Cecha podmiotowości prawnej (zdolności prawnej) konstituuje klasę osób prawnych obok klasy osób fizycznych. Podmiotowość prawna jest właściwością **niepodzielną**. „Jednostka organizacyjna (oraz osoba fizyczna) może tylko mieć albo nie mieć zdolności do bycia podmiotem prawa lub obowiązku. Zdolność ta nie może więc przysługiwać w różnym natężeniu (częściowo). Natomiast innym zagadnieniem jest kwestia, w odniesieniu do jakich praw i obowiązków zdolność prawna podmiotowi przysługuje. Pojęcia **zakresu** zdolności prawnej nie należy więc identyfikować jej niepodzielnością”²¹⁸. Autor zgadza się z twierdzeniem, że cechami charakterystycznymi osoby prawnej są również: struktura organizacyjna, posiadanie odrębnego majątku, zdolność procesowa, odpowiedzialność własnym majątkiem za zobowiązania²¹⁹; jednakże są one jedynie następstwami przyznania osobowości (podmiotowości) prawnej.

Powyższy pogląd podzielił również SN w uchwale z dnia 26 stycznia 1996 r.²²⁰: „Przepisy (...) kodeksu oparte zostały na dychotomicznym podziale na osoby fizyczne i osoby prawne, a przyjęty w nich sformalizowany system uzyskiwania przez jednostki organizacyjne osobowości prawnej przemawia przeciwko dopuszczalności przypisywania takim jednostkom (spółkom cywilnym) zdolności prawnej mimo niespełnienia przesłanek z art. 33 k.c. Koncepcja tzw. ułomnych osób prawnych nie znajduje zatem (...) dostatecznego poparcia w przepisach kodeksu cywilnego”²²¹. Stanowisko to zasługuje na pełne poparcie.

3.3. Opodatkowanie spółek prawa handlowego

Skoro sam Kodeks cywilny nie tworzy, poza osobami fizycznymi i prawnymi, żadnej trzeciej kategorii podmiotów prawa (prywatnego), to nie można jeszcze wy-

²¹⁷ Zdolność tę przyznał k.p.c. również organizacjom społecznym, choćby nie posiadały osobowości prawnej (art. 64 § 2).

²¹⁸ Jak w przypisie 239, s. 176.

²¹⁹ Tak np. S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja, *Kodeks handlowy – komentarz*, t. I, Warszawa 1996, s. 39.

²²⁰ uchwała SN z dnia 26 stycznia 1996 r. (III CZP 111/95), OSNCPIUS 1996, nr 5, poz. 63.

kluczyć, że ona nie istnieje. Teoretycznie każdy inny akt o randze ustawy taką trzecią kategorię – „ułamne osoby prawne” – może przewidywać. Zdaniem części doktryny²²² takim aktem był Kodeks handlowy, a od dnia 1 stycznia 2001 r. – Kodeks spółek handlowych, regulujący obok form organizacyjnych, którym wyraźnie przyznaje osobowość prawną, to jest spółek kapitałowych: z ograniczoną odpowiedzialnością oraz akcyjnej, również zagadnienia związane z tworzeniem spółek osobowych: jawnej, komandytowej, partnerskiej i komandytowo–akcyjnej. Te ostatnie z kolei w przymiot osoby prawnej *expressis verbis* nie zostały przez k.h. (i k.s.h.) wyposażone. Podstawę do założenia, że spółki osobowe posiadają jednak podmiotowość na gruncie prawa cywilnego (czy szerzej – prywatnego) miały dać art. 81 i 82 oraz 144 k.h.²²³ Pierwszy z nich stanowił iż „spółka jawna **może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania** (...)”, drugi – że „rzeczy wniesione tytułem wkładu, a także nabyte lub uzyskane dla spółki w jaki bądź sposób w czasie jej istnienia, stanowią majątek spółki”²²⁴. Czy jednak na pewno konstrukcja prawna wymienionych wyżej spółek pozwalała im na korzystanie nawet z ograniczonej podmiotowości cywilnoprawnej? Odpowiedź powinna dać szczegółowa analiza przepisów Kodeksu handlowego i Kodeksu spółek handlowych poparta poglądami doktryny.

Panuje raczej powszechna zgoda co do tego, że spółki osobowe nie są osobami prawnymi²²⁵. Dalej jednak zdania są już podzielone: jedni twierdzą, iż są one tzw. ułamnymi osobami prawnymi dysponując niektórymi atrybutami podmiotowości cywilnoprawnej, a to właśnie dzięki regulacjom zawartym w art. 81 i 82 k.h., czy obecnie art. 8 i 28 k.s.h.; inni zdecydowanie odmawiają tym organizacjom jakiegokolwiek możliwości bycia podmiotami uprawnień czy obowiązków wynikających z prawa prywatnego²²⁶.

Kodeks spółek handlowych nie przewiduje możliwości tworzenia w spółkach osobowych organów reprezentujących je zarówno w stosunkach zewnętrznych, jak i wewnętrznych. To sami wspólnicy reprezentują spółkę, przy czym przez reprezen-

²²¹ Podobne stanowisko zajął SN w wyroku z dnia 10 stycznia 1990 (III CZP 97/89), OSN 1990, nr 6, poz. 74.

²²² Por. S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja, *Kodeks handlowy – komentarz*, Warszawa 1996, s. 39.

²²³ Ich odpowiednikami w Kodeksie spółek handlowych są art. 8, art. 28, art. 89.

²²⁴ Art. 144 k.h. zawierał ustawowe odesłanie: o ile przepisy szczególne nie stanowiły inaczej, do spółki komandytowej należało stosować odpowiednio przepisy o spółce jawnej.

²²⁵ Odmienny i zarazem odosobniony pogląd na tę kwestię wyraził A. Klein, *Ewolucja instytucji osobowości prawnej*, (w:) *Tendencje rozwoju prawa cywilnego*, (pod red. E. Łętowskiej), Wrocław 1983, s. 54 i n. Zdaniem Autora art. 81 i 82 k.h. przyznają tym spółkom osobowość prawną.

²²⁶ tak np. S. Grzybowski (w:) *System prawa cywilnego*, tom I, Warszawa 1985

tację rozumie się kompetencje do dokonywania czynności prawnych wobec osób trzecich²²⁷. Również sami wspólnicy - z pewnymi ograniczeniami, jeśli chodzi o spółkę komandytową, komandytowo-akcyjną czy partnerską²²⁸ - mają prawo i zarazem obowiązek bezpośrednio prowadzić sprawy spółki, czyli realizować umowne i ustawowe cele spółki w sferze stosunków wewnętrznych – np. podejmować decyzje związane z bieżącą działalnością przedsiębiorstwa²²⁹. Co więcej – w sprawach przekraczających zakres zwykłych czynności wymagana jest uchwała **wszystkich** wspólników. Spółki te, w przeciwieństwie do spółek kapitałowych, nie są zatem wyodrębnionymi podmiotami, niezależnymi od wspólników – nie mają odrębnego bytu. Jak więc mogłyby same nabywać prawa lub zaciągać zobowiązania? Nasuwa się w takim razie wniosek, że również na gruncie k.h. czy k.s.h. ustawodawca zastosował skrót myślowy: mówiąc o zobowiązaniach spółki miał na myśli zobowiązania wspólnoty podmiotów nabywających je **wspólnie** (tzn. na wspólny rachunek) – i tylko tym podmiotom wchodzącym w skład spółki przysługuje podmiotowość w sferze prawa cywilnego. Przy takim założeniu majątek spółki, o którym mowa w art. 82 k.h., a obecnie art. 28 k.s.h., będzie w istocie majątkiem wspólnym wspólników (współwłasność łączna) – wyodrębnionym z ich majątków osobistych²³⁰.

W toku prac nad Kodeksem spółek handlowych ustawodawca miał możliwość nadania spółkom osobowemu podmiotowości prawnej. Zrezygnowano jednak z tego pomysłu, gdyż – jak podkreślano - jego realizacja zatarłaby różnice między spółkami kapitałowymi i osobowymi. Rozwiązano tylko jeden problem praktyczny: za rządów k.h. praktyka sądowa i notarialna odmawiała wpisywania spółek osobowych jako właścicieli - w rezultacie zarówno sami wspólnicy, zwłaszcza w wieloosobowych spółkach, jak i np. sądy, mieli spory kłopot, gdy w miejsce właścicieli majątku „nabywanego” przez spółkę należało wpisywać wszystkich wspólników. Powyższy problem rozwiązano w art. 8 §1 k.s.h. poprzez stwierdzenie, iż spółka osobowa może **we własnym imieniu** nabywać prawa, **w tym własność nieruchomości** i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana. Tak skonstruowany przepis pozwala wpisać np. w księdze wieczystej spółkę osobową jako właściciela,

²²⁷ M. Allerhand, *Kodeks handlowy – komentarz*, Lwów 1935, s.166

²²⁸ Art. 97 k.s.h. stanowi, iż w spółce partnerskiej umowa może przewidywać powierzenie reprezentowania i prowadzenia spraw spółki „zarządowi”.

²²⁹ S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja, op. cit., s. 539

²³⁰ Por. S. Grzybowski, op. cit., s. 858; S. Włodyka, *Prawo gospodarcze prywatne – prawo spółek*, Kraków 1991, s. 313. Odmienny pogląd na ten temat wyrazili S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja, *Kodeks handlowy...*, op. cit., s. 536.

mimo że nie jest ona osobą prawną. Nieścistość tę powinien ustawodawca uwzględnić również w przepisach podatkowych: albo wyraźnie stwierdzić, że spółki osobowe jako jedyne jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej są podatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych, albo wyraźnie odmówić im podmiotowości prawnopodatkowej.

Na marginesie uwag dotyczących spółek osobowych wypada jeszcze wspomnieć o regulacjach zawartych w ustawie o działalności gospodarczej i ustawie – Prawo działalności gospodarczej. Być może akty te, zakreślając krąg przedsiębiorców, czyli **podmiotów** prowadzących działalność gospodarczą, przyznały im pewną podmiotowość prawną, ale nie jest to na pewno podmiotowość w sferze prawa prywatnego, a cywilnego w szczególności – ustawy te należy zakwalifikować do przepisów prawa publicznego (choć niektórzy sugerują inaczej²³¹) – uregulowały one stosunki między podmiotami „prywatnymi” a Państwem, przy czym Państwo występuje w tych stosunkach nie jako równorzędny lecz nadrzędny „partner”²³².

3.4. Opodatkowanie państwowych i samorządowych jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej

Kolejną grupę „podmiotów” nie wyposażonych przez prawo wyraźnie w osobowość prawną są unormowane m.in. ustawą o finansach publicznych²³³ państwowe oraz samorządowe jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej: jednostka budżetowa, zakład budżetowy i gospodarstwo pomocnicze. W obrocie prawnym częstym zjawiskiem są umowy zawierane właśnie przez wspomniane wyżej jednostki, a dokładniej mówiąc – przez kierowników tych jednostek. Czy z tego faktu można wysnuć wniosek, iż mogą być one podatnikami opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych? Odpowiedź na to pytanie wymaga rozstrzygnięcia zagadnienia, czy mogą być one stronami czynności cywilnoprawnych.

Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych zawiera zamknięty katalog zdarzeń podlegających temu świadczeniu. Wszystkie one uregulowane są przez Kodeks cywilny. Z kolei k.c. w art. 1 stanowi, iż reguluje stosunki cywilnoprawne wyłącznie między osobami fizycznymi i osobami prawnymi. Tylko takie podmioty mogą nabywać prawa i zaciągać zobowiązania (mają zdolność prawną). Zgodnie z art. 33 k.c. osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy

²³¹ Patrz J. Frąckowiak, *Podmiot gospodarczy. Kilka uwag o konsekwencjach wyodrębnienia tej kategorii podmiotów w prawie cywilnym*, "Acta Universitatis Wratislaviensis", Prawo CCXLII, Wrocław 1995, s. 16 i n.

²³² Inną cechą prawa publicznego jest jego cel: ochrona interesu ogólnego (publicznego) – patrz J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, A. Wolter, *Prawo cywilne...*, op. cit., s. 226.

szczególne przyznają osobowość prawną. W polskim systemie prawa żaden przepis nie przyznał ani jednostkom budżetowym, ani zakładom budżetowym, ani gospodarstwom pomocniczym osobowości prawnej. Skoro tak, to prawidłowy wydaje się wniosek, iż twory te nie mogą być podmiotami praw czy obowiązków cywilnoprawnych – nie mogą być zatem stronami czynności cywilnoprawnych.

Mając powyższe na względzie, wypadałoby w takim razie spróbować odpowiedzieć na pytanie, kto tak naprawdę jest stroną umowy zawieranej przez jedną z omawianych jednostek organizacyjnych. W nauce prawa cywilnego panuje zgodne przekonanie, że jednostki te są (jako tzw. *stationes*) jedynie organami działającymi za Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego²³⁴ lub, inaczej mówiąc, działającymi w imieniu związku publicznoprawnego. Jeżeli więc jednostki organizacyjne nie wyposażone w osobowość prawną funkcjonują w orbicie osoby prawnej (Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego), należy uznać, iż wchodzi one w skład jej struktury, „a ludzie sprawujący w tej jednostce organizacyjnej określone funkcje zarządzające wykonują je jako organy lub reprezentanci tej osoby prawnej”²³⁵. W takim wypadku to osoba prawna, w imieniu której zawarto umowę, staje się stroną tej umowy, a jednocześnie podatnikiem omawianego podatku.

Skoro jednak ustawa z dnia 9 września 2000 r. w tak niefortunny sposób sugeruje w art. 5, iż obowiązek podatkowy w zakresie czynności cywilnoprawnych ciąży na jednostkach organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, nietrudno się dziwić Ministrowi Finansów, iż w swoim rozporządzeniu wykonawczym do nie obowiązującej już ustawy o opłacie skarbowej zwolnił od opłaty od niektórych umów zarówno Skarb Państwa, jak i – w odrębnym punkcie - **jednostki budżetowe**²³⁶. Nie można się też dziwić Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu, że - kierując się jedynie treścią wspomnianego rozporządzenia i zarazem trafnie przyjmując brak tożsamości organizacyjnej między jednostkami a zakładami budżetowymi - odmówił przyznania zwolnienia podmiotowemu zakładowi budżetowemu, gdyż takich jednostek organizacyjnych Minister Finansów wyraźnie z opłaty nie zwolnił²³⁷ – orzeczenie to zachowa zapewne swój walor praktyczny także na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, która w art. 8 obok zwolnienia jednostek samorządu te-

²³³ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 155, poz. 1014 z późn.zm.).

²³⁴ Patrz J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, A. Wolter, *Prawo cywilne...*, op. cit., s. 215.

²³⁵ Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 1997, s. 177.

²³⁶ Patrz § 62 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 136, poz. 705 z późn.zm.).

rytorialnego i Skarbu Państwa (pkt 4 i 5 tego artykułu) zawiera również oddzielne zwolnienie przewidziane dla jednostek budżetowych. To ostatnie zwolnienie wydaje się już zbędne, skoro – w świetle powyższych wywodów – zawiera się niejako w zwolnieniu z art. 8 pkt 4 i 5.

3.5. Opodatkowanie innych jednostek nie mających osobowości prawnej

W obrocie prawnym występują – poza omówionymi wyżej – również inne tworzy organizacyjne, których prawo nie wyposaża w osobowość prawną. Najczęściej spotykanymi są: komitety rodzicielskie, wspólnoty mieszkaniowe, stowarzyszenia zwykłe spółki kapitałowe w stadium organizacji (to znaczy od chwili zawarcia umowy spółki – z o.o. lub akcyjnej – do momentu wpisu do rejestru handlowego nadającego spółce osobowość prawną), organizacje społeczne nie będące osobami prawnymi. W celu wzmocnienia sprawności działania tych jednostek ustawodawca często wyposaża je w pewne atrybuty charakterystyczne dla osób prawnych – np. w zdolność sądową²³⁸ (zgodnie z art. 64 §2 k.p.c. zdolność sądową mają organizacje społeczne dopuszczone do działania na podstawie obowiązujących przepisów, choćby nie posiadały osobowości prawnej) – lub sugeruje, jakoby mogłyby one samodzielnie nabywać prawa i zaciągać zobowiązania (jak np. w art. 6 ustawy o własności lokali²³⁹ mówiącym, iż ogół właścicieli, których lokale wchodzi w skład określonej nieruchomości, tworzy wspólnotę mieszkaniową mogącą nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywaną. Jak jednak słusznie zauważa Z. Radwański, organizacje te nie uzyskują zdolności prawnej, gdyż ta nadal niepodzielnie przysługuje ich członkom²⁴⁰ i to oni właśnie (osoby fizyczne lub prawne) będą podmiotami stosunków cywilnoprawnych objętych działaniem organizacji nie posiadającej osobowości prawnej, a jednocześnie podatnikami podatku obciążającego te czynności.

²³⁷ Patrz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 grudnia 1993 r. (III SA 394/93), „Prawo Gospodarcze”, 1994, nr 3, s. 25.

²³⁸ Patrz Z. Radwański, *Prawo cywilne...*, op. cit., s. 177.

²³⁹ Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (jedn. tekst: Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903).

²⁴⁰ Jak w przypisie 238, s. 178.

4. Podstawa opodatkowania

4.1. Wprowadzenie

Podstawę opodatkowania podatkiem co do zasady stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego, wyjątki dotyczą głównie umów zamiany, umów spółki, umów renty.

W myśl art. 6 ust. 2 u.p.c.c. ilekroć do podstawy opodatkowania przyjmuje się wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnej²⁴¹, określa się ją (tzn. tę wartość) na podstawie przeciętnych 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, obowiązujących w dniu dokonania tej czynności, **bez odliczenia przejętych przez nabywcę długów i ciężarów**. Intencją ustawodawcy było, aby przy czynnościach odpłatnych – np. umowach sprzedaży - objąć podatkiem nie tylko cenę sprzedaży rzeczy ruchomej, często znacznie odbiegającą od ceny rynkowej, a to właśnie z powodu m.in. przejmowanych przez nabywcę długów i ciężarów z tą rzeczą związanych, ale również wartość ewentualnych obciążeń przejmowanych przez kupującego. Cena ta, wraz z wartością długów i ciężarów związanych z przedmiotem transakcji, mogłaby dopiero odpowiadać przybliżonej wartości rynkowej tego przedmiotu.

4.2. Kwalifikacja nakładów poczynionych na rzecz przed jej nabyciem

W praktyce organów podatkowych wystąpił problem związany z kwalifikacją nakładów poczynionych przez nabywców na rzecz przed zawarciem np. umowy sprzedaży. Wyrokiem z dnia 24 stycznia 1990 r. (III ARN 36/89)²⁴² Sąd Najwyższy orzekł, iż przy ustalaniu podstawy opodatkowania opłatą skarbową od wartości rzeczy lub praw będących przedmiotem czynności cywilnoprawnej **odlicza się** wartość nakładów poczynionych przez nabywcę przed dokonaniem tej czynności²⁴³. Sąd wyszedł ze słusznego założenia, że roszczenie o zwrot nakładów poczy-

²⁴¹ Wartość rynkowa przedmiotu czynności cywilnoprawnej, zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy, jest podstawą opodatkowania przy umowach sprzedaży (co do zasady), zamiany (co do zasady), dożywocia, o zniesienie współwłasności lub o dział spadku.

²⁴² OSP 1991, nr 1, poz. 23.

²⁴³ Wyrok ten był wydany jeszcze na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 45, poz. 226), jednakże - z uwagi na analogiczną treść jej przepisów dotyczących

nionych na rzecz przed jej nabyciem nie może być uznane za nie podlegający odliczeniu „dług lub ciężar **przejęty przez nabywcę**”. To roszczenie przysługuje względem zbywcy **od momentu dokonania nakładów** – nie może więc być „przejęte” jako dług czy ciężar z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność rzeczy.

Nie wydaje się jednak, aby powyższe założenie mogło być podstawą do wysnucia wniosku, iż art. 6 ust. 2 u.p.c.c.²⁴⁴ pozwala obniżyć wartość rynkową przedmiotu umowy o pewne kwoty, pod warunkiem że nie są one związane z długami czy ciężarami przejmowanymi przez nabywcę. Na ceny przeciętne będące podstawą określenia wartości rynkowej nie ma wpływu wartość nakładów. Jedyne wyraźnie dozwolone odliczenie może być związane wyłącznie ze stanem rzeczy i stopniem jej zużycia w dniu dokonania czynności. Czy w takim razie roszczenie o zwrot nakładów może mieć wpływ na cenę zbywanej rzeczy? Odpowiedź brzmi: niekoniecznie. Strony, mając na względzie wartość nakładów, mogą ustalić odpowiednio niższą cenę rzeczy. Mogą też ustalić cenę zbliżoną do rynkowej – nie spowoduje to jednak pokrzywdzenia nabywcy, gdyż nic nie stoi na przeszkodzie, aby potencjalny nabywca zaczął dochodzić od zbywcy zwrotu poczynionych nakładów.

Reasumując, należy stwierdzić, że możliwość odliczenia od wartości rynkowej nakładów dokonanych na rzecz przed jej nabyciem nie znajduje dostatecznego uzasadnienia na gruncie obecnie obowiązujących przepisów o opłacie skarbowej.

5. Tryb i warunki płatności

5.1. Wprowadzenie

Jeśli chodzi o tryb płatności podatku, to ustawa nakłada na podatników powinność złożenia deklaracji podatkowej oraz obliczenia i wpłacenia kwoty podatku w terminie 14 dni od powstania obowiązku podatkowego. Podatek może być też obliczany i pobierany przez płatników: notariuszy i nabywców rzeczy przeznaczonych do przerobu lub sprzedaży.

Podobnie jak w opłacie skarbowej, tak i w podatku od czynności cywilnoprawnych istnieje możliwość zwrotu świadczenia, mimo iż nie stało się ono nadpłatą w

ustalania wartości rynkowej w stosunku do unormowań obecnie obowiązującej ustawy – nadal wydaje się zachowywać swoją aktualność.

²⁴⁴ Jego odpowiednikiem w stanie faktycznym, którego dotyczył wyrok, był art. 9 ust. 1 ustawy z 1975 r. o opłacie skarbowej.

rozumieniu Ordynacji podatkowej. Zwrot taki możliwy jest, jeżeli: uchylone zostały skutki oświadczenia woli (nieważność względna), nie spełnił się warunek zawieszający, od którego uzależniono czynność prawną, umowa spółki w wyniku ostatecznej decyzji odmawiającej wydania spółce koncesji na podjęcie działalności gospodarczej została rozwiązana, podwyższenie kapitału spółki określone w uchwale zarejestrowane zostanie w wysokości niższej.

Problem interpretacyjny dotyczący trybu i warunków płatności wiąże się z zagadnieniem właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach niektórych czynności cywilnoprawnych.

5.2. Określenie właściwości miejscowej organu podatkowego

Zgodnie z art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo siedziby podatnika. Tak się jednak składa, iż ustawa z 9 września 2000 r. sama w dość szczegółowy sposób reguluje zagadnienie właściwości miejscowej organów podatkowych. „Szczegółowo” nie oznacza niestety, że w sposób wyczerpujący.

W podatku od czynności cywilnoprawnych możliwa jest sytuacja, w której na kilku podatnikach – z tytułu dokonania tej samej czynności cywilnoprawnej – będzie ciążył solidarnie obowiązek podatkowy (art. 4 i 5 u.p.c.c.). W przypadku umów przeniesienia własności nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, prawa do domu jednorodzinnego itp. właściwość miejscową wyznacza miejsce położenia nieruchomości (art. 12 ust. 1 pkt 1). Nie bardzo jednak wiadomo, który urząd skarbowy będzie właściwy w sprawie omawianego podatku, gdy nieruchomość (gruntowa) będzie się rozciągać na obszary działania np. dwóch urzędów. Jedynym rozwiązaniem wydaje się więc zastosowanie zasady określonej w art. 12 ust. 2: jeżeli nie jest możliwe określenie właściwości miejscowej w oparciu o reguły zawarte w ust. 1 art. 12, to właściwym miejscowo jest zawsze II Urząd Skarbowy Warszawa – Śródmieście. Z praktycznego punktu widzenia nie jest to jednak optymalny sposób określenia właściwości miejscowej. Zdecydowanie łatwiej byłoby przeprowadzić postępowanie w sprawie podatku od omawianych czynności organowi działającemu w sąsiedztwie nieruchomości. Dlatego też można by było zaproponować ustawodawcy,

aby – próbując uniknąć przedstawionego wyżej problemu – wskazał w ustawie, że gdy nieruchomość położona jest na terenie działania kilku organów podatkowych, właściwym miejscowo jest organ miejsca położenia największej części nieruchomości.

W przypadku umów przenoszących własność rzeczy lub praw majątkowych innych niż wyżej wymienione właściwym miejscowo jest – w myśl art. 12 ust. 1 pkt 2 – urząd skarbowy miejsca zamieszkania (siedziby) nabywcy²⁴⁵. Natomiast w zakresie pozostałych umów o własności miejscowej ma decydować miejsce zamieszkania lub siedziba **jednej ze stron** czynności cywilnoprawnej (art. 12 ust. 1 pkt 4). Jeśli strony czynności mają miejsca zamieszkania (lub siedziby) na terenie działania różnych urzędów skarbowych, określenie właściwego miejscowo organu podatkowego jawi się wręcz niemożliwe. Również w tej sytuacji powinien (i ma) zastosowanie art. 12 ust. 2 wyznaczający II Urząd Skarbowy Warszawa – Śródmieście jako organ właściwy miejscowo.

Ani przepisy Ordynacji podatkowej, ani też sama ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, nie zawierają żadnych norm pozwalających uniknąć kolizji własności miejscowych kilku organów podatkowych²⁴⁶ w odniesieniu do umowy poręczenia oraz małżeńskiej umowy majątkowej. Są to czynności dwustronne – może się więc okazać, iż strony takich umów będą zamieszkiwały (lub miały siedziby) w różnych miejscowościach. Tymczasem art. 12 **ust. 4** stanowi jedynie, iż organem właściwym miejscowo w sprawach podatku od tego typu czynności cywilnoprawnych jest organ miejsca zamieszkania (siedziby) jednej ze stron. Względy wykładni systemowej skłaniają do twierdzenia, iż nie można tutaj zastosować reguły ustanowionej w art. 12 ust. 2 – ten przepis, jak wskazuje jego treść, odnosi się wyłącznie do zdarzeń opisanych w art. 12 ust. 1; nie ma w nim żadnego odesłania do umów wymienionych w art. 12 ust. 4.

Omawiane zagadnienie jest o tyle istotne, podatek od czynności cywilnoprawnych – zgodnie z art. 3 pkt 1 lit. h) ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 - 2001 – stanowi dochód budżetów gmin. W związku z tym każda gmina będzie zainteresowana tym, aby kwota daniny od czynności dokonanej przez kilku podatników wpłynęła właśnie do jej budżetu.

²⁴⁵ Chyba że jedynie zbywca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Polski – wtedy o własności miejscowej decyduje miejsce zamieszkania lub siedziba zbywcy.

²⁴⁶ Ordynacja podatkowa wyznacza jedynie organy rozstrzygające spory o własność.

Z reguły jest tak, że strony w samej umowie określają, która z nich będzie zobowiązana do podatku. Taki zapis w umowie nie wiąże jednak organu podatkowego – może więc dojść do sytuacji, gdy np. dwa różne urzędy skarbowe wdrożą postępowanie w sprawie określenia podatku od tej samej czynności cywilnoprawnej – każdy z nich będzie właściwy miejscowo ze względu na miejsce zamieszkania (lub siedzibę) jednego z podatników. Na dzień dzisiejszy pozostaje co najwyżej wysunięcie do ustawodawcy postulatu zmiany przepisów zmierzającej np. do ustanowienia jednego organu podatkowego jako właściwego miejscowo w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych innych niż wymienione w art. 12 ust. 1 pkt 1 - 3 obciążającego kilku podatników. Reguła kolizyjna wyrażona przez art. 12 ust. 2 powinna być rozciągnięta na wszelkie przypadki niemożności ustalenia właściwego miejscowo organu podatkowego.

IV. Opodatkowanie nieodpłatnego nabycia majątku

1. Uwagi ogólne

Daniną obciążającą nieodpłatne nabycie majątku w Polsce jest podatek od spadków i darowizn. Jego konstrukcję uregulowano w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn²⁴⁷. Szczegółowe kwestie związane z funkcjonowaniem tego podatku zawarte są w trzech aktach wykonawczych: rozporządzeniu Ministra Finansów i Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 grudnia 1999 r. w sprawie poboru przez notariuszy podatku od spadków i darowizn, prowadzenia rejestru podatku oraz trybu wykonywania przez notariuszy czynności związanych z poborem podatku²⁴⁸; rozporządzeniu Ministra finansów s dnia 18 lutego 2000 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn²⁴⁹ oraz rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 maja 2001 r. w sprawie obowiązku składania zeznań podatkowych przez podatników podatku od spadków i darowizn²⁵⁰.

²⁴⁷ Jedn. tekst: Dz. U. z 1997 r. Nr 16, poz. 86 ze zm.

²⁴⁸ Dz. U. Nr 111, poz. 1289.

²⁴⁹ Dz. U. Nr 13, poz. 169.

²⁵⁰ Dz. U. Nr 40, poz. 462.

2. Przedmiot opodatkowania

2.1. Wprowadzenie

Podatkowi od spadków i darowizn podlega nabycie własności rzeczy znajdujących się w kraju i praw majątkowych²⁵¹ wykonywanych w kraju w drodze spadku lub darowizny przez osoby fizyczne²⁵². Podatkowi podlega również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci oraz nabycie własności rzeczy i innych praw majątkowych przez zasiedzenie. Konkretny sposób nabycia w drodze spadku podlegające podatkowi spadkowemu wymienia art. 6 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy – są to: nabycie w drodze dziedziczenia, w drodze zapisu lub polecenia testamentowego.

Jeżeli nabycie nie zgłoszone do opodatkowania zostanie stwierdzone pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma (jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu – obowiązek powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia), a gdy nabycie w drodze darowizny nie zostanie zgłoszone do opodatkowania, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przed organem podatkowym na okoliczność dokonania darowizny.

W bardzo szerokim katalogu ustawowych zwolnień podatkowych na szczególną uwagę zasługuje zwolnienie tzw. darowizn na cele mieszkaniowe - nabytych przez osoby zaliczane do I grupy podatkowej pieniędzy lub rzeczy, które zostaną przez nabywcę przeznaczone np. na wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni czy budowę domu jednorodzinnego); nabycie przez małżonka lub zstępnych zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego (lub ich części), pod warunkiem prowadzenia go w stanie niepogorszonym przez okres przynajmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny itd.

2.2. Opodatkowanie zachowku

Ustawa o podatku od spadków i darowizn stanowi w art. 1, iż podatkowi podlega nabycie (...) **w drodze spadku** lub darowizny. Nie wszystkie jednak prawno-spadkowe tytuły nabycia zostały przez ustawę wymienione. Uszczegółowieniem tre-

²⁵¹ Z wyjątkiem praw autorskich i praw pokrewnych, praw do projektów wynalazczych itp.

²⁵² Chyba że w chwili nabycia ani nabywca ani spadkodawca czy darczyńca nie byli obywatelami polskimi ani nie mieli miejsca stałego zamieszkania lub siedziby w Polsce.

ści wspomnianego przepisu jest art. 6 u.p.s.d. uzależniający moment powstania obowiązku podatkowego od sposobu nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych. Powstanie obowiązku podatkowego przewidziano jedynie dla następujących tytułów związanych z prawem spadkowym: dziedziczenie, zapis, polecenie testamentowe. W orzecznictwie sądowym powstał problem związany z zagadnieniem zachowku: czy nabycie własności rzeczy lub praw w drodze zachowku może być opodatkowane podatkiem spadkowym, czy raczej zachówek stanowi przychód niepodlegający u.p.s.d., a więc - jako „przychód z innych źródeł”, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. - opodatkowany podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

W wyroku z dnia 3 października 1990 r.²⁵³ Naczelny sąd Administracyjny stwierdził, że zaspokojenie roszczenia o **zachówek nie stanowi nabycia praw majątkowych w drodze spadku lub darowizny**. Teza ta została powtórzona w trzech kolejnych wyrokach NSA: z dnia 28 listopada 1994 r.²⁵⁴, z dnia 5 września 1996 r.²⁵⁵ oraz z dnia 16 lipca 1997 r.²⁵⁶ W motywach orzeczenia z 1996 r. Sąd wskazał na art. 991 k.c., według którego zstępny, małżonkowi i rodzicom spadkodawcy, którzy byliby powołani do spadku, należą się w pewnych okolicznościach nawet 2/3 wartości udziału spadkowego, który by każdemu z nich przypadł przy dziedziczeniu ustawowym – udział ten nazwano w Kodeksie zachowkiem. Jeżeli uprawniony nie otrzymał należnego mu zachowku bądź w postaci darowizny od spadkodawcy (jeszcze za jego życia), bądź w postaci powołania do spadku, bądź w postaci zapisu, przysługuje mu roszczenie przeciwko spadkobiercy o zapłatę sumy pieniężnej potrzebnej do pokrycia zachowku albo jego uzupełnienia. Zachówek podlegałby więc przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn jedynie wtedy, gdy zostałby otrzymany w formie darowizny, zapisu albo powołania do spadku (dziedziczenie). Nie może być natomiast opodatkowana podatkiem spadkowym suma pieniężna pokrywająca zachówek otrzymana w wyniku realizacji roszczenia o jej wypłatę, gdy uprawniony zachowku nie otrzymał w jednej z trzech wyżej wymienionych form. Taka suma pieniężna opodatkowana byłaby zatem podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Powyższy pogląd podzielił również NSA we wspomnianym już wyroku z 1997 r. I właśnie od tego orzeczenia wniósł rewizję nadzwyczajną Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego. Skarżący zarzucił m.in. obrazę art. 32 ust 1 Konstytucji gwarantujące-

²⁵³ Wyrok NSA z dnia 3 października 1990 r. (SA/Ka 470/90), "POP", 1992, nr 4, poz. 83.

²⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 28 listopada 1994 r. (III SA 168-169/94), nie publ.

²⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 5 września 1996 r. (SA/Wr 211/96), „Serwis Podatkowy”, 1997, nr 11, 35 i n.

²⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 16 lipca 1997 r. (III SA 358/96), nie publ.

go równość wszystkich wobec prawa, art. 21 ust. 1 Konstytucji chroniącego prawo do dziedziczenia oraz art. 18 i 64 Konstytucji udzielającego ochrony i opieki rodzinie (naruszenie miało polegać na zastosowaniu norm o podatku dochodowym zamiast o podatku od spadków i darowizn dla opodatkowania zachowku służącego przecież umacnianiu pozycji rodziny i chroniącemu interesy najbliższych krewnych).

Zdaniem skarżącego ustawodawca, używając w art. 1 u.p.s.d. ogólnego stwierdzenia, iż podatkowi spadkowemu podlega **nabycie w drodze spadku** (...), miał na myśli **wszelkie** formy nabycia praw unormowane w księdze IV k.c., tj. nabycie w drodze spadku, zapisu, polecenia a także przez otrzymanie zachowku oraz nabycie wierzytelności przez osobę uprawnioną do zachowku, mimo że wtedy nie może ona domagać się wtedy określonej części majątku spadkowego. W sytuacji, gdy uprawniony część zachowku otrzymałby np. w formie powołania do spadku, a część w formie zapłaty określonej sumy (w wyniku realizacji roszczenia) przyjęcie stanowiska NSA prowadziłoby do opodatkowania jednej części zachowku podatkiem spadkowym, a drugiej części – znacznie wyższym podatkiem dochodowym. Taka odmienność zasad opodatkowania byłaby rażąca.

Po rozpoznaniu powyższej skargi Sąd Najwyższy dzieląc poglądy skarżącego orzekł, iż **dochód uzyskany w wyniku realizacji prawa do zachowku w postaci zapłaty sumy pieniężnej odpowiadającej wartości części spadku podlega podatkowi od spadków i darowizn, a nie podatkowi dochodowemu**²⁵⁷. Sąd dodatkowo wskazał, że art. 6 ust. 1 u.p.s.d. przewidujący powstanie obowiązku podatkowego jedynie w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia, zapisu lub wykonania polecenia wcale nie zawęża pojęcia „nabycia w drodze spadku” tylko do tych trzech form, a skoro tak, to – mając na względzie cel instytucji zachowku (ochrona praw najbliższych krewnych) oraz jego usytuowanie wśród przepisów księgi IV k.c. („Spadki”) – także z tego względu nabycie w formie zachowku czy w wyniku realizacji roszczenia o zapłatę sumy pokrywającej ten zachówek jest nabyciem w drodze spadku i jako takie podlega, zgodnie z art. 1 u.p.s.d., podatkowi spadkowemu a nie dochodowemu.

Z powyższym orzeczeniem SN trudno się jednak zgodzić. Prawdziwe jest jedno stwierdzenie: faktycznie art. 1 u.p.s.d. jest bardzo mało precyzyjny, gdy posługuje się pojęciem „nabycie w drodze spadku”. Do przyjęcia jest również pogląd, że jeżeli ustawa podatkowa nie zawiera definicji takiego nabycia, należy się posługiwać zasa-

dami zawartymi w księdze IV k.c. zatytułowanej „Spadki”. W księdze tej wymieniono kilka sposobów nabycia praw w związku z otwarciem spadku – nie jest to tylko nabycie w drodze dziedziczenia, zapisu polecenia czy zachowku, ale również nabycie przez małżonka przedmiotów urządzenia domowego, z których za życia spadkodawcy korzystał wspólnie z nim lub wyłącznie sam (art. 939 k.c. – tzw. zapis naddziałowy) oraz nabycie przez dziadków spadkodawcy w stosunku do spadkobiercy roszczenia o zapewnienie środków na utrzymanie, np. poprzez zapłatę sumy pieniężnej odpowiadającej wartości $\frac{1}{4}$ części jego udziału spadkowego – art. 938 k.c., art. 966 k.c. Niestety nie wszystkie te tytuły nabycia – wbrew temu, co próbuje twierdzić SN – podlegają przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn. Uszczegółowieniem zakresu przedmiotowego ustawy zajmuje się art. 6 ust. 1 u.p.s.d. określając termin powstania obowiązku podatkowego - przy nabyciu w drodze spadku - jedynie w odniesieniu do dziedziczenia, zapisu i polecenia. Takiego terminu nie wskazano już w przypadku np. zachowku. Jeśli ustawodawca nie przewidział możliwości powstania obowiązku podatkowego przy nabyciu praw do zachowku to powstaje pytanie – czy można stosować w takim przypadku analogię. Odpowiedź może być tylko jedna: nie można. Kodeks cywilny dodatkowo gwarantuje pewnej kategorii nabywców określony udział w spadku. Udział ten (zwany zachowkiem) uprawnieni mogą otrzymać jeszcze za życia spadkodawcy (w formie darowizny), w postaci powołania do spadku, w drodze zapisu lub polecenia. Tylko takie rodzaje nabycia podlegają – zgodnie z art. 6 ust. 1 u.p.s.d. obowiązkowi podatkowemu w podatku spadkowym. Ostatnia z możliwych form nabycia zachowku – nabycie roszczenia o wypłacenie jego równowartości – nie została w omawianym przepisie wymieniona. Może oznaczać to tylko tyle, że ustawodawca nie zamierzał opodatkować jej podatkiem spadkowym. O zachowku ustawa mówi tylko raz, stanowiąc że wypłata z tego tytułu jest ciężarem spadku (art. 7 ust. 3 u.p.s.d.). Nie można więc twierdzić, że nabycie takiego roszczenia jest opodatkowane podatkiem spadkowym. Kiedy miałby powstać obowiązek podatkowy – analogicznie jak przy dziedziczeniu; a może jak przy poleceniu? Stosowanie analogii w prawie podatkowym naruszyłoby podstawową zasadę pewności prawa. Z kolei niekonsekwencją byłoby dopuszczenie analogii tylko w celu wprowadzenia pewnych udogodnień podatnikom. Ten problem Sąd najwyższy pominął jednak w swoich rozważaniach, skupiając się jedynie na analizie pojęcia „nabycie w drodze spadku” oraz na względach słusznościowych przemawiających za opodatkowaniem nabycia rosz-

²⁵⁷ Wyrok SN z dnia 25 lutego 1998 r. (III RN 117/97), OSNAPiUS 1998, nr 24, poz. 702.

czenia o zapłatę równowartości zachowku podatkiem od spadków i darowizn. Stanowisko SN wydaje się natomiast godnym poparcia postulatem *de lege ferenda*.

Z podanych wyżej powodów podatkowi spadkowemu nie będą podlegały również dwie pozostałe formy nabycia „w drodze spadku” – tzw. zapis naddziałowy (roszczenie przysługujące małżonkowi spadkodawcy na podstawie art. 939 k.c.) oraz nabycie korzyści majątkowych przez dziadków spadkodawcy²⁵⁸ (na podstawie art. 938 k.c.).

2.3. Obowiązek podatkowy przy nabyciu w drodze zapisu

Kolejny problem związany z zakresem przedmiotowym ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. dotyczy ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku zapisu (obowiązek podatkowy powstaje tu od daty ogłoszenia testamentu). „Z chwilą otwarcia spadku zapisobiorca nie nabywa przeznaczonych mu przez spadkodawcę prawa rzeczowego, lecz skierowaną przeciwko obciążonemu wierzytelność o ustanowienie takiego prawa”²⁵⁹. Tak więc, w przeciwieństwie do dziedziczenia, z samym istnieniem zapisu nie wiąże się jeszcze żadna korzyść majątkowa. Korzyść taka powstaje dopiero w wyniku wykonania zapisu. Fakt istnienia obowiązku podatkowego od daty ogłoszenia testamentu przymusza niejako zapisobiorcę do przyjęcia zapisu. Trudno się z tym pogodzić, skoro ustawa o podatku od spadków i darowizn nie przymusza nikogo do przyjęcia spadku (spadkobierca może zrzec się spadku i wtedy obowiązek podatkowy w stosunku do niego w ogóle nie powstaje)²⁶⁰. Co prawda prawo spadkowe nie zna instytucji przyjęcia albo odrzucenia zapisu, lecz nie oznacza to, że zapisobiorca nie może decydować o tym, czy chce przyjąć korzyść majątkową od spadkobiercy, czy nie. Swoją bierną postawą może przecież doprowadzić do tego, iż na skutek upływu określonego czasu jego roszczenie z tytułu zapisu przedawni się (art. 981 k. c.).

„Odmowa realizacji zapisu nie łączy się z ujemnymi konsekwencjami dla fiskusa. Przeciwnie, w sytuacjach typowych ogólne obciążenia podatkowe w wyniku niewykonania zapisu wzrosną. Wówczas bowiem podatek od wartości nie zrealizowa-

²⁵⁸ Na temat opodatkowania zachowku, zapisu naddziałowego i korzyści uzyskanych przez dziadków spadkodawcy por. także T. Kacymirow, B. Kordasiewicz, *Zasady prawa spadkowego a podatek spadkowy*, "PiP" 1990, nr 12, s. 73 i n.

²⁵⁹ J. Gwiazdomorski, *Prawo spadkowe w zarysie*, Warszawa 1985, s. 58

²⁶⁰ T. Kacymirow, B. Kordasiewicz, *Zasady prawa spadkowego a podatek spadkowy*, "PiP" 1990, nr 12, s. 78.

nego zapisu zapłacą spadkobiercy”²⁶¹. Przecież zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. wartość obciążenia z tytułu zapisu stanowi ciężar spadku - wpływa więc na wysokość podstawy opodatkowania spadku. Jeśli zapis nie zostanie wykonany, to nie będzie można odliczyć jego wartości od wartości spadku - w konsekwencji może się okazać, że spadkobiercy będą musieli zapłacić z tytułu spadku podatek w kwocie wyższej niż łączna kwota podatku od spadku, którego wartość „pomniejszono” o wartość zapisu i podatku od tego zapisu (a to przez zastosowanie wyższego progu w skali podatkowej).

Problemy często może budzić także charakter samych rozrządzeń testamentowych, które niekiedy nazywane są właśnie „zapisami”, choć w rzeczywistości ustanawiają spadkobierców. „Charakter rozrządzenia staje się jasny dopiero po dokonaniu wykładni postanowień testamentu w toku postępowania o stwierdzenie nabycia spadku (...). Nałożenie na zapisobiorcę obowiązku podatkowego z chwilą ogłoszenia testamentu nie daje się pogodzić z podstawową ideą podatku spadkowego jako obciążenia z tytułu nadzwyczajnego **przyrostu majątku**. W dacie ogłoszenia testamentu w licznych sytuacjach może jeszcze nie być wiadomo, czy zapisobiorca ustanowioną na jego rzecz korzyść uzyska i jaka będzie jej wysokość”²⁶². Wykonanie zapisu następuje „w wyniku nieodpłatnej umowy zawartej między spadkobiercą a zapisobiorcą. Dopiero z chwilą zawarcia umowy może być mowa o nabyciu własności rzeczy lub prawa majątkowego przez zapisobiorcę (art. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn). Sytuacja zapisobiorcy przedstawia się zatem w sposób identyczny jak sytuacja obdarowanego. W ten sposób powinna być więc normowana chwila powstania obowiązku podatkowego. To prawidłowe rozwiązanie jest teraz jedynie postulatem *de lege ferenda*”²⁶³.

2.4. Opodatkowanie spadków i darowizn z zagranicy

Ustawa o podatku od spadków i darowizn w art. 4 ust. 1 pkt 5 (obowiązującym do połowy 1995 r.) przewidywała zwolnienie nabycia w drodze darowizny własności rzeczy lub praw majątkowych, jeżeli wartości dewizowe nabyte lub uzyskane ze spieniężenia rzeczy lub praw zostały przekazane na rachunek obdarowanego do

²⁶¹ Jak wyżej.

²⁶² Jak wyżej.

²⁶³ Jak wyżej, s. 79.

banku w kraju. Nie dawała jednak odpowiedzi na pytanie, co przez takie darowizny należy rozumieć. W praktyce organów podatkowych pojawiło się sporo problemów związanych z tym pojęciem. Nic też dziwnego, że próbę odpowiedzi na to pytanie wielokrotnie podejmował Naczelny Sąd Administracyjny. Wśród przykładów można wymienić wyrok z dnia 7 grudnia 1984 r. (III SA 672/84)²⁶⁴, zgodnie z którym „o tym, czy darowizna otrzymana jest z zagranicy, decyduje miejsce położenia rzeczy, którą nabywa się w drodze darowizny”; wyrok z dnia 13 listopada 1985 r.²⁶⁵ (III SA 930/84) stanowiący, iż „przepis art. 14 ust. 5 ustawy o podatku od spadków i darowizn ani też żaden inny przepis, nie precyzują pojęcia >>darowizny otrzymanej z zagranicy<< i stąd niezbędne stały się posługiwanie (...) postanowieniami prawa celnego jako tymi, które określają warunki, w jakich towar przestaje być towarem z zagranicy, a staje się towarem krajowym”.

W wyroku z dnia 3 czerwca 1993 r. (SA/Kr 490/93)²⁶⁶ NSA stwierdził, iż „każdy sposób wniesienia dewiz na rachunek obdarowanego do banku w kraju z udokumentowaniem ich uzyskania, odpowiada dyspozycji przepisu art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. (Dz. U. Nr 45, poz. 207 z późn.zm.). Dotyczy to także wpłaty dewiz przywiezionych przez obdarowanego z zagranicy”. Skład orzekający uznał, że skoro dyskusyjny przepis nie precyzuje sposobu przekazywania dewiz uzyskanych w drodze darowizny, należy stosować wykładnię rozszerzającą w tym sensie, że „przepis ten obejmuje **wszelkie** sytuacje związane z wpływem dewiz na rachunek obdarowanego do banku w kraju”²⁶⁷, a więc również wniesienie dewiz przez samego obdarowanego, po przyjeździe z zagranicy, z udokumentowaniem ich uzyskania. Z takim liberalnym podejściem do zagadnienia darowizn z zagranicy nie zgadzało się Ministerstwo Finansów, stojąc na stanowisku, że przez zwrot „przekazanie otrzymanych za granicą pieniędzy na rachunek obdarowanego do banku w kraju” należy rozumieć jedynie **bezpośrednie** przekazanie z zagranicy (za pośrednictwem banku lub poczty).

Można w tym miejscu postawić pytanie, kto miał w tym sporze rację. Wydaje się, iż prawidłowy był jednak pogląd NSA. Należałoby wziąć pod uwagę *ratio legis* omawianego zwolnienia. Po pierwsze, nawet jeszcze w latach osiemdziesiątych Państwu zależało na przyplywie dewiz do kraju i lokowaniu ich na rachunkach w

²⁶⁴ „Finanse”, 1989, nr 5, s. 43.

²⁶⁵ Tamże, s. 43.

²⁶⁶ „POP”, 1995, nr 3, poz. 62.

²⁶⁷ Tamże, s. 192.

bankach państwowych. Zachętą do ich sprowadzania do kraju miało być m.in. zwolnienie ich nabycia z opodatkowania podatkiem spadkowym. Po drugie darowizny i spadki zagraniczne najczęściej były już opodatkowane w obcym państwie odpowiedzialnym podatku spadkowego. Ich zwolnienie z opodatkowania w kraju pozwalało uniknąć podwójnego opodatkowania – była to gwarancja tym istotniejsza, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których Polska była stroną, z reguły nie obejmowały (i do dziś najczęściej nie obejmują) podatku od spadków i darowizn. Czym natomiast miałyby się różnić dewizy przekazane „bezpośrednio” z zagranicy na rachunek do banku w kraju od dewiz, których nabycie za granicą podatnik był w stanie udowodnić, ale osobiście przywiózł je do kraju i dopiero na miejscu wpłacił na swój rachunek? Wydaje się, że różnicy żadnej nie ma.

Ustawą z dnia 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy od spadków i darowizn²⁶⁸ usunięto wątpliwości, jakie narosły wokół zwolnienia tzw. darowizn z zagranicy (pod warunkiem ich spieniężenia i przekazania otrzymanych w zamian wartości dewizowych do banku w kraju) poprzez **wykreślenie dotychczasowej treści art. 4 ust. 1 pkt 5 u.p.s.d.** Jako powód tego skreślenia podano nieuzasadnione uprzywilejowanie osób nabywających takie darowizny. Z takim uzasadnieniem nie można się jednak zgodzić: wykreślenie tego zwolnienia spowodowało, że odtąd darowizny te najczęściej bywają podwójnie opodatkowane – w kraju i za granicą. W innych krajach również jest praktykowane opodatkowanie nabycia spadku bądź darowizny, natomiast umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, bardzo często nie obejmują podatku spadkowego lub jego odpowiednika²⁶⁹. Nie wydaje się – w świetle powyższej uwagi – prawidłowe twierdzenie, że zwolnienia takie prowadziłyby do nieuzasadnionego uprzywilejowania osób nabywających takie spadki czy darowizny. Jest wręcz odwrotnie: brak tych zwolnień powoduje pokrzywdzenie takich nabywców. Na dzień dzisiejszy można mieć tylko nadzieję, iż przy okazji najbliższej zmiany u.p.s.d. ustawodawca przywróci omawiane zwolnienie.

²⁶⁸ Dz. U. Nr 85, poz. 428.

²⁶⁹ W praktyce na dzień dzisiejszy wiążą Polskę zaledwie trzy umowy międzynarodowe traktujące wyraźnie o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem spadkowym – wszystkie zawarte jeszcze w okresie międzywojennym: Umowa pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisana w Warszawie z dnia 23 kwietnia 1925 r. (Dz. U. z 1926 r. Nr 13, poz. 78); Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieżeniu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisana w Wiedniu dnia 24 listopada 1926 r. (Dz. U. z 1928 r. Nr 61, poz. 557); Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r. (Dz. U. z 1931 r. Nr 75, poz. 602).

2.5. Zwolnienie tzw. darowizn na cele mieszkaniowe

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 5 u.p.s.d. wolne jest od opodatkowania nabycie w drodze darowizny pieniędzy lub rzeczy - przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej – w wysokości 9057 zł od jednego darczyńcy, a od wielu darczyńców łącznie nie więcej niż 18114 zł w okresie ostatnich 5 lat od daty pierwszej darowizny. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia tej tzw. darowizny na cele mieszkaniowe jest przeznaczenie darowanych pieniędzy (lub rzeczy) na wkład mieszkaniowy do spółdzielni, budowę domu jednorodzinnego itd. W ustawie nie podano jednak terminu, w jakim to przeznaczenie darowanych pieniędzy lub rzeczy ma nastąpić – ustawodawca ograniczył się tylko do sformułowania: „... jeżeli pieniądze te lub rzeczy obdarowany **przeznaczy...**”. Użycie w cytowanym przepisie czasu przyszłego („przeznaczy”) zamiast np. przeszłego – „**przeznaczył**” - spowodowało, iż wielu podatników skutecznie unika zapłaty podatku od wszelkich darowizn pieniędzy lub rzeczy nie przekraczających określonego wyżej limitu twierdząc, całkiem zasadnie, że jedynym wymogiem zwolnienia tego typu przysporzeń jest ich spożytkowanie na wskazany ustawowo cel mieszkaniowy w bliżej nieokreślonej przyszłości. Urzędy skarbowe przyjmują jedynie oświadczenie o **zamiarze** przeznaczenia nabytych pieniędzy lub rzeczy np. na zakup mieszkania, lecz w praktyce nie mają możliwości skontrolowania zachowania przepisanych warunków, właśnie z powodu braku wspomnianego terminu. Udowodnienie nabywcy, iż nie miał on nigdy zamiaru wydać np. darowanych pieniędzy na zakup mieszkania, jest niemożliwe. Podatnicy mający świadomość tego faktu, wykorzystują art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy jako podstawę do zwiększenia minimum podatkowego określonego w art. 9 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

2.6. Ustawowe wyłączenie z opodatkowania nabycia praw autorskich

Wartym uwagi problemowym zagadnieniem związanym z przedmiotem opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn jest kwestia opodatkowania nabycia praw autorskich. Ustawą z 1995 r. wyłączono spod opodatkowania nabycie takich praw. To rozwiązanie miało zlikwidować problem ewentualnego opodatkowania przychodów z takich praw – ustawodawca wyszedł z założenia, że ich nabycie w drodze spadku lub darowizny jest tożsame z uzyskiwaniem ewentualnych przychodów z tych

praw i jako takie powinno być opodatkowane podatkiem dochodowym a nie spadkowym. To twierdzenie nie wydaje się jednak być słuszne. Czym innym jest nabycie prawa i czym innym jest czerpanie z niego pożytków (przychodów) w przyszłości. W obecnym stanie prawnym może dojść do odwrócenia sytuacji: organy podatkowe mogą zacząć próbować oddzielnie obciążyć podatkiem dochodowym samo nabycie prawa i oddzielnie – przychody z niego. Problem pojawi się w momencie określenia wartości prawa autorskiego, gdyż w chwili jego nabycia nie jest możliwa jego wycena. Prawa autorskie nie są przecież świadczeniami powtarzającymi się. Przychody z takich praw są zdarzeniami niepewnymi, nie można przewidzieć, kiedy wystąpią, nie można też z góry określić wysokości tych przychodów. Reasumując, samo nabycie powinno jednak podlegać ustawie o podatku od spadków i darowizn, powinno też być jednocześnie zwolnione z opodatkowania, co pozwoliłoby uniknąć nieudanych prób określenia jego wartości. Natomiast wśród wyłączeń ustawowych powinny się znaleźć przychody z praw autorskich i tylko te opodatkowane byłyby podatkiem dochodowym.

3. Podmioty podatku

3.1. Wprowadzenie

Obowiązek podatkowy w podatku spadkowym ciąży wyłącznie na nabywcy własności rzeczy i praw, a w przypadku darowizny – solidarnie na obdarowanym i darczyńcy. Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy obowiązek ten powstaje – w zależności od tytułu nabycia – m.in. z chwilą przyjęcia spadku, od daty ogłoszenia testamentu (przy zapisie), z chwilą wykonania polecenia (przy nabyciu z polecenia), z chwilą śmierci wkladcy (przy nabyciu praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkladcy na wypadek jego śmierci), z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia (darowizna) itd.

Podstawę opodatkowania podatkiem spadkowym stanowi tzw. czysta wartość przedmiotu nabycia – wartość pozostała po odliczeniu długów i ciężarów obciążających ten przedmiot ustalana według cen rynkowych obowiązujących w dniu powstania obowiązku podatkowego²⁷⁰.

²⁷⁰ Nieco odmienne zasady obowiązują przy ustalaniu wartości świadczeń powtarzających się.

Wysokość podatku uzależniono m.in. od osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. W tym celu w art. 14 ust. 3 ustawy podzielono nabywców na 3 grupy podatkowe, gdzie I grupę stanowią osoby najbliższe, np. zstępni, wstępni, rodzeństwo, osoby przysposobione; II grupę stanowią podatnicy z dalszego kręgu „rodziny”, np. zstępni rodzeństwa, małżonkowie rodzeństwa, rodzeństwo małżonków; natomiast do III grupy podatkowej ustawodawca zaliczył pozostałych nabywców, nie zaliczonych do dwóch wcześniejszych grup.

3.2. Opodatkowanie osób prawnych

W ustawie z 1975 r., jak i ustawie z 1983 r., nie zawarto przepisu, który wyraźnie wskazywałby podatników podatku spadkowego (tak jak wskazywał ich dekret z 1947 r.). Na ogół twierdzi się, że podatkowi spadkowemu podlegają wyłącznie osoby fizyczne²⁷¹ – sugestią taką zawiera jakoby art. 1, w którym mowa o tym, iż podatkowi podlega nabycie (...) przez osoby fizyczne. Jest to jednak pogląd co najmniej dyskusyjny. Wspomniany art. 1 mówi jedynie o zakresie przedmiotowym ustawy, zawężając przedmiot wyłącznie do takiego nabycia, gdzie nabywcą jest osoba fizyczna. Oznacza to, że podatkowi spadkowemu nie będzie już podlegało nabycie własności rzeczy i praw majątkowych przez osobę prawną.

Ustawy podatkowe, wymieniając podatników, z reguły posługują się zwrotami typu: „obowiązkowi podatkowemu podlegają...”, „przepisy ustawy mają zastosowanie do...”, „podatnikami są...”, „obowiązek podatkowy ciąży na...”. Takim przepisem w ustawie o podatku od spadków i darowizn jest z kolei art. 5 obarczający obowiązkiem podatkowym **nabywcę**, a w przypadku darowizny **solidarnie obdarowanego i darczyńcę**.

Zakres podmiotowy u.p.s.d. należy zatem określić rozpatrując łącznie dwa artykuły: art. 1 oraz art. 5. Zważywszy na to, że tylko dwa rodzaje podmiotów, tj. osoby fizyczne i osoby prawne, mogą posiadać własny majątek, nabywać i zbywać poszczególne jego składniki, trafne będzie twierdzenie, iż podatnikami podatku od spadków i darowizn są na pewno osoby fizyczne (jako nabywcy). Czy jednak powyższe zapisy wyłączyły z obowiązku podatkowego osoby prawne? Na pewno tak, ale

tylko w sytuacji, gdy osoba prawna była nabywcą spadku lub darowizny. Natomiast zgodnie z art. 5 w przypadku darowizny dokonanej przez taką osobę **na rzecz osoby fizycznej, czyli darowizny podlegającej podatkowi spadkowemu**, obowiązek podatkowy w tym podatku ma ciążyć solidarnie na obdarowanym i **darczyńcy**, a więc również na osobie prawnej. Tylko w świetle powyższych ustaleń można będzie dokonywać wykładni np. art. 40 ust. 6 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego²⁷², zgodnie z którym nabywanie i **zbywanie** rzeczy i praw majątkowych przez kościelne osoby prawne w drodze czynności prawnych oraz spadkobrania (...) zwolnione jest z **podatku od spadków i darowizn** oraz opłaty skarbowej. Powołana ustawa uchwalona została w 1991 r., czyli dwa lata po nowelizacji ustawy o podatku od spadków i darowizn zawężającej rzekomo zakres podmiotowy podatku spadkowego jedynie do osób fizycznych. Gdyby tak było w istocie, to trzeba uznać, iż ustawodawca był niekonsekwentny, skoro w ustawach uchwalanych po 1989 r. traktujących o stosunku Państwa do wiodących Kościołów w Rzeczypospolitej Polskiej utrzymał zwolnienie z podatku spadkowego – dlaczego miałby to robić, jeśli kościelne **osoby prawne** nie miały w ogóle temu podatkowi podlegać? Odpowiedź może być w takim razie jedna: widocznie ustawodawca zakładał, że w pewnych wypadkach osoba prawna może być obciążona omawianym podatkiem – do sytuacji takiej może dojść właśnie wtedy, gdy jest ona darczyńcą.

4. Podstawa opodatkowania

4.1. Wprowadzenie

Podstawę opodatkowania w podatku od spadków i darowizn stanowi tzw. czysta wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych. Odpowiada ona wartości rynkowej rzeczy i praw po potrąceniu długów i ciężarów. Wartość rynkowa ustalana jest według stanu rzeczy z dnia nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego. Przyjmowana jest ona w wysokości określonej przez nabywcę. Jeżeli w opinii organu podatkowego wartość rzeczy lub prawa podana przez nabywcę nie od-

²⁷¹ Por. M. Kalinowski, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, (w:) *Biblioteka Prawa*, Warszawa 1998, s. 2.

²⁷² Dz. U. Nr 66, poz. 287 z późn.zm. – analogiczne zapisy pojawiają się również w dalszych ustawach regulujących stosunek Państwa do Kościołów w Polsce.

powiada wartości rynkowej, organ wzywa nabywcę do jej skorygowania (podwyższenia) z pouczeniem, iż brak reakcji na wezwanie spowoduje ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o opinię biegłych.

W ustawie określono kwoty minimum podatkowego. Jeżeli wartość rzeczy lub prawa nie przekroczy takiej kwoty, nabycie nie podlega podatkowi spadkowemu. Wysokość minimum podatkowego uzależniona jest od grupy podatkowej, do której zakwalifikowany został nabywca, i wynosi odpowiednio: 9057 zł (dla I grupy podatkowej), 6838 zł (dla II grupy podatkowej) oraz 4607 (dla III grupy podatkowej). Kwoty te są waloryzowane przez Ministra Finansów, ilekroć nastąpi wzrost cen towarów nieżywnościowych trwałego użytku o ponad 20%.

Specyficzną dla podatku spadkowego instytucją związaną z podstawą opodatkowania jest tzw. ulga mieszkaniowa przewidziana przez art. 16 ustawy. polega ona na tym, iż w przypadku nabycia budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu itp. nie wlicza się do podstawy opodatkowania ich wartości do łącznej wysokości nie przekraczającej 110 m² powierzchni użytkowej budynku lub lokalu. w przepisie tym przewidziano szereg warunków, jakie musi spełniać nabywca, aby móc skorzystać z tej ulgi – m.in. warunek zamieszkiwania w nabytym budynku lub lokalu przez okres 5 lat, warunek nieposiadania innego budynku lub lokalu itd. Mimo że art. 16 jest dość rozbudowanym przepisem, w praktyce wciąż występują problemy interpretacyjne związane z jego stosowaniem.

4.2. Pomniejszenie podstawy opodatkowania o tzw. koszty faktycznie poniesione

Sposób określania czystej wartości (jako podstawy opodatkowania) w podatku obciążającym nieodpłatne nabycie praw majątkowych od 1947 r. pozostaje w zasadzie niezmienny – czystą wartością jest taka, która pozostaje po odliczeniu długów i ciężarów obciążających przedmiot nabycia. Jednakże dopiero na gruncie stosowania ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn zaczęto coraz częściej wskazywać na mankamenty tej metody.

Najbardziej kłopotliwa, z punktu widzenia podatnika, jest przyjęta w ustawodawstwie, praktyce organów podatkowych i często w orzecznictwie NSA zasada zaliczania na poczet długów i ciężarów obciążających spadek lub darowiznę

kosztów **faktycznie** poniesionych. Przykładem może być wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 1984 r. (III SA 38/84)²⁷³, w którym Sąd stwierdził, iż koszty wykonania nagrobka, jakie podatnik ma dopiero zamiar ponieść w przyszłości, nie mogą być uznane jako dług spadkowy²⁷⁴.

Wykonanie takiego nagrobka wymaga czasu i często decyzja wymiarowa jest wydawana przed jego wykończeniem, przez co podatnik jest pozbawiony możliwości odliczenia części kosztów pochówku od wartości spadku. Pojawiają się co prawda głosy, aby w przypadku nagrobka „zaliczenie kosztów odpowiadających lokalnemu zwyczajowi następowало automatycznie w postaci chętnie stosowanego w prawie finansowym szacunku”²⁷⁵, trzeba się jednak liczyć w takim wypadku z niebezpieczeństwem nadmiernego luzu decyzyjnego organów podatkowych z tej racji, że „jednolite określenie wielkości kosztów pogrzebu zwyczajowo przyjętych w danym środowisku jest praktycznie niemożliwe”²⁷⁶.

Z podobną sytuacją mamy do czynienia w przypadku kosztów ostatniej choroby spadkodawcy. Art. 7 ust. 3 u.p.s.d. pozwala na zaliczenie ich do długów i ciężarów spadku, jeżeli nie zostały pokryte za życia spadkodawcy i z jego majątku. Udowodnienie, iż źródłem pokrycia takich kosztów nie był za życia spadkodawcy jego majątek, jest praktycznie niemożliwe. „Jeżeli spadkodawca i spadkobierca zamieszkiwali we wspólnym gospodarstwie domowym, to wykazanie, że źródłem wydatków był wyłącznie majątek spadkobiercy, jest niezmiernie utrudnione. Poza tym wykonywanie opieki lekarskiej lub pielęgnarskiej z reguły nie jest dokumentowane rachunkiem (...). W świetle przepisów podatkowych problematyczne jest także zwiększanie odliczeń o koszty opieki wykonywanej przez spadkobiercę lub członków jego rodziny (...). Poza tym można sarkastycznie dodać, iż zbieranie tego typu dokumentów - chodzi o rachunki za lekarstwa, za opiekę medyczną itp. - świadczyłoby nie tylko o dobrej znajomości przepisów podatkowych, ale i o znakomitej odporności nerwowej spadkobiercy w obliczu ciężkiej choroby (skąd wiadomo czy ostatniej?) jednego z najbliższych członków jego rodziny”²⁷⁷.

W świetle przedstawionych problemów możliwość dokonywania różnego rodzaju odliczeń od wartości spadku wydaje się być iluzoryczna. Brak precyzji w okre-

²⁷³ "POP", 1992, nr 4, poz. 92.

²⁷⁴ W doktrynie można się spotkać ze zdaniem, iż koszty wykonania nagrobka nie są kosztami pogrzebu i tym samym nie mogą być uznane za dług spadkowy - por. B. Kordasiewicz, *Glosa do uchwały z dnia 22 listopada 1988 r. (III CZP 86/88)*, "NP.", 1990, nr 7-9, s. 202 i n.

²⁷⁵ T. Kacymirow, B. Kordasiewicz, *Zasady prawa spadkowego a podatek spadkowy*, "PiP", 1990, nr 12, s. 82.

²⁷⁶ W. Olszowy, *Glosa do wyroku NSA z dnia 18 kwietnia 1984 r. (III SA 38/84)*, OSPiKA 1986, nr 2, s. 93.

śleniu kosztów uznawanych za związane np. z ostatnią chorobą spadkodawcy w praktyce jest równoznaczny z zawężeniem środków dowodowych do takich, które okazują się niemożliwe do przeprowadzenia przez osobę zainteresowaną uzyskaniem odliczenia. „Pożądane staje się więc w tym zakresie dokonanie odpowiednich zmian regulacji prawnej”²⁷⁸. Nie powinno się przyznawać prawa zaliczania pewnych kosztów, jeśli w praktyce nie można go realizować. „Takiemu podejściu do prawa sprzeciwia się zasada jeszcze ważniejsza od prawnofinansowej reguły zaliczania do kosztów jedynie wydatków faktycznie poniesionych. Mamy na myśli zasadę lojalności państwa wobec obywateli. Czy stosowane zasady zaliczania kosztów nagrobka dają się pogodzić z tą zasadą lojalności?”²⁷⁹

4.3. Możliwość korekty podstawy opodatkowania dokonywanej przez organy podatkowe

W myśl art. 8 ust. 4 u.p.s.d., jeżeli podana przez nabywcę w zeznaniu podatkowym wartość nabytych rzeczy lub praw majątkowych w ocenie urzędu skarbowego nie odpowiada ich wartości rynkowej, urząd ten wzywa go do jej **podwyższenia** w terminie nie krótszym niż 14 dni. Jeżeli wartość zmieniona przez nabywcę nadal będzie inna (należy rozumieć, że niższa) niż wartość rynkowa - urząd skarbowy ustali tę wartość z uwzględnieniem opinii biegłych. Problem pojawia się w sytuacji, gdy wartość podana przez nabywcę w zeznaniu podatkowym przekracza wartość rynkową. Wtedy to organ podatkowy, mimo iż wie o zawyżeniu tej wartości, jest zmuszony naliczyć od niej podatek, „krzywdząc” tym samym podatnika²⁸⁰, jako że ustawa nie daje podstaw do pouczenia zobowiązanego o możliwości obniżenia tej wartości.

Problem wystąpi również w przypadku darowizny – tutaj obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na obdarowanym i darczyńcy, lecz w sprawie ewentualnego podwyższenia wartości rzeczy lub prawa organ podatkowy ma się kontaktować wyłącznie z nabywcą, pozbawiając w ten sposób darczyńcę wpływu na korektę wartości

²⁷⁷ Tamże, ss. 51-52.

²⁷⁸ Jak wyżej, s. 52.

²⁷⁹ Patrz przypis 275, s. 82.

²⁸⁰ Na kwestię tę zwrócili także uwagę B. Brzeziński i J. Jezierski, *Zagadnienie ustalania podstawy opodatkowania w podatku od spadków i darowizn*, AUNC Prawo XXIX – Nauki Humanistyczno – Społeczne, nr 154, s. 26. Można na cały problem spojrzeć też z innej strony: nie da się wykluczyć sytuacji, gdy podatnik celowo zawyży wartość rzekomej darowizny lub spadku, chcąc tym samym „wyprać brudne pieniądze” – w takiej sytuacji oczywiście nie można mówić o żadnej krzywdzie, jaka mogłaby go spotkać ze strony organu podatkowego nie posiadającego kompetencji do obniżenia tej wartości.

darowizny. Darczyńca zostaje w ten sposób zaskoczony: otrzyma decyzję ustalającą podatek obliczony od wartości podanej przez obdarowanego, o której wcześniej nie został w ogóle poinformowany.

Omawiany art. 8 ust. 4 u.p.s.d. wprowadza również zasadę, że urząd skarbowy ustala wartość rynkową **z uwzględnieniem opinii biegłych** i jeśli wartość ustalona w ten sposób przekroczy o 33% wartość podaną przez nabywcę, obciążony on zostanie kosztami tych opinii. Użyto tutaj liczby mnogiej („biegłych”) – w doktrynie i orzecznictwie nie ma zgodności, czy wystarczy wziąć pod uwagę opinię jednego biegłego, czy co najmniej dwóch.

Reprezentatywny dla jednego nurtu orzecznictwa NSA jest wyrok z dnia 16 października 1991 r.²⁸¹, w którym Sąd – opierając się na literalnej wykładni art. 8 ust. 4 u.p.s.d. - stwierdził, iż skoro ustawodawca używa liczby mnogiej, to oznacza to, że wartość przedmiotu spadku winna być ustalona w oparciu o opinię **biegłych, a nie jednego biegłego**²⁸².

Powyższa teza nie znajduje jednak poparcia ani w praktyce organów podatkowych, ani w doktrynie, ani w większości orzeczeń NSA. Wskazuje się, że używając liczby mnogiej ustawodawca chciał jedynie uniknąć problemów, jakie niewątpliwie pojawiłyby się, gdyby zastosowano zwrot: „... w oparciu o opinię **biegłego**” – w sytuacji, gdy niezbędne stałoby się zasięgnięcie opinii kilku biegłych, podatnik mógłby skutecznie uniknąć pokrycia kosztów tychże opinii twierdząc, że obowiązany jest zwrócić koszty tylko jednej opinii²⁸³. W sprawach prostych, gdzie przedmiotem spadku bądź darowizny są rzeczy lub prawa majątkowe tego samego rodzaju i których wartość może ustalić jeden specjalista, organy podatkowe poprzestają najczęściej na opinii jednego biegłego (jeśli nie budzi ona zastrzeżeń podatników) – ograniczają tym samym potencjalne koszty postępowania, jakie musiałby ponieść nabywca. Również NSA w większości podobnych spraw nie porusza już zagadnienia wymaganej liczby biegłych²⁸⁴.

Mankamentem omawianego przepisu jest również brak możliwości zaproponowania przez organ podatkowy wartości nabytych rzeczy lub praw według własnej wstępnej oceny – z literalnego brzmienia art. 8 ust. 4 wynika, że jeśli nabywca nie

²⁸¹ Wyrok NSA z dnia 16 października 1991 r. (SA/Kr 982/91), "POP", 1992, nr 4, poz. 96.

²⁸² Podobnie w wyroku NSA z dnia 18 lipca 1986 r. (SA/Kr 57/86) oraz w wyroku NSA z dnia 15 czerwca 1988 r. (SA/Kr 420/88).

²⁸³ Patrz J. Jeziński, *Komentarz do wyroku NSA z dnia 16 października 1991 r. (SA/Kr 892/91), "POP" 1992, nr 4, ss.227 – 228.*

pona tej wartości po upływie wskazanego terminu albo nadal wartość przez niego podawana będzie w opinii urzędu skarbowego zbyt niska, urząd od razu powinien powołać biegłych w celu ustalenia tej wartości. Zaproponowanie wartości według oceny urzędu, przy założeniu że podatnicy zaakceptowałyby ją, znacznie skróciłoby postępowanie wymiarowe i obniżyłoby jego koszty.

4.4. Nabycie prawa do tzw. ulgi mieszkaniowej w podatku spadkowym

Ustawa z 1995 r. wprowadziła w art. 16 przewidującym ulgę podatkową z tytułu nabycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub budynku mieszkalnego itd. szereg zmian. Najważniejsza z nich polega na tym, że do podstawy opodatkowania nie wlicza się stałej kwoty – równowartości 110 m² powierzchni użytkowej budynku lub lokalu. Ulga ta przysługuje nabywcom zaliczanym do I grupy podatkowej, a w pewnych okolicznościach również nabywcom z II i III grupy podatkowej. Nie wiadomo jednak, na jakich zasadach powinno się przyznawać omawianą ulgę, gdy przedmiotem nabycia jest część lokalu lub budynku. Problem ten występował również przed 1995 rokiem, a zagadnienie podziału ulgi mieszkaniowej doczekało się bogatego orzecznictwa sądowego.

Brak precyzji w sformułowaniu warunków korzystania z wyżej wymienionej ulgi (tzw. ulgi mieszkaniowej) doprowadził do wykształcenia się błędnej praktyki wymiaru podatku od spadków i darowizn stosowanej przez organy aparatu skarbowego. Jeśli spadkobiercą lub obdarowanym była jedna osoba, sprawa nie przedstawiała problemu. Kłopoty powstawały, gdy występowało kilka podmiotów opodatkowanych - każdy w zakresie swojego udziału w prawie do lokalu lub budynku mieszkalnego wymienionego we wspomnianym art. 16 ust. 1. W przypadku, kiedy spośród trzech beneficjentów (należących do tej samej grupy podatkowej) tylko jeden z nich był uprawniony do ulgi, organy podatkowe dzieliły kwotę tej ulgi na trzy i przyznawały uprawnionemu 1/3 sumy podlegającej wyłączeniu z podstawy opodatkowania.

Próbie położenia kresu takiemu postępowaniu administracji skarbowej podjął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 2 sierpnia 1985 r. (SA-P-587/85)²⁸⁵.

²⁸⁴ Por. wyroki NSA: z dnia 28 września 1992 r. (III SA 1513/92), nie publ.; z dnia 26 stycznia 1994 r. (III SA 1548/93), nie publ.; z dnia 7 lutego 1995 r. (III SA 307/94), nie publ.

²⁸⁵ „Palestra”, 1986, nr 3, ss. 85 - 86.

NSA wyraził pogląd, że ulga z art. 16 ust. 1 u.p.s.d. przysługuje w pełnej wysokości niezależnie od liczby spadkobierców lub obdarowanych, którzy korzystają z kwoty wyłączenia, proporcjonalnie do wielkości ich udziałów w dziedzicznym bądź darowanym lokalu lub domu mieszkalnym. Tym samym – gdyby było np. trzech spadkobierców spośród których tylko jeden byłby uprawniony do ulgi - uprawnionemu przysługiwałaby cała (a nie 1/3) kwota ulgi. Sąd wyszedł z założenia, iż występowanie kilku podmiotów, z których część nie jest uprawniona do skorzystania z ulgi mieszkaniowej, nie może prowadzić do pokrzywdzenia osób uprawnionych poprzez obniżenie kwoty przysługującego im odliczenia.

To rozwiązanie spotkało się z aprobatą w piśmiennictwie prawnopodatkowym²⁸⁶. Wątpliwości powstały w związku z inną kwestią. W stanie faktycznym, będącym podstawą wydania omawianego wyroku, w skład spadku wchodził udział 1/2 własności domu jednorodzinnego. Mimo to, według Sądu, odliczyć należało pełną kwotę ulgi.

Do tego ostatniego twierdzenia krytycznie odniósł się G. Borkowski²⁸⁷. Zdaniem Glosatora „łatwo sobie wyobrazić, jak można by było w takich wypadkach omijać, z ewidentną szkodą dla fiskusa, przepisy podatkowe np. przez kolejne darowizny udziałów w budynku wyczerpujące całość prawa własności”²⁸⁸. Od wartości każdego darowanego udziału należałoby stosować maksymalną (dla całej grupy podatkowej) ulgę podstawową. Doprowadziłoby to do wielokrotnego przekroczenia granicy tej ulgi. Autor postulował, aby - w przypadku, gdy przedmiotem spadku lub darowizny jest udział w własności lokalu lub budynku mieszkalnego wymienionych w art. 16 ust. 1 u.p.s.d. - stosować odliczenie w wysokości proporcjonalnej do wielkości lokalu będącego przedmiotem spadku lub darowizny.

Powyższa propozycja znalazła swój wyraz w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 10 czerwca 1986 r. (III ARN 11/86)²⁸⁹. Sąd wyraził tutaj pogląd, że zawarte w wyżej powołanym przepisie sformułowania „...do łącznej wysokości” oznaczają, że ustawodawca wprowadził maksymalną granicę ulg podatkowych, które nigdy nie mogą być przekroczone. „Należy zatem dojść do wniosku, że ulga podatkowa przewidziana w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, związana jest z nabyciem w drodze spadku lub darowizny własności **całego**

²⁸⁶ Por. A. Zielonacki, *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 sierpnia 1985 r. (SA-P-587/85)*, „Palestra”, 1986, nr 3, s. 86 i n.

²⁸⁷ G. Borkowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 sierpnia 1985 r. (SA-P-587/85)*, „Palestra”, 1987, nr 1, s. 119 i n.

²⁸⁸ tamże, ss. 120-121.

budynku, lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość względnie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu (...). Gdy przedmiotem nabycia w drodze spadku lub darowizny jest udział we własności (...), przewidziane w art. 16 ust. 1 cytowanej ustawy ulgi podatkowe przysługują w wysokości proporcjonalnej do wielkości udziału będącego przedmiotem dziedziczenia lub darowizny²⁹⁰.

Tezy przedstawionego wyroku spotkały się z pozytywnym przyjęciem w doktrynie²⁹¹. Wydaje się, iż wspomniany wyrok SN z dnia 10 czerwca 1986 r. (III ARN 11/86) nadal zachowuje swoją aktualność. Jeśli zaś chodzi o pytanie, jak powinno się dzielić omawianą ulgę w sytuacji, gdy jest wielu nabywców, i to z różnych grup podatkowych, w związku z czym nie wszyscy z nich są uprawnieni do skorzystania z ulgi – organy podatkowe muszą się trzymać utrwalonej praktyki: ulga związana jest z przedmiotem opodatkowania, a nie z podmiotami podatku, będzie więc przysługiwała w pełnej wysokości, jeśli przedmiotem nabycia będzie **cały** budynek lub lokal – kwota ulgi będzie następnie podzielona na tyłu nabywców, ilu spełnia warunki do skorzystania z niej²⁹².

Z omówioną wyżej ulgą mieszkaniową związane są jeszcze inne problemy. Artykuł 16 ust. 2 pkt 2 i 4 stanowi, iż jednym z warunków skorzystania z ulgi jest – w przypadku nabywców będących już w chwili nabycia właścicielami innych budynków lub lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość - przeniesienie własności budynku lub lokalu na rzecz zstępnych, Skarbu Państwa lub gminy albo rozwiązanie umowy najmu (gdy najemca jest jednocześnie najemcą innego budynku lub lokalu). Ustawodawca nie wskazał jednak terminu, w którym takie przeniesienie lub przekazanie powinno nastąpić, przez co przepis ten wydaje się być martwy²⁹³. Organ podatkowy są zmuszone przyjąć oświadczenie nabywcy o zamiarze przekazania (bądź w inny, wskazany w ustawie, sposób pozbycia się) „starego” budynku lub lo-

²⁸⁹ "POP", 1992, nr 4, poz. 100.

²⁹⁰ Tamże, s. 238.

²⁹¹ Por. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Glosa do wyroku SN z dnia 10 czerwca 1986 r. (III ARN 11/86)*, OSPiKA 1987, nr 9, s. 356 i n.

²⁹² Problem podziału „ulgę mieszkaniowej” z art. 16 u.p.s.d. pozostał aktualny do dnia dzisiejszego. Co prawda w chwili obecnej ulga ta stanowi równowartość 110 m² powierzchni użytkowej budynku lub lokalu, nadal jednak ustawa nie precyzuje, jak należy tę ulgę podzielić pomiędzy kilku uprawnionych do niej nabywców albo też jaka ulga miałaby przysługiwać w sytuacji nabycia części budynku lub lokalu. O tym, że tezy wyroku SN w sprawie III ARN 11/86 nadal zachowują więc swoją aktualność, świadczy fakt, iż zostały pozytywnie przyjęte w orzecznictwie NSA – por. wyroki NSA: z dnia 7 września 1995 r. (SA/Wr 119/95), nie publ.; z dnia 20 stycznia 1997 r. (I SA/Lu 131/96), nie publ.; z dnia 16 stycznia 1998 r. (I SA/Gd 1704/96), nie publ.; z dnia 12 grudnia 1998 r. (III SA 7365/98), ONSA 1999, nr 4, poz. 125.

²⁹³ Termin taki został wskazany jedynie w art. 16 ust. 2 pkt 3 – w przypadku dysponowania przez podatnika spółdzielczym lokatorskim prawem do lokalu itp. wynosi on 3 miesiące.

kalu i zastosować ulgę mieszkaniową bez możliwości skontrolowania i wyegzekwowania spełnienia powyższych warunków.

W stanie prawnym sprzed 1995 r. ustawa o podatku od spadków i darowizn stanowiła w art. 16 ust. 2, iż warunkiem skorzystania z ulgi mieszkaniowej jest również zamieszkiwanie w nabytym budynku lub lokalu przez co najmniej 5 lat od daty powstania obowiązku podatkowego, natomiast w przypadku nabycia budynku lub lokalu zajętego przez osoby trzecie spełnienie warunków do skorzystania z ulgi – a więc również zamieszkanie w nabytym budynku czy lokalu - mogło nastąpić w ciągu 5 lat od nabycia. Problemy pojawiały się w sytuacjach, gdy nabywcami były osoby małoletnie, które nie mogłyby same zamieszkać w nabytym budynku lub lokalu. Próbę rozwiązania problemu podjął NSA w wyroku z dnia 2 marca 1987 r. (III SA 987/86)²⁹⁴ przyjmując analogię do przypadków nabycia budynków lub lokali zajętych przez osoby trzecie – małoletni nabywca miałby aż 5 lat na zamieszkanie w nabytej posesji.

Ustawa z 1995 r. pozbawiła jednak możliwości skorzystania z omawianej ulgi nawet nabywców, którzy osiągnęliby pełnoletność w ciągu 5 lat od dnia nabycia – wprowadziła bowiem, jako jeden z warunków przyznania ulgi, wymóg zamieszkiwania w nabytym budynku lub lokalu przez 5 lat **od dnia zamieszkania, jeżeli nabywca zamieszka w ciągu roku od dnia złożenia zeznania podatkowego**. Taki zapis na pewno będzie zniechęcał podatników do składania zeznań podatkowych – przecież dopóki nie zostanie złożone zeznanie podatkowe, nie można liczyć rocznego okresu przewidzianego na zamieszkanie w nabytej posesji. Nie to chyba było intencją ustawodawcy.

Czysto technicznym problemem związanym z art. 16 u.p.s.d. jest zapis w ust. 3: „Jeżeli nabyty budynek lub lokal zajęty jest przez osoby trzecie, spełnienie warunków określonych w ust. 2 pkt 2-5 może nastąpić w okresie 5 lat od nabycia; w tym wypadku zawiesza się odpowiednio bieg terminu **przedawnienia do dokonania wymiaru podatku**. Instytucję przedawnienia wymiaru podatku, czyli przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość podatku, przewidywała jeszcze ustawa o zobowiązaniach podatkowych stanowiąc w art. 7 ust. 1, iż nie można wydać decyzji w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli od końca roku podatkowego w którym powstał obowiązek podatkowy upłynęły 3 lata (w pewnych sytuacjach 5 lat). Obecnie w Ordynacji podatkowej – w art. 68 §1 - mowa

jest o przedawnieniu prawa do **doręczenia** decyzji ustalającej zobowiązania podatkowe: „Zobowiązanie podatkowe (...) nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat (...)”. Jak widać, na dzień dzisiejszy ustawa o podatku od spadków i darowizn przewiduje zawieszenie biegu nie istniejącego w polskim prawie podatkowym terminu.

5. Tryb płatności

5.1. Wprowadzenie

Zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn powstaje z chwilą doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Organ podatkowy wydaje taką decyzję w oparciu o dane zawarte w zeznaniu podatkowym. Zeznanie takie nabywcy rzeczy lub praw majątkowych mają obowiązek złożyć we właściwym urzędzie skarbowym w ciągu miesiąca od powstania obowiązku podatkowego. Podatek jest wtedy płatny w ciągu 14 dni od dnia doręczenia decyzji podatkowej.

Innym sposobem zapłacenia podatku jest pobranie tego świadczenia przez notariusza. Notariusze, jako płatnicy podatku spadkowego, obowiązani są do jego obliczenia i pobrania od podatników w przypadku darowizn przed nimi sporządzanych. Co więcej, mają oni obowiązek uzależnić dokonanie czynności lub wydanie dokumentu od uiszczenia należnego podatku.

5.2. Pobór podatku przez notariusza

Podatek spadkowy jest jedynym w polskim systemie prawa podatkowego, który – mimo że zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero z chwilą doręczenia tzw. decyzji ustalającej – może być pobierany przez płatnika. Tym samym dochodzi do bezprawnego, jak się wydaje, wyposażenia płatnika w atrybuty organu podatkowego: u.p.s.d. nie przewiduje możliwości wpłacania zaliczek na omawiany podatek. Tak więc kwota pobrana przez notariusza jest niczym innym jak podatkiem spadkowym w

²⁹⁴ Nie publ.

pełnej wysokości. Ordynacja podatkowa w art. 21 wymienia jedynie dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych: z mocy prawa oraz z chwilą doręczenia decyzji ustalającej. Skoro w podatku spadkowym zobowiązanie podatkowe powstaje właśnie z chwilą doręczenia decyzji ustalającej, to powstaje dosyć poważne pytanie: jakim prawem płatnik może pobrać podatek, w którym nie powstało jeszcze zobowiązanie podatkowe, a wiadomo, że w tym podatku nie ma możliwości poboru zaliczek? Odpowiedzią byłoby stwierdzenie, że może to uczynić tylko wtedy, gdy sam jest uprawniony do wydania decyzji ustalającej. Tak jednak nie jest – płatnik nigdy nie może wkraczać w kompetencje organu podatkowego, a główną różnicą między płatnikiem a organem podatkowym jest właśnie możliwość dokonywania wymiaru podatków przez tego drugiego. Czynności płatnika mają wyłącznie charakter techniczny: obliczyć **wysokość już istniejącego zobowiązania podatkowego (względnie zaliczki na podatek)**, pobrać podatek i wpłacić na rachunek organu podatkowego. W żadnym wypadku obliczenia wysokości podatku nie należy utożsamiać z dokonaniem wymiaru tego podatku. Dlatego też w trosce o zgodność konstrukcji podatku od spadków i darowizn z ogólnymi zasadami prawa podatkowego, a takie, jak się powszechnie sądzi, zawarte są w Ordynacji podatkowej, należałoby w najbliższym czasie dokonać pewnej korekty w u.p.s.d., chociażby przez wprowadzenie instytucji zaliczki na podatek od spadków i darowizn. Zaliczka ta miałaby w założeniu odpowiadać całej kwocie podatku i byłaby weryfikowana przez urząd skarbowy. W zeznaniu podatkowym podatnicy byłiby zobowiązani do wykazania kwoty zaliczki pobranej przez notariusza. Wydanie i doręczenie decyzji ustalającej podatek w tej sytuacji byłoby już tylko formalnością.

ZAKOŃCZENIE

Mija już ponad pół wieku, odkąd w Polsce ma miejsce „reforma” podatków majątkowych, a wciąż nie można powiedzieć o ich systemie, że jest stabilny. System podatkowy powinien stanowić pewną uporządkowaną logiczną całość złożoną z wzajemnie powiązanych ze sobą i oddziałujących na siebie elementów. Aby całość kształt podatków obciążających szeroko pojęte władanie majątkiem można było nazwać systemem, musi on spełniać pewne minimalne wymogi ekonomiczne i prawne.

Do prawnych wymogów systemu doktryna prawa finansowego zalicza: przejrzystość poszczególnych aktów prawnych składających się na system, ich wewnętrzną zawartość, logiczną konstrukcję rokującą urzeczywistnienie zamierzonego celu, stabilność²⁹⁵. Zbiór polskich aktów prawnych regulujących opodatkowanie majątku takim wymogom niestety nie odpowiada. Trudno powiedzieć, aby polskie ustawy podatkowe – również te dotyczące podatków majątkowych – były przejrzyste, jasne i zrozumiałe dla adresatów. Przeczy temu ogromna ilość orzeczeń SN i NSA dowodząca, że przepisy podatkowe stwarzają jeszcze zbyt dużo problemów nie tylko samym podatnikom, ale również organom podatkowym. Twierdzenie, iż konstrukcje podatków majątkowych są logiczne i pozwalają realizować zamierzone cele, również wydaje się być mocno przesadzone. Uwaga ta odnosi się głównie do podatków: rolnego, leśnego i od nieruchomości. Daniny te – chociażby z uwagi na przestarzały mechanizm ustalania podstawy opodatkowania bazujący na powierzchni nieruchomości zamiast na jej wartości (np. rynkowej) – są mało wydajne, mimo iż w założeniu miały stanowić podstawowe źródło dochodów gmin. Nie można też powiedzieć, iż polskie prawodawstwo w zakresie podatków majątkowych jest stabilne, skoro praktycznie każdego roku Sejm uchwała coraz to nowe zmiany do obowiązujących ustaw podatkowych.

Ekonomicznym wymogiem systemu podatkowego jest zapewnienie zgodności jego poszczególnych podatków ze stosunkami gospodarczymi i społecznymi panującymi w danym państwie²⁹⁶. O zgodności takiej przesądza m.in. właściwe ustalenie podmiotu gospodarczego, od którego przejęty ma być podatek, oraz ustalenie właściwej wysokości przejmowanych kwot. Takie wymogi spełniają nie wszystkie obecnie obowiązujące konstrukcje podatków majątkowych. Przykładem może być podatek rolny, leśny czy od nieruchomości, gdzie niejednoznaczne określenie podmiotów, na których ciąży obowiązek podatkowy w sytuacji, gdy nieruchomość stanowi własność innego podmiotu niż ten, który nią faktycznie włada, rodziło wiele sporów interpretacyjnych i było nawet przedmiotem orzeczenia TK. Nie można też powiedzieć, że konstrukcje podatków majątkowych pozwalają na właściwe – dostosowane do możliwości płatniczych podatnika – ustalenie wysokości świadczenia. Nie chodzi tu może o jakiś nadmierny fiskalizm omawianych danin, ale raczej o zjawisko zupełnie

²⁹⁵ Patrz L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976, s. 174 i n.; C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994, s. 159.

²⁹⁶ C. Kosikowski, E. Ruśkowski (w:) *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994 powołują się w tej materii na: J. Zdzitowiecki, *Systemy podatkowe*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, 1961, nr 1.

odwrotne: w wielu wypadkach rozwiązania w zakresie podatków np. obciążających nieruchomości pozwalają uniknąć płacenia podatku wyższego i uiszczać – od podobnych przedmiotów – daninę zdecydowanie niższą²⁹⁷.

W zakresie podatków majątkowych elementy docelowego systemu są jeszcze zbyt samodzielne, wymagają też jeszcze pewnego dopracowania. Elementy te postarano się w pracy wskazać wraz z propozycjami ich poprawy.

Niezależnie od usprawnienia zasad wymiaru i poboru obecnie obowiązujących podatków majątkowych można byłoby spróbować zaproponować ustawodawcy polskiemu pewne rozwiązania, które dodatkowo pozwoliłyby na trwałe umocnienie ich (podatków) systemu w obowiązującym porządku prawnym.

Po pierwsze: zarówno podatek od spadków i darowizn jak i podatek od czynności cywilnoprawnych stanowią dochód budżetów gmin. W przeciwieństwie jednak do pozostałych podatków majątkowych (również będących dochodami gmin) te akurat pobierane są przez urzędy skarbowe. Dochodzi więc do paradoksalnej sytuacji, gdy o wymiarze i poborze podatków samorządowych decydują organy państwowe. Pierwotnie zakładano, iż zarówno konstrukcja podatku spadkowego, jak i opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych, cechuje się wysokim stopniem trudności, jeśli chodzi o wymiar i pobór tych świadczeń, a w związku z tym do ich realizacji niezbędne jest posiadanie fachowej kadry i zaplecza technicznego. Uznano, iż gminy (czy gminne rady narodowe) nie mają odpowiedniego przygotowania do tego, aby zajmować się „tak trudnymi podatkami”. Jak pokazała wieloletnia praktyka, zdecydowanie więcej problemów związanych z wymiarem i poborem zrodziły przepisy regulujące podatek rolny, leśny czy podatki lokalne – nigdy jednak ustawodawca nie „odebrał” gminom prawa do realizacji tych ostatnich. Wydaje się, iż już od dawna istnieją warunki do tego, aby wszystkie podatki stanowiące dochód budżetów gmin, a więc także podatek spadkowy i podatek od czynności cywilnoprawnych, znalazły się w gestii gminnych organów podatkowych. Twierdzenie o rzekomej trudności np. podatku spadkowego wydaje się co najmniej przesadzone, jeżeli weźmie się pod uwagę chociażby ilość orzecznictwa sądowego dotyczącego podatku od nieruchomości i porówna z liczbą wydanych wyroków odnoszących się do opodatkowania spadków i darowizn.

²⁹⁷ Przykładem może być zdecydowanie niższe opodatkowanie działek gruntów nad jeziorami spełniających wymogi gospodarstwa rolnego (podatek rolny) i znacznie wyższe obciążenie takich samych działek w miastach (podatek od nieruchomości).

Po drugie: w piśmiennictwie prawnopodatkowym od dawna funkcjonuje rozróżnienie pojęć „podatki samorządowe” i „podatki lokalne”²⁹⁸ – pierwsze z nich to wszystkie podatki stanowiące dochód gmin, natomiast drugie to wyłącznie podatki uregulowane przez ustawę o podatkach i opłatach lokalnych, które również stanowią dochód gmin, ale dodatkowo gminy dysponują w ich zakresie największym władztwem podatkowym przejawiającym się głównie w możliwości uchwalania konkretnych stawek podatkowych. Tak się składa, że wszystkie podatki majątkowe stanowią dochód gmin, co więcej – podatki samorządowe, w przedstawionym wyżej ujęciu, to właśnie podatki majątkowe. Wszelkie rozważania dotyczące reformy podatków samorządowych można więc w pełni odnosić do podatków majątkowych. Jeden z postulatów dotyczących reformy podatków samorządowych dotyczy kodyfikacji omawianych danin - proponuje się, aby wszystkie one zostały zawarte w jednej, nowej, ustawie o podatkach lokalnych. Akt taki zawierałby jedynie te najistotniejsze i podstawowe reguły dotyczące stosunku tych świadczeń do podatków państwowych oraz odnoszące się do sposobu ich uchwalania. Gminom pozostawione by już było prawo do ustalenia ich zakresu podmiotowego, przedmiotowego, sposobu ustalania podstawy opodatkowania, stawek podatkowych, warunków zapłaty oraz katalogu ulg i zwolnień²⁹⁹. Powyższa propozycja zasługuje również na uwagę, jednakże mogą pojawić się tutaj pewne wątpliwości: trzeba pamiętać o treści art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym nakładanie podatków, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków **następuje w drodze ustawy**³⁰⁰. Gminom Konstytucja przyznaje na dzień dzisiejszy zaledwie prawo ustalania wysokości podatków w zakresie określonym w ustawie (art. 168 Konstytucji). Dodatkowo Ordynacja podatkowa w art. 4 §2 stanowi, że zakres podmiotowy obowiązku podatkowego, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku oraz stawki podatkowe określają **ustawy podatkowe**. Nigdzie w powołanych przepisach nie ma więc mowy o uchwałach rad gmin, jako źródle powstania obowiązku podatkowego. Skoro więc sam obowiązek w podatkach stanowiących dochód gmin - jego zakres przedmiotowy, podmiotowy, moment powstania itp. - musi wynikać z samej ustawy, nie jest na razie możliwa zmiana stanu prawnego, zgodnie z którą podatki takie określałaby sa-

²⁹⁸ Por. J. Harasimowicz, *O potrzebie reformy systemu podatków lokalnych w Polsce*, (w:) *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego – studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 98.

²⁹⁹ Jak wyżej, s. 99.

ma rada gminy w drodze uchwały. Radzie gminy przepisy nowej ustawy mogłyby pozostawić co najwyżej prawo określenia trybu i warunków płatności, prawo uchwalania innych niż ustawowe zwolnień **przedmiotowych** oraz – co również nie jest sprzeczne z Konstytucją ani Ordynacją podatkową - **zwolnienie wszystkich mieszkańców gminy z danego podatku**³⁰¹. Oddzielnym zagadnieniem pozostawałaby również ocena, czy i kiedy gminy osiągną dostateczny poziom świadomości i dojrzałości, aby w niespotykany dotąd sposób kształtować konstrukcje obowiązujących na ich terenach podatków.

Po trzecie: w doktrynie wysunięto propozycje usunięcia z obrotu prawnego niektórych podatków i jeśli chodzi o podatki majątkowe, postulowano likwidację podatku od posiadania psów³⁰². Podatek ten, mimo swej prostej konstrukcji, wywoływał dość sporo emocji. Często bowiem okazywało się w niektórych gminach, iż wpływy z niego są niewspółmiernie niskie w stosunku do kosztów poboru. Pojawiały się więc postulaty, aby w ogóle znieść ten podatek, albo żeby uczynić go świadczeniem fakultatywnym, tzn. takim, o którego wprowadzeniu na swoim terenie decydowałaby sama gmina. Jeśli chodzi o pierwszy z postulatów, to okazuje się, iż wcale nie jest sprawą łatwą usunąć z systemu podatkowego daninę będącą dochodem gminy. Konstytucja zapewnia gminom udział w dochodach publicznych adekwatny do realizowanych przez nie zadań. Każdorazowe odebranie gminom pewnych dochodów rodzi po stronie Państwa obowiązek zrekompensowania powstałej w ten sposób straty³⁰³. Po pierwsze Skarbu Państwa nie stać na coraz to nowe rekompensaty wypłacane gminom w zamian za „zabierane” im dochody podatkowe, po drugie określenie rzeczywistych strat akurat z tak mało znaczącego podatku w wielu gminach byłoby bardzo utrudnione. Skoro w takim razie zniesienie podatku od posiadania psów wydaje się w praktyce niemożliwe³⁰⁴, niemożliwe też jest - z powodów przed-

³⁰⁰ Odnośnie do interpretacji art. 217 Konstytucji por. także: C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa”, 1999, nr 7, s. 1 i n.

³⁰¹ Zwolnienie takie jest odwróceniem sytuacji, w której podatki gminne byłyby daninami fakultatywnymi. Tu również o ich bycie decydowałaby rada gminy: jeśli nie chciałyby pobierać jakiegoś podatku, to wystarczyłoby, aby zwolniła wszystkich mieszkańców z obowiązku jego opłacania (w podatku fakultatywnym ten sam efekt osiągałaby gmina decydując się na nieuchwalanie tego podatku na swoim terenie).

³⁰² J. Harasimowicz, *O potrzebie...*, op. cit., s. 99.

³⁰³ Tak np. było w przypadku częściowej likwidacji podatku od środków transportowych (polegała ona na usunięciu m.in. samochodów osobowych z zakresu przedmiotowego podatku) – Państwo musiało zrekompensować gminom straty spowodowane tą likwidacją: ustanowiono na rzecz gmin tzw. subwencje drogowe (dziś jej odpowiednikiem jest przewidziana przez ustawę o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 – 2001 jedna z tzw. kwot rekompensujących przysługujących gminom w ramach części rekompensującej subwencji ogólnej).

³⁰⁴ W niektórych gminach (zwłaszcza miejskich) wpływy z podatku od posiadania psów są jednak dość wysokie – np. 15 tys. zł w skali roku. Jak podkreślają skarbnicy takich gmin, są to pieniądze, które mogłyby wystarczyć na pokrycie np. remontu sali gimnastycznej w szkole podstawowej.

stawionych w poprzednim akapicie – uczynienie go fakultatywnym, najbezpieczniej-
szym rozwiązaniem jawi się więc pozostawienie gminom możliwości zwalniania
wszystkich mieszkańców z tej daniny³⁰⁵.

Po czwarte: od pewnego czasu pojawiają się postulaty ujednoczenia zasad
opodatkowania nieruchomości i zamknięcia ich w jednej konstrukcji nowego, jedyne-
go, podatku od nieruchomości³⁰⁶. Dziś przepisy o podatkach obciążających władanie
nieruchomościami „rozstrzelone” są w trzech ustawach, w tym jednej niepodatko-
wej³⁰⁷. Jakkolwiek zjawisko nałożenia ciężaru związanego z kilkoma podatkami na
ten sam przedmiot opodatkowania (nieruchomości) – przy zachowaniu zasady wza-
jemnego wykluczania się takich podatków – nie jest odosobnione w Europie³⁰⁸, sam
pomysł wprowadzenia jednego świadczenia pieniężnego w miejsce dotychczasow-
ych trzech zasługuje na poparcie. Jego wprowadzenie w życie uprościłoby mecha-
nizm wymiaru tej daniny majątkowej i realizowałoby klasyczną zasadę jasności sys-
temu podatkowego³⁰⁹.

Ostatnim godnym uwagi postulatem *de lege ferenda* związanym z reformą po-
datków majątkowych jest koncepcja podatków *ad valorem*. Od długiego czasu trwają
w Polsce prace nad całkowitą przebudową systemu opodatkowania nieruchomości.
Na dzień dzisiejszy składają się na niego podatki: rolny, leśny i od nieruchomości. W
doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, iż najwyższą formą podatku majątkowe-
go, obciążającego zwłaszcza nieruchomości, jest danina, której wysokość uzależnio-
na jest **od wartości majątku**³¹⁰. Niestety w polskim systemie wysokość podatków, w
których obowiązek podatkowy związany jest z faktem władania nieruchomością,
ustawodawca uzależnia od zupełnie innych okoliczności. Nie licząc podatku od nie-
ruchomości obciążającego budowlę, o wysokości pozostałych świadczeń decyduje
powierzchnia lub powierzchnia użytkowa gruntu, budynku lub lokalu. Stan ten przy-
wodzi na myśl próbę mierzenia wartości majątku przy pomocy linijki – czasy, w któ-

³⁰⁵ Jak się jednak okazuje, rząd miał jeszcze jeden, całkowicie odmienny pomysł na „zreformowanie” podatku od posiadania psów. Oto bowiem pojawiły się plany, aby **w miejsce tego podatku** wprowadzić tzw. opłatę sanitarną (osobami zobowiązanymi do jej uiszczenia byłiby – tak jak w omawianym podatku - posiadacze psów). Pomysł ten wydaje się jednak absurdalny, jeśli się weźmie pod uwagę, iż obowiązek uiszczenia tej „opłaty” uzależniony byłby wyłącznie od faktu posiadania psa – nie byłoby więc to świadczenie (jak błędnie sugeruje jego nazwa) odpłatne, lecz w istocie nadal ten sam podatek, jaki na dzień dzisiejszy przewiduje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Nazwa „opłata sanitarna” może się tylko kojarzyć ze świadczeniem odpłatnym uiszczanym w zamian za to, że gmina ze swej strony zobowiązuje się do utrzymywania porządku i usuwania nieczystości po psach. W rzeczywistości obowiązek utrzymywania czystości w związku z posiadaniem psa nadal ciąży na jego posiadaczu.

³⁰⁶ Patrz L. Etel, *Reforma...*, op. cit., s.266.

³⁰⁷ Chodzi tu o omówioną wcześniej ustawę o lasach.

³⁰⁸ Jako przykład podobnych rozwiązań mógłby tu posłużyć chociażby francuski system opodatkowania nieruchomości.

³⁰⁹ Szerzej o zasadach podatkowych patrz A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, op. cit.

rych o rozmiarach majątku mogła decydować powierzchnia posiadanych gruntów, już dawno odeszły w niepamięć. Na dzień dzisiejszy dochodzi do sytuacji, gdy taki sam podatek od nieruchomości płaci osoba posiadająca zrujnowaną szopę jak osoba mająca luksusowo urządzonej dom letniskowy (o tej samej powierzchni co wspomniana wcześniej szopa). Dlatego też rząd projektuje połączyć podatki rolnej, leśnej i od nieruchomości w jedną konstrukcję podatkową – tzw. podatek „katastralny” czyli świadczenie, którego wysokość oparta byłaby o wartość nieruchomości (rolnej, leśnej lub innej) ujętą w katastrze (specjalnym spisie) nieruchomości. Wstępnym etapem tej reformy było wprowadzenie do ustawy o gospodarce nieruchomościami Działu IV zatytułowanego „Wycena nieruchomości”, którego przepisy regulują m.in. metody określania wartości nieruchomości dla celów katastru. Zgodnie z art. 150 ust. 4 u.g.n. wartość katastralną ustala się dla nieruchomości, o których mowa w **przepisach o podatku od nieruchomości**. Z przepisu tego wynika, iż wartość katastralna to wartość nieruchomości określana wyłącznie na potrzeby wymiaru podatku od nieruchomości³¹¹. Duży wpływ na ostateczną wielkość wartości katastralnej nieruchomości ma zastosowanie do jej wyceny jednego z trzech podejść. Podejście porównawcze polega na określeniu wartości nieruchomości przy założeniu, że wartość ta odpowiada cenom uzyskanym za nieruchomości podobne będące przedmiotem obrotu rynkowego. Podejście dochodowe – stosowane do nieruchomości przynoszących dochód – uzależnia wartość nieruchomości od potencjalnej ceny, jaką zapłaciłby za tę nieruchomość nabywca uzależniając ją od przewidywanego dochodu z nieruchomości. Wreszcie podejście kosztowe polega na określeniu wartości nieruchomości przy założeniu, że wartość ta odpowiada kosztom jej odtworzenia pomniejszonym o wartość zużycia nieruchomości. Wyboru właściwego podejścia oraz metody i techniki szacowania nieruchomości dokonuje, uwzględniając m.in. cel wyceny - rzeczoznawca majątkowy.

W ustawie o gospodarce nieruchomościami odwołano się do bliżej nieokreślonych przepisów o podatku od nieruchomości - nie chodziło tu jednak o przepisy obecnie obowiązującej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowany jest podatek od nieruchomości, ale o całkowicie nową **ustawę o podatku od nieruchomości**. Takiej ustawy niestety jeszcze Sejm nie uchwalił. Co więcej – w ostatnim czasie daje się zauważyć niemalże całkowite zahamowanie prac nad projektem ta-

³¹⁰ L Etel, *Reforma...*, op. cit., s. 218 - 219

kiego aktu prawnego. W tym stanie rzeczy przepisy Działu IV u.g.n. wydają się być martwe mówiąc o instytucji, której próżno szukać w obowiązującym systemie prawnym. Podobną uwagę można odnieść do ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne, która w art. 7 ust. 1 pkt 2 lit a) nakłada na Służbę Geodezyjną i Kartograficzną organizowanie i finansowanie prac geodezyjnych i kartograficznych, w tym rejestrację stanów prawnych i faktycznych nieruchomości (**kataster**) oraz – w art. 7 ust 1 pkt 12 – przygotowanie organizacyjno – techniczne i wdrożenie **katastru**. Ustawodawca użył w ustawie pojęcia „kataster”, ale nie zdefiniował go. Tak więc przepisy o katastrze jako instrumencie służącym do wymiaru podatku „katastralnego” wydają się niejako „czekać” na wprowadzenie w życie nowej ustawy o podatku od nieruchomości. Główną przeszkodą na drodze do ustanowienia jednego (jedynego) podatku obciążającego wszelkie rodzaje nieruchomości, bazującego na wartości nieruchomości jako podstawie opodatkowania wydaje się być wciąż silne na polskiej arenie politycznej lobby „rolnicze” (partie zrzeszające producentów rolnych). Rolnicy boją się nowego podatku „katastralnego”, przeczuwając że spowoduje on drastyczne zwiększenie ciężarów podatkowych związanych z władaniem przez nich gruntami gospodarstw rolnych (lub lasami). Nie chcą oni wierzyć rządowi, który zapewnia, iż dla pewnych kategorii podatników (głównie właśnie dla rolników) przewidziane zostaną specjalne ulgi i zwolnienia podatkowe mające na celu zrównanie wysokości nowych obciążeń podatkowych z dotychczasowymi³¹².

Wyższość podatku *ad valorem* nad daniną, w której podstawa opodatkowania bazuje na znamionach zewnętrznych takich jak np. powierzchnia, przejawia się głównie w zdecydowanie większej efektywności. Efektywność rozumiana jest głównie jako potencjalna możliwość zapewnienia wysokich wpływów budżetowych. Aby te wpływy zwiększyć, ustawodawca musiałby albo wprowadzić stosunkowo wysokie stawki podatkowe, albo w odpowiedni sposób uregulować zasady wyceny nieruchomości.

Bez względu na wybraną metodę może się okazać, iż u wielu podatników będących właścicielami nieruchomości obciążenia z tytułu władania tymi nieruchomościami

³¹¹ Jest więc ona zupełnie odrębną kategorią wartości nieruchomości – inną niż wartość rynkowa czy tzw. wartość odtworzeniowa, o których mowa w art. 150 ust. 2 i 3.

³¹² Tymczasem jednak, aby stopniowo przyzwyczajać społeczeństwo do – jak się zdaje – nieuchronnego wprowadzenia w przyszłości jednego podatku od nieruchomości (opartego na katastrze), najnowsze projekty zmian do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przewidują, że w odniesieniu do budynków lub ich części związanych z działalnością gospodarczą (oraz budowli) podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie stanowiła ich wartość ustalana na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w

znacznie wzrosną w porównaniu do stanu obecnego – mogłoby to być widoczne zwłaszcza w odniesieniu do nieruchomości rolnych będących w gestii podmiotów, które w żaden sposób z rolnictwem nie są powiązane. O ile sama idea maksymalizacji dochodów budżetowych gmin zasługuje na pełne poparcie, o tyle wzrost tych dochodów nie może się odbyć kosztem samych podatników. Aby reforma podatków majątkowych, a zwłaszcza tych obciążających nieruchomości, zyskała społeczne poparcie lub przynajmniej nie napotkała na powszechny opór społeczeństwa, polski ustawodawca powinien rozważyć jedną wskazówkę: reforma opodatkowania majątku, jako jeden z trzonów ogólnej reformy opodatkowania ludności, powinna być ściśle zsynchronizowana z procesem przebudowy podatków dochodowych. W ostatnich latach dominuje – w zakresie opodatkowania dochodów – tendencja do obniżania stawek podatkowych „Ceną” za zwiększenie obciążenia z tytułu nowego podatku od nieruchomości mogłoby więc być odpowiednio zgrane w czasie następane obniżenie stawek w podatku dochodowym³¹³.

tym roku (a w przypadku tego typu obiektów całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego).

³¹³ Warunkiem powodzenia procesu reformowania podatków obciążających nieruchomości jest również pełna jego synchronizacja z pracami nad przebudową systemu ewidencjonowania nieruchomości. Na niepokojące zjawisko braku takiej synchronizacji zwraca uwagę L. Etel, *Reforma...*, op. cit., s. 267.