

WERONIKA GRABOWIECKA, MAŁGORZATA SŁODOWA-HELPA

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI JAKO PRZEDMIOT KONFLIKTÓW MIĘDZY GMINAMI I PŁATNIKAMI (STUDIUM PRZYPADKU)

I. UWAGI WSTĘPNE

Podatek od nieruchomości jest w Polsce najważniejszym i najbardziej wydajnym podatkiem lokalnym o szerokim i jednolitym zakresie podmiotowym, zrównującym kategorie podmiotów fizycznych i prawnych. Ze względu na możliwość oddziaływania na gospodarkę terenu, jak i płynące z tego tytułu dochody, zajmuje on szczególne, priorytetowe miejsce w lokalnym systemie podatkowym. Jakkolwiek bowiem jego udział w dochodach własnych gmin jest zróżnicowany, zwłaszcza na obszarach wiejskich, to jednak przynosi im, jeśli nie największe, to jedno z największych dochodów. Będąc tak ważnym źródłem dochodów własnych większości gmin, podatek od nieruchomości pełni również dwie ważne funkcje – fiskalną i stymulacyjną. Jako dochód zasilający w całości budżet gminy, umożliwia organom samorządu terytorialnego realizację zadań wyznaczonych przez ustawodawcę. Jednocześnie, w wyniku uprawnienia gmin do różnicowania stawek podatkowych lub wprowadzania zwolnień, daje im możliwość oddziaływania na rozwój lokalny, m.in. przyciągania inwestorów zewnętrznych, pobudzania przedsiębiorczości i tym samym rozwiązywania trudnych problemów na lokalnym rynku pracy.

Wraz z zapoczątkowanym w 1989 r., równolegle ze zmianami ustrojowymi państwa, procesem przenoszenia uprawnień na jednostki samorządu terytorialnego (gminy), określone zostały ich kompetencje w zakresie poboru podatku od nieruchomości. Mimo z pozoru prostej konstrukcji, podatek ten od samego początku nastroczał wiele problemów interpretacyjnych, zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym. Rozbieżne interesy podmiotów obciążanych podatkiem od nieruchomości oraz gmin, na rzecz których jest pobierany i stanowi ważną część ich dochodów, sprawiły, że wokół wymiaru tego podatku powstawały konflikty rozstrzygane przez Naczelny Sąd Administracyjny, a ostatnio nawet przez Sąd Najwyższy i Trybunał Konstytucyjny.

Od kilku lat przedmiotem największych bodaj sporów interpretacyjnych oraz rozbieżności w orzecznictwie i doktrynie jest opodatkowanie podziemnych wyrobisk górniczych. Nie dziwi więc fakt, że przy braku regulacji prawnych jednoznacznie przesadzających, jak zakwalifikować te obiekty oraz w sytuacji gdy obowiązujące przepisy zawierały rozwiązania pozwalające – zgodnie z prawem – na różną interpretację, strony korzystały z tej możliwości, zwłaszcza że w grę wchodziły kwoty stanowiące pokaźną część

kosztów przedsiębiorstw, jak i budżetów lokalnych. Podatek od nieruchomości, bezpośrednio wpłacany na rachunek gminy (poza podatkami pośrednimi, czyli podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym), jest przecież jednym z ważnych podatków obciążających koszty działalności przedsiębiorstw¹. O randze problemu świadczy najlepiej fakt, że finansowe skutki rozstrzygnięć takich sporów mogą prowadzić nie tylko do przejściowego stanu nierównowagi i deficytu budżetowego, lecz w skrajnych przypadkach nawet do „bankructwa” kopalń lub gmin, w obrębie których funkcjonują. Zdarza się przecież, że zobowiązania finansowe takiego podmiotu są większe niż łączne świadczenia wszystkich pozostałych podmiotów funkcjonujących w gminie. Rozbieżności w zakresie interpretacji ustaw nie są odosobnionym przypadkiem, mają również miejsce w odniesieniu do opłaty eksploatacyjnej uiszczanej na ogół przez tych samych podatników².

Nie trzeba szeroko uzasadniać, jak ważne jest podejmowanie tej problematyki, nie tylko z punktu widzenia sprawnego realizowania dochodów gminnych, obowiązków spoczywających na podatnikach i płatnikach, ale także ze względu na potrzeby likwidacji licznych luk prawnych i kolizji w polskim ustawodawstwie czy niejasno określonych kompetencji. Przedstawione w artykule przypadki nie są odosobnione – świadczą o tym najlepiej procesy zachodzące w innych gminach w Polsce.

Podstawowym warunkiem sprawnego funkcjonowania samorządu terytorialnego, a równocześnie niezwykle trudną kwestią i wyzwaniem dla elit rządzących, jest zachowanie konstytucyjnej zasady, w myśl której jednostki samorządu powinny mieć zapewnione odpowiednie podstawy finansowe niezbędne do prawidłowego wykonywania powierzonych im zadań³. Konstytucja wyposaża również te jednostki w określony zakres władztwa podatkowego, którego granice regulowane są już przez odrębne ustawy⁴.

Z kolei gminy, powiaty i województwa samorządowe mają nie tylko prawo, lecz także obowiązek posługiwania się takim zespołem działań składających się na politykę finansową, które umożliwią racjonalne gospodarowanie środkami, a równocześnie będą zgodne z interesem społeczności lokalnej. W obliczu wielu potrzeb i ograniczonych możliwości finansowych polskie samorządy stoją ciągle wobec konieczności trudnego wyboru priorytetów i sposobów ich realizacji. Realia transformacji zmieniły też radykalnie warunki funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Obowiązek efektywnego działania, wynikający z warunków gospodarki rynkowej, wymusza potrzebę sprawnego zarządzania, w tym świadomego podejmowania decyzji

¹ D. Szewczyk, *Podatki i opłaty lokalne*, Warszawa 1999, s. 5-6.

² W. Grabowiecka, *Opłata eksploatacyjna jako źródło konfliktów pomiędzy gminami a przedsiębiorstwami na przykładzie gminy Polkowice i KGHM Polska Miedź S.A. w Lubinie*, Zeszyty Studiów Doktoranckich, Wydział Ekonomii Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, z. 9, Poznań 2003, s. 5-28.

³ W tym fundamentalnym akcie prawnym cały jeden rozdział (rozdział VII) jest poświęcony wyłącznie samorządowi terytorialnemu (*Konstytucja RP*, Dz. U. 1997, Nr 78, poz. 483). Zawiera on źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego z podkreśleniem ich gwarancji ustawowej i zasady adekwatności dochodów do zadań i kompetencji. Por. A. Szewczuk, *Aktywny system kreowania zasobów finansowych na poziomie jednostek samorządu terytorialnego warunkiem podnoszenia konkurencyjności regionów*, w: *Finanse publiczne wobec procesów globalizacji*, pod red. L. Pawłowicza i R. Wierzyby, Gdańska Akademia Bankowa, Gdańsk-Jurata 2003, s. 322-333.

⁴ E. Chojna-Duch, *Finanse publiczne i polskie prawo finansowe – zarys wykładu*, Instytut Studiów Samorządowych, Warszawa 2000, s. 169.

finansowych opartych na przekonaniu, że podstawę funkcjonowania każdego podmiotu stanowią odpowiednie do występujących potrzeb dochody, których pozyskanie powinna zagwarantować właściwie ukierunkowana i realizowana polityka ekonomiczna centrum.

Szczególne znaczenie ma polityka finansowa na szczeblu gminy. Zakres realizowanych zadań jest tu bowiem najszerszy i występuje największe zaangażowanie środków finansowych. Samorządowego podmiotu o zasięgu lokalnym nie są też w stanie zastąpić nawet najlepiej działające instytucje centralne i regionalne. Niezależnie od pochodzenia pomysłu, zaangażowanych w jego realizację podmiotów, przeznaczonych na ten cel środków, zawsze bowiem odnosi się on do konkretnego terenu (gminy) i na nim jest realizowany. Zadania wyznaczone gminom wymagają jednak nie tylko ustawowo zagwarantowanych, ale nade wszystko stabilnych źródeł dochodów, których wydajność stanowić powinna granicę dla optymalizacji decyzji finansowych związanych ze skalą podejmowanych działań. Każda jednostka samorządu terytorialnego, poprzez organy stanowiące, ma z kolei prawo samodzielnie decydować o kierunkach uprawianej polityki finansowej, dobierając do ich realizacji dostępne i adekwatne środki oraz wykorzystując odpowiednie metody i instrumenty finansowe.

W polskich realiach, ze względu na brak spójnych systemowych rozwiązań dotyczących finansów publicznych, jak i tymczasowość dotychczasowych regulacji prawnych, realizacja tych postulatów była do tej pory wyraźnie utrudniona. W tych warunkach za część popełnionych błędów w zakresie prowadzonej polityki finansowej nie można obciążać odpowiedzialnością władz gminy. Na tle rozwiązań prawnych obowiązujących w innych krajach, narzędzia realizacji zadań lokalnej polityki są niekompletne i niedostosowane do warunków i możliwości samorządu. Wynika to nie tylko z zasad i poziomu finansowania zadań, niespójności norm prawnych, niejasno określonych kompetencji, ale także z braku odpowiedniego przygotowania kadr, a także aktualnych koncepcji rozwiązywania złożonych problemów społeczno-gospodarczych. Gwarancji stabilizacji nie przyniosła ustawa o finansach publicznych ani tymczasowo obowiązujące i wciąż korygowane kolejne ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Wprawdzie wielokrotnie podejmowane były próby opracowania nowego systemu finansowania samorządów, jednak do końca 2003 r. żaden z przygotowanych wcześniej projektów nie doczekał się pozytywnego finału legislacyjnego. Jakkolwiek od 2004 r. postawę systemu finansowania samorządów stanowi nowa ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, uchwalona po długich debatach przez Sejm RP 13 listopada i podpisana przez Prezydenta RP 28 listopada 2003 r., to jednak – zdaniem części działaczy samorządowych oraz specjalistów z tego zakresu – nadal nie rozwiązuje ona wszystkich problemów na tym polu⁵.

W bogatej literaturze przedmiotu, dotyczącej finansów publicznych oraz polityki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, znajdują się obszerne informacje dotyczące istoty i charakteru podatku od nieruchomości,

⁵ Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tekst jedn.: Dz. U. 2003, Nr 203, poz. 1966.

jego miejsca w polskim systemie podatkowym⁶. Zamieszczone są też komentarze wyjaśniające regulacje dotyczące wymiaru i poboru tego podatku oraz liczne problemy interpretacyjne, jakie w praktyce stwarzały dotychczasowe przepisy. Zaprezentowane zostały nawet najbardziej znaczące i kontrowersyjne wyroki i uchwały Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Konstytucyjnego dotyczące tego podatku wraz z argumentami, które miały decydujące znaczenie przy rozstrzyganiu danej sprawy⁷.

Problematyka opodatkowania podziemnych wyrobisk górniczych doczekała się także wielu opracowań, w szczególności redagowanych przez L. Etela⁸. W tym kontekście prezentacja kontrowersji powstałych wokół wymiaru podatku od nieruchomości oraz ich źródeł nie stanowi już *novum*.

Celem niniejszego opracowania, będącego studium przypadku, jest jednak ocena skali i charakteru konfliktów oraz konsekwencji zastosowanych rozstrzygnięć. W empirycznej części rozważań wykorzystane zostały materiały dotyczące sporów pomiędzy Kombinatem Górniczo-Hutniczym Miedzi „Polska Miedź” S.A. w Lubinie a gminą Polkowice, na terenie której Spółka prowadzi działalność. Płatnikami tego podatku są wchodzące w skład KGHM „Polska Miedź” S.A. Zakłady Górnicze „Polkowice-Sierszowice” i Zakłady Górnicze „Rudna” w Polkowicach. W szczególności poddane zostały analizie kwestie dotyczące podziemnych wyrobisk górniczych oraz linii elektroenergetycznych.

Wybór gminy Polkowice nie był przypadkowy, znajduje się ona przecież w czołówce najbogatszych gmin w Polsce, wielokrotnie też zajmowała wysokie lokaty w różnych zestawieniach dotyczących atrakcyjności i potencjału rozwojowego, sporządzonych na podstawie wielokierunkowych badań nad lokalnym rozwojem m.in. przez Centrum Badań Regionalnych⁹. Niewiele polskich gmin doświadczyło równie dynamicznych zmian, jak właśnie Polkowice, które w krótkim czasie zmieniły swoje oblicze, w dużej mierze właśnie dzięki możliwościom płynącym z poboru podatku od nieruchomości i opłaty eksploatacyjnej. Uzyskiwane dochody pozwoliły samorządowi na realizację wielu przedsięwzięć „wyciągających gminę z cywilizacyjnego dołka”. Niekwestionowana ekspansja inwestycyjna nie może jednak przysłańać trudnych problemów związanych z zagrożeniem bezpieczeństwa mieszkańców, potrzebą zapewnienia im możliwości rozwojowych, a głównie miejsc

⁶ J. Bogusławska-Klejment, *Podatek od nieruchomości, Poradnik prawny INFOR*, Warszawa 1999; N. Gajl, *Modele podatkowe, podatki lokalne*, Wyd. Sejmowe, Warszawa 1996; L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003; L. Jędrzejewski, *Polityka finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2004; S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, wyd. 2 uaktualnione, PWN, Warszawa 2001; L. Patrzalek, *Finanse samorządowe*, wyd. 2, Wydawnictwo AE im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2000; K. Piotrowska-Marczak, *Finanse lokalne w Polsce*, Warszawa 1997; *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.

⁷ L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Seria: „Podatkowe Komentarze Praktyczne”, C. H. Beck, Warszawa 2003; L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości – problemy praktyczne*, Białystok 2001; G. Liszewski, *Podatek od nieruchomości po zmianach*, Oficyna Wydawnicza „AJG”, Bydgoszcz 2003.

⁸ L. Etel, *Pojęcie wyrobiska górniczego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 7; L. Etel, *Podatek od nieruchomości a podziemne wyrobiska górnicze*, „Finanse Komunalne” 2003, nr 2, s. 22-27; R. Mastalski, *Opodatkowanie budowl w wyrobiskach górniczych*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 12.

⁹ Wskaźniki, na podstawie których przyznawane są lokaty w rankingu, konstruowane są w taki sposób, by nie tylko ocenić poziom rozwoju, lecz także jego przyszłe możliwości.

pracy w przyszłości, po zakończeniu działalności KGHM. W tych warunkach władze lokalne potrzebują nade wszystko stabilizacji finansowej, funkcjonujące w gminie podmioty gospodarcze, instytucje i organizacje powinny tworzyć swego rodzaju układ wzajemnie powiązany, którego wiodącym celem byłby zrównoważony rozwój umożliwiający przewyższanie lub maksymalne ograniczenie zagrożeń ekologicznych i społeczno-ekonomicznych. Trwały zrównoważony rozwój jest bowiem możliwy tylko w zintegrowanych wewnętrznie wspólnotach lokalnych i regionalnych. Mimo że siła i kierunki oddziaływania tych partnerów mogą być różne, to jednak sieć powiązań, współdziałanie w realizacji ważnych zadań, spójność tworzonego przez nie układu oraz właściwy podział ról stanowią podstawę skuteczności działań. Przedstawiony przypadek dowodzi, że jakkolwiek pogłębienie niezbędnego współdziałania w obrębie wspólnot lokalnych nie zawsze jest łatwe, to jednak, przy dobrej woli stron, możliwe.

Liczymy, że niniejsze opracowanie wzbogaci dotychczasowy stan wiedzy oraz stanowić będzie podstawę szerszych dyskusji i uogólnień.

II. ISTOTA I CHARAKTER PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI W POLSCE W ŚWIEŁIE ROZWIĄZAŃ W INNYCH USTAWODAWSTWACH

Jednym z kryteriów podziału podatków jest władztwo podatkowe, według którego dzieli się je na podatki nakładane przez państwo i władze samorządowe¹⁰.

Wprawdzie polskim władzom samorządowym przysługuje władztwo podatkowe, niemniej w dość ograniczonym wymiarze. Jego zakres regulowany jest ustawowo, czyli przez władzę państwową. Uchwalanie podatków przez władze samorządowe jest też obwarowane zgodą mieszkańców reprezentowanych przez radnych, którzy uchwalają stawki podatkowe – w wyznaczonych granicach pomiędzy najwyższymi i najniższymi wytyczonymi przez ustawodawcę. Decyzje o ewentualnych ulgach, zwolnieniach, umorzeniach, prolongatach oraz rozłożeniu na raty podejmuje wójt, burmistrz lub prezydent miasta.

Jak już wspomniano, podatek od nieruchomości należy w Polsce do podatków lokalnych, zasilających w całości budżety gmin, na terenie których są położone nieruchomości lub obiekty budowlane podlegające opodatkowaniu. Po reaktywowaniu samorządu, finanse gmin regulowały przepisy ustawy z 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w latach 1991-1993 oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym¹¹, którą następnie zastąpiła ustawa z 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin¹². Od 1 stycznia 1999 r. w zakresie finansowania gmin obowiązywały

¹⁰ Podatki łączone są na ogół z instytucją państwa, ponieważ podstawowe ich rodzaje kształtowane są przez władze państwowe. Jest to konsekwencją dążenia władz publicznych do respektowania elementarnych zasad podatkowych, w tym zasady powszechności i sprawiedliwego rozłożenia ciężarów podatkowych; S. Owsiak, op. cit., s. 159.

¹¹ Ustawa z 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w latach 1991-1993 oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 89, poz. 518 ze zm.).

¹² Ustawa z 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (tekst jedn.: Dz. U. 1998, Nr 30, poz. 164 ze zm.).

przepisy nowelizowanej ustawy z 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2002¹³, a obecnie, tj. od początku 2004 r., wspomniana już ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Dokładne uregulowania prawne w zakresie podatku od nieruchomości zawiera ustawa o podatkach i opłatach lokalnych z 12 stycznia 1991 r., szeroko znowelizowana w październiku 2003 r.¹⁴

W większości krajów podatek od nieruchomości traktowany jest również jako podatek lokalny. Decyduje o tym kilka czynników¹⁵:

- po pierwsze, jest on związany ściśle z terenem, a więc nie doprowadza do niekorzystnej ucieczki podatników z danego obszaru, jak to może się zdarzyć przy innych podatkach;
- po drugie, konstrukcja i formy poboru tego podatku są stosunkowo proste, co odpowiada istocie i charakterowi modelu podatków lokalnych i równocześnie umożliwia jego obsługę przez niezbyt doświadczony i wyspecjalizowany lokalny aparat administracyjny;
- po trzecie, istnieje bardzo ściśle powiązanie między przeznaczeniem nieruchomości, sposobem jej wykorzystania, remontami, konserwacją itp. a zadaniami władz lokalnych, które muszą – odpowiednio do stanu istniejących nieruchomości i ich przeznaczenia – ukształtować i rozwinąć infrastrukturę, dokonać szeregu robót adaptacyjnych, np. budując drogi, doprowadzając oświetlenie czy wodociągi.

Podatek od nieruchomości stanowi podstawową formę podatków samoistnych. Jakkolwiek zaliczany jest w Polsce do grupy podatków majątkowych¹⁶, to jednak nie jest on uzależniony od dochodów i korzyści uzyskiwanych z danej nieruchomości, ani tym bardziej od warunków materialnych podatnika. Obowiązek jego zapłaty wynika zatem z samego faktu władania nieruchomością (własność, posiadanie lub zarządzanie), niezależnie od tego, czy wiąże się uzyskiwaniem dochodu¹⁷. Jako podatek od majątku (własności, użytkowania wieczystego czy samoistnego lub zależnego posiadania nieruchomości) odzwierciedla więc tylko w pewnej mierze stan zamożności mieszkańców konkretnej gminy. Najpełniej majątkowy charakter podatku odzwierciedla teza wyrażona w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 marca 1994 r.: „Podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy w tym znaczeniu, że opodatkowaniu podlega posiadanie nieruchomości bez względu na to, czy nieruchomość ta przynosi dochody, czy też na tę nieruchomość należy ponieść nakłady w celu utrzymania jej w stanie zdatnym do użytku, a także na pewnym poziomie estetycznym”¹⁸. Opodatkowaniu podle-

¹³ Ustawa z 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2003 (Dz. U. Nr 150, poz. 983 ze zm.).

¹⁴ Dz. U. 2002, Nr 9, poz. 84 z późn. zm.; Dz. U. Nr 200, poz. 1683.

¹⁵ N. Gajl, op. cit., s. 36.

¹⁶ Istota ekonomiczna tej kategorii podatków sprowadza się do tego, iż z posiadaniem majątku wiąza się pewne korzyści. Osoby posiadające majątek są bowiem w stanie – w związku z uzyskiwanymi pożytkami – zaspokajać na wyższym poziomie swoje potrzeby życiowe, gospodarcze, socjalne lub bytowe.

¹⁷ Wynika to z uregulowań ustawowych, które nie przewidują możliwości modyfikowania obowiązku podatkowego ze względu na osobę podatnika.

¹⁸ Sygn. akt SA/Gd 1200/93; por. J. Bogusławska-Klejment, *Podatki od nieruchomości i inne lokalne na tle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, wyd. 2 rozszerzone, Ośrodek Doradztwa i Szkolenia TUR, Jaktorów 1999, s. 11.

ga zatem władanie majątkiem (grunty, budynki, budowle itd.) i wysokość świadczenia nie jest w żaden sposób uzależniona od dochodów uzyskiwanych z danej nieruchomości.

Wymiar podatku od nieruchomości jest stosunkowo prosty, gdyż za podstawę opodatkowania przyjmuje się powierzchnię użytkową budynków i powierzchnię gruntów, a tylko w niewielkim zakresie uwzględnia się jej wartość. W konsekwencji cechą podatku od nieruchomości jest to, że nie podlega on gwałtownym wahaniom (jak np. podatki dochodowe), a zmiany w dochodach budżetowych gmin z tytułu tego podatku nie powinny być trudne do oszacowania. Zwykło się też przyjmować, że – w porównaniu z innymi rodzajami podatków – cechą podatku od nieruchomości jest większa możliwość jego wyegzekwowania, gdyż zinwentaryzowana nieruchomość nie może „się zagubić” w szarej strefie (innymi słowy: nie może zniknąć z ksiąg).

Podmiotem podatku od nieruchomości jest właściciel bądź samoistny posiadacz lub wieczysty użytkownik nieruchomości, którymi są: a) grunty, b) budynki lub ich części, c) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Dla powstania obowiązku podatkowego podstawowe znaczenie ma tytuł własności.

Podmiotem czynnym podatku od nieruchomości jest gmina, która wykorzystuje swoje atrybuty i posługuje się środkami administracyjnymi przy jego ściąganiu. Podmiotem biernym (podatnikiem) są osoby prawne, fizyczne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej.

Z art. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2003¹⁹ wynika, że podatek od nieruchomości jest dochodem gminy, a zasady jego poboru regulują odrębne ustawy, które dają radom gmin uprawnienia do ustalania szczegółowych stawek podatku od nieruchomości oraz wprowadzania dalszych zwolnień w podatku od nieruchomości, poza przewidzianymi ustawą. Stosownie do przepisów art. 17 powołanej ustawy udzielanie ulg, odraczanie, umarzanie, rozkładanie na raty oraz zaniechanie poboru w podatku od nieruchomości należało do kompetencji przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego – obecnie wójta, burmistrza, prezydenta miasta. W myśl art. 4 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁰, obowiązkiem podatkowym jest nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Jest to więc świadczenie przymusowe, które trzeba wnieść na rzecz gminy. Każda osoba fizyczna oraz każda osoba prawna będąca właścicielem nieruchomości powinna mieć świadomość, iż z własnością tą wiąże się nie tylko przywileje, jak np. prawo do rozporządzania rzeczą czy też prawo do czerpania pożytków, lecz także obowiązki. Jednym z podstawowych obowiązków jest konieczność opłacania podatku od nieruchomości²¹, podatnik ma jednak wpływ na wysokość tego świadczenia albo poprzez rozbudowany system ulg, zwolnień i wyłączeń od podatku, albo poprzez takie

¹⁹ Ustawa z 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2003, op. cit.

²⁰ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

²¹ J. Bogusławska-Klejment, *Podatek od nieruchomości...*, s. 7.

legalne „ustawianie” swojej działalności, aby płacić podatek na przykład według korzystniejszej stawki podatkowej²².

Stawki podatku od nieruchomości są zróżnicowane i zależą od rodzaju nieruchomości (obiektu budowlanego) oraz sposobu jego wykorzystania. Uzależnia się je od podstawy opodatkowania. W przypadku budynków²³ lub ich części podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia użytkowa²⁴ wyrażona w metrach kwadratowych, gruntów – powierzchnia wyrażona w metrach kwadratowych²⁵, natomiast budowli – ich wartość początkowa, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku (w odniesieniu do budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego)²⁶. Stawka podatku od budowli jest więc stała, określona procentowo i wynosi 2% wartości będącej podstawą amortyzacji, natomiast pozostałe stawki mają charakter kwotowy.

Powstanie oraz wygaśnięcie obowiązku podatkowego dotyczy zarówno przedmiotu podatku, jak i podmiotu podatku od nieruchomości. Konkretyzacją obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości jest ciążące na podatniku zobowiązanie podatkowe, a więc wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz gminy podatku w wysokości, terminie oraz miejscu określonych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych²⁷.

W zakresie podatku od nieruchomości wyróżnia się dwa sposoby powstania zobowiązania podatkowego. Osobom fizycznym podatek od nieruchomości ustala (wydając decyzję) wójt, burmistrz lub prezydent miasta właściwy ze względu na miejsce położenia nieruchomości. Zobowiązanie podatkowe w tym przypadku powstaje w chwili doręczenia decyzji ustalającej wysokość podatku. Osoby prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej są obowiązane samodzielnie obliczać i wpłacać należny podatek na rachunek właściwej gminy bez wezwania, tj. bez konieczności otrzymania decyzji ustalającej wysokość podatku. Zobowiązanie podatkowe tych podmiotów powstaje bowiem z mocy prawa jednocześnie z chwilą powstania obowiązku podatkowego.

²² P. Ratajew, *Nieruchomości, prawo, podatki, praktyka. Wpływ podatnika na wysokość podatku od nieruchomości*, C. H. Beck, Warszawa 1999, s. 197.

²³ Za budynek uważany jest obiekt budowlany umocowany w ziemi lub na ziemi, posiadający ściany lub słupy albo filary oraz pokrycie dachowe.

²⁴ Za powierzchnię użytkową budynku uważa się powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz sztywów dźwigów. 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.

²⁵ Stawka od 1m² powierzchni użytkowej obowiązuje w przypadku budynków mieszkalnych lub ich części, budynków lub ich części związanych z działalnością gospodarczą, budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej oraz pozostałych budynków lub ich części. Od gruntów związanych z działalnością gospodarczą, zabudowanych i niezabudowanych, będących w posiadaniu przedsiębiorcy bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków, obowiązuje stawka od 1m² powierzchni, podobnie jak od gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych oraz pozostałych.

²⁶ Jeżeli obowiązek podatkowy od budowli powstał w ciągu roku podatkowego – podstawę opodatkowania tej budowli stanowi wartość ustalona do obliczenia amortyzacji na dzień powstania obowiązku podatkowego.

²⁷ Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2002, Nr 9, poz. 84 ze zm.).

Organy podatkowe gminy nie mają więc żadnych uprawnień do określania podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości oraz jego skali. Mają wpływ na wysokość stawek, zwolnienia oraz tryb płatności²⁸.

Rada gminy określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym, że nie mogą one przekroczyć rocznie stawek maksymalnych zamieszczonych w komunikacie Ministra Finansów na dany rok podatkowy. Wzrost stawek maksymalnych w stosunku do roku poprzedniego odpowiada wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług.

Przy określaniu stawek rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu, a ponadto stan techniczny oraz wiek budynków.

Obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub jego części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona, albo w którym rozpoczęto użytkowanie budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem. Jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpiła zmiana sposobu wykorzystania budynku albo gruntu lub ich części, mająca wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zmiana ta nastąpiła.

Obowiązek podatkowy wygasa z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek. Jeżeli obowiązek podatkowy powstał lub wygasł w ciągu roku, podatek za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek.

Osoby fizyczne są obowiązane złożyć właściwemu organowi gminy informacje o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku w podatku od nieruchomości oraz informować ten organ o zaistnieniu zmian w terminie 14 dni od ich zaistnienia.

Na podstawie decyzji wydanej przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) podatek od nieruchomości jest płatny w czterech ratach²⁹. Jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpiło wygaśnięcie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, wójt (burmistrz, prezydent miasta) dokonuje zmiany decyzji, na podstawie której ustalony został ten podatek.

Osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz jednostki organizacyjne Lasów Państwowych są zobowiązane:

- składać w terminie do 15 stycznia organowi gminy właściwemu ze względu na miejsce położenia nieruchomości deklaracje na podatek

²⁸ S. Kańduła, *Samodzielność finansowa samorządu gminnego w Polsce po 1993 r.*, Wyd. Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2003, s. 62.

²⁹ W następujących terminach: do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego.

od nieruchomości na dany rok podatkowy, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku;

- odpowiednio skorygować deklaracje w razie zaistnienia zmian;
- wpłacić obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości – bez wezwania – na rachunek budżetu właściwej gminy za poszczególne miesiące, w terminie do 15 każdego miesiąca.

Zwolnienia od podatku od nieruchomości mają na celu wyłączenie z opodatkowania pewnej grupy nieruchomości, których opodatkowanie ze względu na charakter, pełnione funkcje, przepisy prawa i inne przyczyny nie byłoby pożądane³⁰. Zwolnienia od podatku od nieruchomości można podzielić na trzy grupy:

- zwolnienia określone ustawą o podatkach i opłatach lokalnych,
- zwolnienia przewidziane na podstawie odrębnych ustaw,
- zwolnienia wprowadzane przez radę gminy.

Zwolnienia określone w art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych³¹ mają charakter generalny – przedmiotowy, gdyż obowiązują na obszarze całego kraju i dotyczą wszystkich podatników i określonych przedmiotów podatku.

Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia niż określone tą ustawą – mają one wówczas charakter szczególny, obowiązujący na terenie danej gminy. Samodzielność rady gminy nie może jednak oznaczać możliwości ograniczania, modyfikowania czy cofnięcia przez radę zwolnień określonych w ustawie. Ciężar podatkowy związany z posiadaniem danej nieruchomości może być zachętą lub też zniechęcą potencjalnych przedsiębiorców do inwestowania i lokalizacji swojej działalności w tym, a nie innym miejscu³².

Instytucja podatku od nieruchomości nie jest polską specjalnością, dani na ta jest znana właściwie w każdym ustawodawstwie i stanowi jedno z ważniejszych i zarazem bardziej stabilnych źródeł dochodów lokalnych w większości krajów wysoko rozwiniętych³³. W wielu krajach anglosaskich oraz w Holandii z tego podatku uzyskuje się ponad 50% wszystkich wpływów. We Włoszech, Francji, Japonii i Hiszpanii, a także w Niemczech i Austrii podatki od nieruchomości mają nieco mniejsze znaczenie, choć i tam są ważnym źródłem dochodów lokalnych. W niektórych zaś krajach, np. w Belgii, Grecji czy Szwecji, podatki od nieruchomości są w całości odprowadzane do budżetu państwa³⁴.

Modele podatków od nieruchomości przybierają jednak różne nazwy i konstrukcje. Część ustawodawstw posługuje się nazwą „podatek od nieruchomości”, inne używają określenia „podatek od majątku zabudowanego i nie zabudowanego”. System podatkowy może łączyć grunty zabudowane

³⁰ L. Patrzalek, op. cit., s. 80-82.

³¹ Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2002, Nr 9, poz. 84 ze zm.).

³² J. Rolewicz, *Ekonomiczne instrumenty stymulowania przedsiębiorczości w małych miastach w Polsce po roku 1990*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 1999, s. 15.

³³ J. Adamiak, W. Kosiedowski, A. Potoczek, B. Słowińska, *Zarządzanie rozwojem regionalnym i lokalnym. Problemy teorii i praktyki*, Dom Organizatora TNOiK, Toruń 2001, s. 196-197.

³⁴ M. D. Glasser, V. Marfitsin przy współpracy z K. Chmary, *Rozwiązania w zakresie podatków i opłat komunalnych i lokalnych – porównanie międzynarodowe a sytuacja w Polsce*, Warszawa 1996, s. 20.

i nie zabudowane w jednej konstrukcji (np. we Włoszech, w Niemczech, Austrii, USA), może też je rozdzielać (Francja, Dania, Wielka Brytania, Japonia, Turcja). System ten może być uzupełniany podatkiem od mieszkań lub czynszów mieszkaniowych będącym swoistą formą opłaty, którą obciąża się osoby wynajmujące mieszkania.

Jak już sygnalizowano, w Polsce podatek od nieruchomości jest niezwykle istotnym dochodem gmin. Wysokość wpływów z tego podatku jest uzależniona od wielu czynników, w szczególności od wielkości i stopnia zurbanizowania gmin³⁵. Z tego względu polskie gminy można podzielić na trzy następujące grupy³⁶:

- osiągające stale ponadprzeciętne dochody z podatku od nieruchomości,
- osiągające ponadprzeciętne dochody w zależności od koniunktury,
- osiągające stosunkowo niskie dochody z tego podatku.

Średnio w latach 1991-2001 we wszystkich jednostkach samorządowych podatek od nieruchomości zapewniał wpływy do gminnego budżetu w wysokości około 11-13% dochodów budżetowych i około 25-30% dochodów własnych³⁷. W 2002 r. z tego podatku pochodziło 16,6% dochodów ogółem i odpowiednio 33,4% dochodów własnych gmin.

Odrębną, ważną sprawą pozostaje ściągalność podatku od nieruchomości. Na konta gmin trafia nie więcej niż 90% dochodów z tego tytułu. Kontrola NIK wykazała, że w ostatnich latach wyraźnie wzrosły zaległości, głównie osób prawnych, spowodowane likwidacją przedsiębiorstw lub postawieniem ich w stan upadłości. Szacowano, że tylko z powodu zaległych podatków od nieruchomości w 2003 r. dochody gmin mogą być o 3,7% mniejsze od zaplanowanych, co oznacza zaległości na co najmniej 550 mln zł.

Podatku od nieruchomości nie płacą przede wszystkim duże firmy i przedsiębiorstwa państwowe. Podatków coraz częściej nie płacą także szpitale, firmy budowlane oraz wodociągowe i kanalizacyjne. W bardzo złej sytuacji są gminy górnicze. Spółki węglowe są zadłużone z tytułu opłat eksploatacyjnych oraz podatku od nieruchomości na ponad 503 mln zł. W niektórych gminach należności te stanowiłyby aż 60% wpływów budżetowych. Sytuacja taka jest skutkiem kryzysu, w jakim znalazło się górnictwo węgla kamiennego³⁸. Są takie gminy, w których ubytek dochodów własnych z tytułu podatku od nieruchomości i opłaty eksploatacyjnej z każdym rokiem staje się coraz wyraźniejszy. Dotyczy to gmin górniczych Górnego Śląska, których kondycja finansowa zależna jest bezpośrednio od pomyślności przedsiębiorstw górniczych. Ścisła zależność wysokości opłaty od wielkości wydobywania, jak również ogromne zaległości kopalń wobec licznych wierzycieli sprawiają, że kondycja finansowa gmin tych rejonów jest bardzo słaba, zwłaszcza małych gmin, dla których kryzys w górnictwie jest „wyrokiem

³⁵ J. Adamiak, W. Kosiedowski, A. Potoczek, B. Słowińska, op. cit., s. 197.

³⁶ T. Topczewska, W. Siemiński, *Gospodarka gruntami w gminie*, Difin, Warszawa 2003, s. 62.

³⁷ W gminach wiejskich widoczna była tendencja malejąca, wpływy wahały się np. od 11,6% w 1991 r. do 8,2% w 1999 r.; M. Adamowicz, J. Zajac, *Budżety gmin wiejskich w Polsce w latach 1991-1999*, w: *Finanse publiczne w skali lokalnej i regionalnej*, pod red. M. Adamowicza, Wyd. SGGW, Warszawa 2002, s. 25-26.

³⁸ J. Czempas, *Powolny koniec „pewnego pieniądza”*, „Wspólnota” 2000, nr 5, s. 10.

powolnej śmierci”. Spółki węglowe nie płacą nie tylko opłaty eksploatacyjnej, ale też podatku od nieruchomości, a w przypadku niektórych gmin górniczych te dwie pozycje składają się na połowę dochodów budżetowych³⁹.

Niestety, strategię rozwoju przyjmowane przez rady tych gmin rzadko uwzględniały tzw. czarny scenariusz, czyli sytuację, w której brakuje jeszcze do niedawna pewnych i względnie wysokich dochodów z górnictwa. Odnalezienie się w nowej rzeczywistości, gdy o fundusze dla sprawnego funkcjonowania gminy w przyszłości trzeba zacząć zabiegać tak samo, jak robią to gminy, które nie miały szczęścia „leżeć na węglu” i korzystać z renty dobrego położenia geograficznego, staje się zadaniem ponad siły dla niejednego, często słabego kadrowo samorządu gminy⁴⁰.

Przedstawiciele samorządów nie mogą jednak otwarcie podawać do publicznej wiadomości nazw swoich dłużników – zabraniają tego przepisy podatkowe. Trzeba dodać, że chociaż samorzady mają uprawnienia do prowadzenia egzekucji, odzyskiwanie długów z tytułu podatku od nieruchomości nie jest sprawą prostą. Zdarza się też, że gminie bardziej zależy na istnieniu zakładu niż odzyskaniu zaległego podatku i wówczas władze lokalne decydują się na umorzenie zobowiązań lub rozkładają je na raty. W pewnej mierze na wzrost zaległości miała też wpływ opieszałość przy wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych (windykacji należności)⁴¹.

Przewiduje się, że w razie zmiany podstawy ustalania tego podatku, jego udział będzie rósł⁴². Podatek będzie płacony proporcjonalnie do wartości nieruchomości, tak aby jak najmniej obciążać podatników posiadających mały majątek. Wartość nieruchomości odzwierciedla zarówno jej bardziej lub mniej korzystne położenie, jak i stan techniczny. Dzięki wprowadzeniu katastru oraz katastralnego podatku od nieruchomości opartego na wycenie wartości rynkowej nieruchomości, podatek ten stanie się bardziej sprawiedliwym obciążeniem dla podatników oraz bardziej wydajnym dla gminy źródłem dochodów⁴³. Takie zjawisko jest pożądane. Wzrost roli dochodów własnych zwiększa z kolei poczucie odpowiedzialności polityków lokalnych przed obywatelami, a także wywiera pozytywny wpływ na zainteresowanie mieszkańców działalnością samorządów. Duże znaczenie dochodów własnych stwarza też przesłanki do racjonalizacji wydatków⁴⁴.

Niewątpliwą zaletą obecnej postaci podatku od nieruchomości jest jego prostota i niskie koszty uzyskiwania dochodów. Ma on jednak znacznie więcej wad. Taka konstrukcja podatku nie uwzględnia atrakcyjności położenia, standardu nieruchomości. Nie zachęca też do racjonalnego gospodarowania

³⁹ M. Mackiewicz, W. Misiąg, M. Tomalak, *Samorządowa kasa, czyli na co idą pieniądze w gminach, powiatach i województwach*, Warszawa 2003, s. 25.

⁴⁰ J. Czempas, *Zaległości kopalń wobec gmin górniczych w latach 1997-1999 z tytułu opłaty eksploatacyjnej*, w: *Prawne i finansowe aspekty funkcjonowania samorządu terytorialnego*, t. II, *Finanse i budżety samorządów*, pod. red. S. Dolaty, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole 2000, s. 325-331.

⁴¹ P. Marecki, *Gminy zbyt opieszale ściągają dochody z podatku od nieruchomości*, „Gazeta Samorządu i Administracji” 2002, nr 14 (110), s. 13.

⁴² K. Piotrowska-Marczak, *Finanse lokalne w Polsce*, PWN, Warszawa 1997, s. 68.

⁴³ W. Witalec, *Lokalne prawo podatkowe*, „Finanse Komunalne” 2000, nr 2, s. 44.

⁴⁴ O wiele trudniej jest też podnosić podatki własnym wyborcom czy lokalnym przedsiębiorstwom, niż wywierać presję na rząd (parlament), aby przydzielił więcej środków; por. P. Swianiewicz, *Naprawa finansów publicznych*, „Wspólnota” 2002, nr 1, s. 18.

nieruchomościami, zwłaszcza gruntami w dużych miastach lub na przylegających do nich terenach⁴⁵. Jego funkcjonowanie uzależnione jest od poprawności ewidencji obiektów podlegających opodatkowaniu⁴⁶. Na tym polu istnieją jeszcze duże zaniedbania, a informacje dotyczące nieruchomości są niepełne. Dalece niewystarczające są powiązania i wymiana informacji między rejestrami publicznymi⁴⁷.

Podstawowym rejestrem w zakresie nieruchomości jest ewidencja budynków i gruntów, prowadzona na podstawie ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne⁴⁸. Stanowi ona jednolity dla całego kraju, systematycznie aktualizowany zbiór informacji o wszystkich gruntach, budynkach i lokalach oraz ich właścicielach. Zawiera ponadto szczegółowe dane o nieruchomościach. Właściciel nieruchomości lub osoba mająca interes prawny może uzyskać wyciąg lub wypis z ewidencji. Wykorzystuje się ją do celów planowania gospodarczego i przestrzennego, wymiaru podatków, statystyki publicznej oraz gospodarki nieruchomościami. Ewidencja nie zawiera jeszcze informacji o wartości wszystkich nieruchomości. Wydano rozporządzenie wykonawcze, na mocy którego trwa gromadzenie danych o wartości i cenach nieruchomości. Są one wpisywane do ewidencji gruntów i budynków. Na podstawie tych danych zostanie dokonana wycena nieruchomości w celu ustalenia wartości katastralnej.

Nowością w znowelizowanej 30 listopada 2002 r. ustawie o podatkach i opłatach lokalnych⁴⁹ jest ewidencja podatkowa nieruchomości (rozdział 2a), która ma być prowadzona w systemie informatycznym w celu naliczania trzech podatków (od nieruchomości, rolnego i leśnego) przez wójtów, burmistrzów lub prezydentów miast, obowiązywać będzie jednak dopiero od 1 stycznia 2005 r. Gminy mają wprowadzić własne wykazy, ale obecnie będą musiały je uporządkować i usystematyzować, skorelować zwłaszcza z ewidencją gruntów i budynków (prowadzoną na podstawie Prawa geodezyjnego i kartograficznego), aktami notarialnymi, księgami wieczystymi oraz z ewidencją znajdującą się w posiadaniu urzędów skarbowych. Stworzenie jej będzie – jak się uważa – pierwszym krokiem w kierunku przejścia z podatku od nieruchomości na podatek katastralny, od dawna już postulowany i dość powszechnie stosowany w innych krajach⁵⁰. Podatek od wartości nieruchomości (*ad valorem*) jest bowiem znacznie bardziej uzasadniony, a jego istota polega na tym, że podstawą jest wartość gruntu lub budynku, a nie – jak w przypadku obecnie obowiązującego podatku od nieruchomości – powierzchnia⁵¹.

⁴⁵ Właściciele płacą taki sam podatek za powierzchnię ekskluzywną rezydencji, jak budynku będącego w ruinie.

⁴⁶ W. Ziolkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, wyd. 2 zmienione i uzupełnione, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 2002, s. 137; J. Adamiak, W. Kosiedowski, A. Potoczek, B. Słowińska, op. cit., s. 196.

⁴⁷ Są to trzy rejestry zasadnicze (ewidencja gruntów i budynków, księgi wieczyste, ewidencja podatkowa) i czternaście rejestrów towarzyszących.

⁴⁸ W tej ustawie ewidencja gruntów i budynków jest nazwana katastrum nieruchomości.

⁴⁹ Dz. U. nr 200, poz. 1683.

⁵⁰ A. Jacyszyn, *Vademecum Rzeczypospolitej. Podatki 2003. Podatki i opłaty lokalne w 2003 r.*, Daniny samorządowe: *Fiskus samorządowy ściąga dla siebie*, „Rzeczpospolita” 2003, nr 38/303 (6380), s. 8.

⁵¹ R. Niemczyk, *Gospodarka nieruchomościami a kwestia katastru*, Oficyna Wydawnicza OPO, Bydgoszcz 2002, s. 7.

Dyskusje na temat wprowadzenia podatku katastralnego toczą się w Polsce od dawna, a od 1993 r. trwają prace nad kompleksową reformą opodatkowania nieruchomości. Wymaga tego kontynuacja reform w Polsce⁵². Projektowany system opiera się na trzech podstawowych elementach: przeprowadzeniu fiskalnej wyceny nieruchomości, sporządzeniu katastru (tj. wykazu wartości tych zabudowań i gruntów) i ustanowieniu podatku *ad valorem*. Zapowiada się równocześnie, że podatek katastralny, który ma zastąpić obecny, tradycyjny podatek od nieruchomości, nie będzie dla społeczeństwa dotkliwy, a nasze rozwiązania nie będą zapewne odbiegać od przyjętych w krajach Unii Europejskiej. Obciążenia podatkowe powinny być powszechne i dotyczyć wszystkich podatników, w tym osoby fizyczne, firmy, rolników itd.⁵³

Dla stworzenia katastru konieczne jest jednak wspomniane już uaktualnienie i weryfikacja danych, ich uzgodnienie, zwłaszcza z księgami wieczystymi i oczywiście przeprowadzenie wyceny. Dopiero wówczas Parlament może podjąć decyzję co do podatku katastralnego, zwłaszcza że stworzenie katastru jest przedsięwzięciem kosztownym⁵⁴.

Choć prawo Unii Europejskiej nie nakazuje wprowadzenia podatku katastralnego i nie jest to warunek członkostwa Polski we Wspólnocie, to jednak w państwach członkowskich Unii Europejskiej dominuje katastralny system opodatkowania nieruchomości. Czyni to bardzo prawdopodobnym wprowadzenie takiego podatku również w Polsce, która dobrowolnie zadeklarowała chęć wprowadzenia takiego systemu opodatkowania i uzyskała na ten cel stosowne fundusze z Unii Europejskiej. Wprowadzenie podatku katastralnego zależy jednak od woli Parlamentu.

Wejście do Unii Europejskiej nie obliguje do utworzenia katastru, jest to suwerenna decyzja każdego państwa członkowskiego, dostępność informacji o nieruchomościach może być jednak ważnym czynnikiem podnoszącym ich atrakcyjność dla inwestorów zagranicznych. Będzie miała również znaczenie dla funkcjonowania rynku nieruchomości. Kataster, jako urzędowy rejestr, może też służyć do realizacji innych celów publicznych, np. dzięki analitycznemu systemowi informatycznemu zawierającemu wszelkie informacje o terenie (takie jak dane o infrastrukturze, drogach, mo-

⁵² A. Anstett, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce w świetle doświadczeń wdrażania i rozwoju podatku ad valorem w wybranych krajach – Rola podatku ad valorem w finansach lokalnych*, Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Konferencje i seminaria 5 (23), Warszawa 1999, s. 48-49.

⁵³ W wypadku podatku dochodowego lub podatków konsumpcyjnych, takich jak VAT czy akcyza, każda osoba fizyczna i prawna płaci pewien procent lub kwotę ryczałtową, odzwierciedlającą indywidualne dochody. Taki podatek świadczy o wysokości dochodów i płacony jest indywidualnie, niezależnie od tego, jaki podatek płaci np. sąsiedzi. W przypadku podatku od nieruchomości jest to opłata odnosząca się do wartości nieruchomości. Jeżeli nieruchomości są takie same, podatnicy oczekują, że wartość opłat będzie taka sama lub zbliżona, natomiast jeżeli nieruchomości sąsiadów jest lepsza jej wartość winna być znacznie wyższa.

⁵⁴ Musi być przeprowadzona wycena około 14,9 mln budynków oraz około 6,3 mln lokali. To zadanie należy do rzeczoznawców majątkowych, których jest na razie zbyt mało (tylko około 3 tys.). Szacuje się, że na tysiąc nieruchomości powinien przypadać jeden rzeczoznawca. Otworzyła się teraz niepowtarzalna okazja skorzystania ze środków pomocowych. Szacuje się, że do zakończenia prac nad nowoczesnym systemem katastralnym, zawierającym wycenę gruntów, budynków i lokali, potrzebna jest kwota 1 mld 950 mln zł. Część tych wydatków – około 36 mln zł – będzie pokryta ze środków PHARE, MATRA pochodzących od rządu holenderskiego i z Banku Światowego. Według stanu na 2002 r. cyfrowa mapa ewidencyjna objęła już 76% powierzchni miast i 46% terenów wiejskich. W 2004 r. program pilotażowy obejmie 43 powiaty. Jerzy Albin, Prezes Głównego Urzędu Geodezji i Kartografii, ocenił, że tworzenie katastru osiągnie półmetek do 2006 r.

stach, gruntach, budynkach) może być wykorzystywany przez władze lokalne do celów zarządzania miastem, gminą, powiatem, a nawet całym województwem.

Znaczne przesunięcie w czasie rozruchu ewidencji podatkowej nieruchomości może oznaczać, że podatek katastralny, który ma objąć zarówno nieruchomości biznesowe, jak i wszystkie inne, nie będzie kwestią najbliższych lat⁵⁵. Z ostatniego stanowiska rządu wynika, że wprowadzenie katastru przewidziane jest nie wcześniej niż w latach 2006-2007⁵⁶.

W państwach Unii Europejskiej podstawę opodatkowania stanowi najczęściej rynkowy wyraz wartości nieruchomości⁵⁷. Zazwyczaj jest to wartość czynszowa, niekiedy kapitałowa. Przykładowo w Wielkiej Brytanii nieruchomości mieszkaniowe przydziela się do jednej z ośmiu klas wartości. Najniższa klasa obejmuje nieruchomości poniżej 50% wartości średniej, najwyższa zaś – powyżej 300%. Poszczególne nieruchomości przydziela do odpowiednich klas publiczny urząd wyceny fiskalnej, korzystając z usług prywatnych ekspertów. We Francji funkcjonuje szereg podatków opartych na bazie wartości czynszowej. W Niemczech stosuje się system złożony z opodatkowania wartości czynszowej (budynki), kapitałowej (grunty) i wartości produktywnej (las).

Wszystkie kraje Unii Europejskiej mają jednak problemy z ustaleniem i kolejnymi aktualizacjami rynkowych wartości kapitałowych oraz czynszowych, w związku z czym następują znaczne opóźnienia w rynkowym weryfikowaniu podstawy opodatkowania, co zmusza do stosowania zastępczych działań w postaci mnożenia wartości przez współczynniki i indeksowania wskaźnikami. Takie podejście powoduje rozmiękanie się wielkości podstawy opodatkowania i aktualnych wartości rynkowych, co w pewnej mierze przeczy zasadzie *ad valorem*.

Wycena nieruchomości jest bardziej skomplikowana niż samo obliczenie metrów kwadratowych, dlatego można domniemywać, że mimo niewątpliwiej przewagi nad obecnie obowiązującymi w Polsce przepisami, kataster spowoduje jeszcze więcej sporów o wysokość podatku od nieruchomości niż dzisiaj.

III. KONTROWERSJE WOKÓŁ PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI NA TLE WYROKÓW SĄDOWYCH

KGHM „Polska Miedź” S.A. w Lubinie jest podmiotem gospodarczym, w skład którego wchodzi: trzy kopalnie (Zakłady Górnicze „Lubin” w Lubinie, Zakłady Górnicze „Polkowice-Sieroszowice” w Kazimierzowie i Zakłady Górnicze „Rudna” w Polkowicach), trzy huty (Huta Miedzi „Legnica” w Legnicy, Huta Miedzi „Głogów” w Głogowie i Huta Miedzi „Cedynia” w Orsku)

⁵⁵ Szczegółowe zasady prowadzenia podatkowej ewidencji nieruchomości w systemie informatycznym określi Minister Finansów, z uwzględnieniem zapewnienia współdziałania z ewidencją gruntów i budynków.

⁵⁶ Tak poinformował dziennikarzy 24 września 2003 r. rzecznik prasowy rządu Marcin Kaszuba; por. I. Lewandowska, *Najpierw rejestr nieruchomości*, „Rzeczpospolita” 2003, nr 224(6604), s. C1.

⁵⁷ M. Weber, *Decyduje wartość. Podatek od nieruchomości w Unii Europejskiej*, „Wspólnota” 2001, nr 1, s. 20.

oraz Zakład Hydrotechniczny w Rudnej (dla zbiornika poflotacyjnego „Żelazny Most”), Jednostka Ratownictwa Górniczo-Hutniczego w Lubinie, Zakłady Wzbogacania Rud w Polkowicach i Centralny Ośrodek Przetwarzania Informacji w Polkowicach. Nie są one samodzielnymi podmiotami gospodarczymi, lecz tylko jednostkami organizacyjnymi przedsiębiorstwa będącego spółką akcyjną.

Podatek od nieruchomości stanowi dla gminy Polkowice najważniejsze źródło jej dochodów własnych. W latach 1991-2001 średnie roczne wpływy kształtowały się na poziomie 37,5% dochodów ogółem i stanowiły aż 44,6% dochodów własnych. Większość wpływów z tego tytułu stanowiły wpłaty od KGHM „Polska Miedź” S.A. w Lubinie, które w latach 1991-2001 oscylowały średnio na poziomie 68,9%. Największe wpływy gmina Polkowice uzyskiwała w latach 1991-1997, stanowiły one średnio 92,5% dochodów z tego tytułu. Wyraźny spadek nastąpił w 1998 r., kiedy wynosiły tylko 37,1%, podczas gdy jeszcze w 1997 r. aż 91,5%. Tak wielkie zmiany w krótkim czasie wyraźnie zdestabilizowały politykę finansową gminy. W latach 1999-2001 wpłaty z tego tytułu sukcesywnie, choć nieznacznie, wzrastały z 39,3% do 53,0% wpływów ogółem⁵⁸.

Sytuacja uległa zmianie w 2001 r. W wyniku przegrania procesu w sprawie podatku od nieruchomości od wyrobisk górniczych pozycja gminy Polkowice wyraźnie się pogorszyła. Gdy Sąd Najwyższy w uchwale siedmiu sędziów orzekł, iż podziemne wyrobisko górnicze nie jest nieruchomością w rozumieniu przepisów normujących podatek od nieruchomości i w związku z tym nie podlega tej daninie, Polkowice stały się dłużnikiem KGHM, będącego głównym płatnikiem podatku od nieruchomości. Gmina zobowiązana została z mocy prawa do zwrotu nadpłaconego przez KGHM podatku za lata 1996-2001. W obliczu powstałych zobowiązań finansowych (ok. 120 mln zł) oraz perspektywy zmniejszonych dochodów budżetowych w latach następnych gmina znalazła się w bardzo trudnej sytuacji.

W przypadku gminy uzasadnione jest dążenie do egzekwowania środków finansowych z tego tytułu, natomiast dla przedsiębiorstwa oczywisty jest fakt, że podatek od nieruchomości jest kosztem, którego – jeżeli to możliwe – lepiej unikać. Mamy tu do czynienia z konfliktem interesów i właśnie na jego tle dochodzi do sporów, które ostatecznie znajdują swoje rozstrzygnięcia w sądach.

Wymiar, pobór i zapłata podatku od nieruchomości były źródłem konfliktów pomiędzy gminami a przedsiębiorcami, konflikty te badały Naczelny Sąd Administracyjny oraz Sąd Najwyższy, one też w tych sprawach wydawały uchwały i orzekały wyroki. Procesy sądowe dotyczyły niektórych aspektów podatku od nieruchomości. Do najważniejszych należą rozstrzygnięcia:

- czy podziemne wyrobisko górnicze jest objęte zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości, a tym samym – jako budowla – podlega podatkowi od nieruchomości;

⁵⁸ Informacje uzyskane w Wydziale Budżetu i Finansów Urzędu Gminy Polkowice.

– czy linie elektroenergetyczne wewnątrzzakładowe są objęte zwolnieniem od podatku od nieruchomości;

Naczelný Sąd Administracyjny orzekał również w przedmiocie ustalenia wartości początkowej budowli stanowiącej podstawę opodatkowania wykazanej w deklaracji za 1996 r. złożonej przez KGHM „Polska Miedź” S.A. Oddział Zakłady Górnicze „Polkowice-Sieroszowice” w Polkowicach. Ponadto przez Naczelný Sąd Administracyjny rozpatrywana była również skarga firmy Pol-Miedź Trans Spółka z o.o. w Lubinie w przedmiocie umorzenia odsetek od zaległości z tytułu podatku od nieruchomości⁵⁹.

Jak już wspomniano, kwestia opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyrobisk górniczych od kilku lat jest przedmiotem rozbieżności w orzecnictwie i doktrynie. Sprawa podziemnych wyrobisk górniczych w kontekście uznania ich bądź nieuznania za nieruchomość i obciążenia podatkiem od nieruchomości za 1995 r., na przykładzie zakładów górniczo-hutniczych, została szeroko zaprezentowana przez Joannę Bogusławską-Klejment⁶⁰. Ostatecznym rozstrzygnięciem tego sporu był wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach z 6 listopada 1996 r.⁶¹, w którym Sąd uznał, że decyzja wymierzająca podatek od nieruchomości od podziemnych wyrobisk górniczych została wydana przez organ podatkowy z naruszeniem prawa. Mimo to Burmistrz Gminy Polkowice wydał decyzję określającą wysokość zaległości w podatku od nieruchomości KGHM „Polska Miedź” S.A. – Oddział Zakłady Górnicze „Polkowice-Sieroszowice” w Polkowicach oraz Oddział Zakłady Górnicze „Rudna”, którą spółka zaskarżyła. Naczelný Sąd Administracyjny w Warszawie po rozpoznaniu pytania prawnego Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Legnicy, „czy podziemne wyrobisko górnicze jest budowlą?”, podjął 8 lutego 1999 r. uchwałę⁶², w której odmówił udzielenia odpowiedzi. Zdaniem Samorządowego Kolegium czynne wyrobisko górnicze, będące zespołem urządzeń, które swój początek mają w budowlach naziemnych i bez których kopalnie te nie mogłyby realizować działalności gospodarczej, jest niewątpliwie budowlą. Takiego stanowiska spółka oczywiście nie akceptowała. Pytanie zostało postawione z powodu wątpliwości związanych z odmiennym dotychczasowym stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach, wyrażonym w wyroku z 6 listopada 1996 r.⁶³ oraz w uchwale z 18 grudnia 1997 r.⁶⁴, które brzmiało: „Podziemne wyrobisko górnicze nie jest nierucho-

⁵⁹ Tenże Sąd rozpatrywał również skargę osoby fizycznej będącej posiadaczem altany ogrodowej, która decyzją burmistrza została objęta podatkiem od nieruchomości.

⁶⁰ J. Bogusławska-Klejment, *Podatki od nieruchomości i inne...*, s. 26-33.

⁶¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach z 6 listopada 1996 r., sygn. akt SA/Ka 1913/95.

⁶² Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 8 lutego 1999 r. w sprawie odwołań:

1. KGHM „Polska Miedź” S.A. Oddział Zakłady Górnicze „Polkowice-Sieroszowice” w Polkowicach od decyzji Burmistrza gminy Polkowice nr WBd.3262/3/98 z 10 czerwca 1998 r. w przedmiocie określenia wysokości zaległości podatkowej w podatku od nieruchomości za rok 1998;
2. KGHM „Polska Miedź” S.A. Oddział Zakłady Górnicze „Rudna” w Polkowicach od decyzji Burmistrza gminy Polkowice nr WBd.3262/2/98 z 15 czerwca 1998 r. w przedmiocie określenia wysokości zaległości podatkowej w podatku od nieruchomości za rok 1998; sygn. akt FPK 16/98.

⁶³ Sygn. akt SA/Ka 1913/95.

⁶⁴ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach z 18 grudnia 1997 r., sygn. akt FPK 24/97.

mością w rozumieniu art. 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie uznał, że lakoniczne pytanie z powołaniem się na dotychczasowe orzecznictwo sądowe nie spełnia wymogów, które uzasadniają merytoryczne badanie sprawy i z tego powodu odmówił odpowiedzi.

W tej samej kwestii, lecz dotyczącej innych podmiotów gospodarczych, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie podjął w 29 listopada 1999 r. dwie uchwały⁶⁵, w których jednoznacznie określił, że podziemne wyrobisko górnicze podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w świetle przepisu art. 3, ust. 1, pkt 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁶⁶. Wówczas Sąd rozważył definicje słownikowe podziemnego wyrobiska górniczego i uznał je za realnie istniejące obiekty budowlane, na których wytworzenie i utrzymanie kopalnia łoży określone środki finansowe, które następnie w cenie sprzedawanego surowca przerzuciła na swoich kontrahentów. Stosując wykładnię językową art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, należy wnioskować, że „podziemne wyrobisko górnicze” mieści się w pojęciu „budowla” i podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na zasadach przewidzianych dla budowli⁶⁷. Pogląd zbieżny z wyrażonym w powyższych uchwałach z 29 listopada przedstawił Naczelny Sąd Administracyjny – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu w wyroku z 25 maja 1999 r.⁶⁸

Odmienne do przedstawionych powyżej wyroków, uznających podziemne wyrobiska górnicze za podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, zapadały kolejne orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego wyłączające podziemne wyrobiska górnicze z opodatkowania. Wyrokiem z 30 maja 2000 r. Naczelny Sąd Administracyjny – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu⁶⁹ uchylił zaskarżoną przez KGHM „Polska Miedź” S.A. – Od-

⁶⁵ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 29 listopada 1999 r. w sprawie z odwołania Kopalni Soli „Kłodawa” – Przedsiębiorstwo Państwowe w Kłodawie od decyzji Przewodniczącego Zarządu Miejskiego w Kłodawie z 24 lutego 1999 r. (nr PO/3062/4/99) w przedmiocie stwierdzenia braku nadpłaty w podatku od nieruchomości za lata 1994-1998, po rozpoznaniu w dniu 29 listopada 1999 r. na posiedzeniu jawnym pytania prawnego składu Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Koninie: „Czy podziemne wyrobisko górnicze podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w świetle przepisu art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?”, sygn. akt FPK 3/99.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 29 listopada 1999 r. w sprawie z odwołania Kopalni Węgla Kamiennego „Bogdanka” S.A. w Bogdanie od decyzji Wójta Gminy Puchaczów z 22 września 1998 r. (nr PF – 3332/001/20/98) odmawiającej zwrotu podatku od nieruchomości od wyrobisk górniczych za lata 1994-1996 i od decyzji Wójta Gminy Puchaczów z 11 września 1998 r. (nr PF-3332/001/18/98) odmawiającej zwrotu podatku od nieruchomości od wyrobisk górniczych za 1997 r., po rozpoznaniu w dniu 29 listopada 1999 r. na posiedzeniu jawnym pytania prawnego składu Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Lublinie: „Czy podziemne wyrobisko górnicze podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w świetle przepisu art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?”, sygn. akt FPK 4/99.

⁶⁶ Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.).

⁶⁷ Skład orzekający w niniejszej sprawie odstąpił od stanowiska wyrażonego w tej części uzasadnienia uchwały z 18 grudnia 1997 r., w której uchwała ta akceptuje wykładnię przyjętą w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 listopada 1996 r.

⁶⁸ Wyrok w imieniu Rzeczypospolitej Polskiej Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z 25 maja 1999 r.; sygn. akt I SA/Wr 1169/98.

⁶⁹ Wyrok w imieniu Rzeczypospolitej Polskiej Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z 30 maja 2000 r. po rozpoznaniu w dniu 18 maja 2000 r. przy udziale sprawy ze skargi KGHM „Polska Miedź” S.A. Oddział Zakłady Górnicze „Polkowice-Sieroszowice” w Polkowicach na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Legnicy z 27 kwietnia 1999 r. (nr SKO/PO-413/737/227/98) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości za 1998 rok.; sygn. akt I SA/Wr 1296/99.

dział Zakłady Górnicze „Polkowice-Sieroszowice” w Polkowicach, decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Legnicy. Spółka kwestionowała zaliczenie wyrobisk górniczych do nieruchomości, o jakich mowa w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz do obiektów budowlanych, o jakich mowa w art. 6, ust. 7 ustawy – Prawo geologiczne i górnicze.

Niewątpliwie należy określić najpierw, co to jest „podziemne wyrobisko górnicze”. Pojęcie to nie zostało zdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest nie tyle własność lub posiadanie nieruchomości czy obiektów budowlanych nie związanych trwale z gruntem, co własność lub posiadanie budynków, budowli czy też gruntu. Skoro ustawodawca podatkowy nie zdefiniował dla celów podatku od nieruchomości pojęcia „budowla”, ani też nie odsyła do innego aktu prawnego, wyjaśnienia takiego terminu należy szukać w powszechnym języku polskim. Mając powyższe na uwadze, Sąd uznał, że organy nie w pełni ustaliły oraz rozważyły okoliczności faktyczne i prawne występujące w sprawie, a co się z tym wiąże – podjęły decyzję z uchybieniem zasad postępowania podatkowego, dlatego też uchylił zaskarżoną decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Legnicy.

Podobne stanowisko, lecz dotyczące innego podmiotu gospodarczego, zajął Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w uchwale z 2 lipca 2001 r.⁷⁰ orzekając, że podziemne wyrobisko górnicze nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż nie stanowi żadnego z przedmiotów opodatkowania wymienionych w art. 3, ust. 1 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁷¹. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd stwierdził w szczególności, że w art. 2 omawianej ustawy wymieniono jedynie dwie kategorie przedmiotu opodatkowania, a mianowicie nieruchomość i obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem. Z poglądem tym jednak nie sposób się zgodzić, gdyż z art. 3 jednoznacznie wynika, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki, części budynków, budowle, części budowli i grunty. Należy zatem zbadać, czy podziemne wyrobisko górnicze stanowi jedną z pięciu kategorii przedmiotu opodatkowania. Znaczenia terminu „budowla” poszukać należy w Prawie budowlanym, które mówi, że jest nią każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury. Definicja ta jednak nie daje odpowiedzi na pytanie, czy budowlą jest także podziemne wyrobisko górnicze, wiadomo, że na pewno nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury. W art. 58 ustawy – Prawo geologiczne i górnicze wśród obiektów budowlanych zakładu górniczego nie wymienia się w ogóle wyrobiska górniczego, co oznacza, że wyrobisko górnicze nie mieści się w pojęciu obiektu budowlanego. Skoro podziemne wyrobisko górnicze nie

⁷⁰ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 2 lipca 2001 r. w sprawie ze skargi Rybnickiej Spółki Węglowej S.A. w Rybniku na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach z 4 sierpnia 1999 r. (nr SKO/F/II/235/W/99) w przedmiocie zwrotu nadpłaty w podatku od nieruchomości za lata 1994-1997, po rozpoznaniu w dniu 2 lipca 2001 r. na posiedzeniu jawnym wątpliwości prawnych przekazanych przez skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z 19 grudnia 2000 r.; sygn. akt FPS 2/01.

⁷¹ Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, (Dz. U. 2002, Nr 9, poz. 84 ze zm.).

jest obiektem budowlanym, a każda budowla stanowi obiekt budowlany, to należy uznać, że podziemne wyrobisko nie jest budowlą, a w rezultacie nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości⁷². Konsekwentnie po podjęciu wymienionej uchwały⁷³ zapadły wyroki⁷⁴ korzystne dla Zakładów Górniczych „Rudna” w Polkowicach będących Oddziałem KGHM „Polska Miedź” S.A.

Ostatnie rozstrzygnięcie w kwestii wyrobisk górniczych znalazło swoje odzwierciedlenie w uchwale⁷⁵ składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 12 marca 2002 r. Sąd Najwyższy orzekł, że wyrobisko górnicze nie jest nieruchomością w rozumieniu wspomnianych przepisów i w związku z tym nie podlega podatkowi od nieruchomości. W uzasadnieniu Sąd Najwyższy stwierdził, że Rzecznik Praw Obywatelskich we wniosku o podjęcie uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawa budzących wątpliwości w praktyce wskazał na to, że zagadnienie to wywoływało w okresie ostatnich 5 lat odmienne orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego. Rzecznik Praw Obywatelskich podkreślił, że Naczelny Sąd Administracyjny w podjętej 2 lipca 2001 r.⁷⁶ uchwale odstąpił od poglądu wyrażonego w uchwałach z 29 listopada 1999 r.⁷⁷, przyjmując pogląd, że podziemne wyrobiska górnicze nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w rozumieniu art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ta zmienność poglądów orzecznictwa⁷⁸ oraz odmienność poglądów doktryny powodują – w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich – niestabilność prawa

⁷² Powyższa klauzula uzasadnia odstąpienie od stanowiska wyrażonego w uchwale z 29 listopada 1999 r. Jednocześnie aktualna pozostaje uchwała z 18 grudnia 1997 r. mówiąca, że zaliczenie podziemnych wyrobisk górniczych w klasyfikacji rodzajowej środków trwałych do kategorii budowli nie daje podstawy do objęcia ich obowiązkiem podatkowym w podatku od nieruchomości.

⁷³ Sygn. akt FPS 2/01.

⁷⁴ Wyrok w imieniu Rzeczypospolitej Polskiej Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z 26 lipca 2001 r. po rozpoznaniu w dniu 11 lipca 2001 r. przy udziale sprawy ze skargi KGHM „Polska Miedź” S.A. Oddział Zakłady Górnicze „Rudna” w Polkowicach na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Legnicy z 27 kwietnia 1999 r. (nr SKO/PO-413/739/228/98) w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od nieruchomości za 1998 r. oraz ustalenia zaległości podatkowej za okres III i IV 1998 r. i odsetek za zwłokę (sygn. akt I SA/Wr 1418/99); wyrok w imieniu Rzeczypospolitej Polskiej Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z 26 lipca 2001 r. po rozpoznaniu w dniu 11 lipca 2001 r. przy udziale sprawy ze skargi KGHM „Polska Miedź” S.A. Oddział Zakłady Górnicze „Rudna” w Polkowicach na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Legnicy z 28 czerwca 1999 r. (nr SKO/PO-413/674/147/99) w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od nieruchomości za 1998 r. oraz ustalenia zaległości podatkowej za okres I i II 1999 r. i odsetek za zwłokę (sygn. akt I SA/Wr 2238/99).

⁷⁵ Uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 12 marca 2002 r., po rozpoznaniu sprawy z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich skierowanego przez Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego do rozpoznania przez skład siedmiu sędziów Sądu Najwyższego o podjęcie uchwały rozstrzygającej wątpliwość: „Czy podziemne wyrobisko górnicze jest nieruchomością w znaczeniu art. 3 ust. 1 w związku z art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i w związku z tym podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?”; sygn. akt III ZP 34/01.

⁷⁶ Sygn. akt FPS 2/01.

⁷⁷ Sygn. akt FPK 3/99 i FPK 4/99.

⁷⁸ Rzecznik Praw Obywatelskich podkreślił, że 6 listopada 1996 r. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, iż podziemne wyrobisko górnicze nie jest nieruchomością w świetle przepisów wspomnianej ustawy, a tym samym nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Do czasu wydania tego wyroku zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie administracyjnym nie podnoszono wątpliwości, że budowle wchodzące w skład wyrobisk górniczych podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 29 listopada 1999 r. przyjął, odmiennie od wyroku z 6 listopada 1996 r., że podziemne wyrobisko górnicze podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w świetle przepisu art. 3, ust. 1, pkt 2 wspomnianej ustawy. Po upływie siedmiu miesięcy w uchwale z 2 lipca 2001 r. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wyrobiska górnicze nie podlegają opodatkowaniu, gdyż nie stanowią żadnego z przedmiotów opodatkowania wymienionych w art. 3, ust. 1 wspomnianej ustawy.

i stan niepewności zarówno u podatników będących posiadaczami wyrobisk, jak i zainteresowanych jednostek samorządu terytorialnego. Wskazał również, że odmienne w tej materii są także poglądy przedstawicieli nauki prawa podatkowego⁷⁹. Sąd Najwyższy stwierdził, że pytanie prawne Rzecznika Praw Obywatelskich ma ograniczony zakres „przedmiotowy”, zmierza bowiem do uzyskania odpowiedzi na pytanie, czy podziemne wyrobisko górnicze jest nieruchomością w znaczeniu art. 3, ust. 1 w związku z art. 2 ustawy. Należy wskazać, że w piśmiennictwie nie budziła i nie budzi wątpliwości teza, że podziemne wyrobisko górnicze, ujmowane jako całość, nie jest nieruchomością gruntową w rozumieniu art. 46 § 1 kodeksu cywilnego, znajduje się bowiem poza granicami przestrzennymi tej nieruchomości (art. 143 k.c.). Stanowisko, zgodnie z którym podziemne wyrobisko górnicze nie jest nieruchomością gruntową w rozumieniu art. 2 i 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ma obecnie wystarczające oparcie w przepisie art. 6, pkt 10 prawa geologicznego i górniczego, dodanym przez art. 1, pkt 3, lit.d ustawy z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy – Prawo geologiczne i górnicze⁸⁰, który stanowi, że wyrobiskiem górniczym jest przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstała w wyniku robót górniczych. Opodatkowaniu przestrzeni podatkiem od nieruchomości sprzeciwia się zdrowy rozsądek i przedstawiona wyżej argumentacja prawna. Nie wymaga głębszego uzasadnienia teza, że podziemne wyrobiska górnicze nie są budynkami w sensie cywilistycznym i techniczno-budowlanym, a w szczególności, że nie odpowiadają legalnej definicji budynku zawartej w art. 3, ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Również kwalifikowanie podziemnego wyrobiska górniczego jako budowli nie ma już oparcia w przepisach prawa geologicznego i górniczego, bowiem zgodnie z art. 58 tego prawa obiektami budowlanymi zakładu górniczego są obiekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego zlokalizowane w całości na powierzchni ziemi, służące do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża. Przepis ten wyklucza kwalifikowanie nie tylko podziemnego wyrobiska górniczego jako całości, lecz także obiektów i urządzeń w nim umieszczonych, jako budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wobec powyższego Sąd Najwyższy orzekł, że „podziemne wyrobisko górnicze nie jest nieruchomością w rozumieniu art. 3, ust. 1 w związku z art. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. O podatkach i opłatach lokalnych⁸¹ i w związku z tym nie podlega podatkowi od nieruchomości”.

Innym przykładem sporu, również pomiędzy KGHM „Polska Miedź” S.A. – Oddział Zakłady Górnicze „Polkowice-Sieroszowice” a Gminą Polkowice, było wyłączenie z podstawy opodatkowania linii elektroenergetycznych wewnątrzzakładowych, a tym samym zaniżenie wpłat rat podatku od nieruchomości. Finał tego konfliktu miał miejsce w Oddziale Zamiejscowym

⁷⁹ Np. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Glosa do wyroku NSA z 6 listopada 1996 r. Sygn. akt S.A./Ka 1913/95*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1999, nr 1; A. Hanusz, *Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, a wyrobisko górnicze*, „Glosa” 2001, nr 2; R. Mastalski, *Opodatkowanie budowli w wyrobiskach górniczych*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 12.

⁸⁰ Ustawa z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy – Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. Nr 110, poz. 1190).

⁸¹ Ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2002, Nr 9, poz. 84 ze zm.).

NSA we Wrocławiu, który wyrokami⁸² z 30 maja uchylił wydane przez Burmistrza Gminy Polkowice, a zaskarżone przez Spółkę decyzje. Podatnik argumentował swoje stanowisko tym, że w art. 7, ust. 1, pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca nie dokonuje podziału linii elektroenergetycznych na zewnętrzne i wewnątrzzakładowe. Samorządowe Kolegium Odwoławcze twierdziło z kolei, że linie elektroenergetyczne, ze względu na ich specyficzny charakter konstrukcji, zaliczane są do kategorii budowli, a zatem z art. 3, ust. 1, pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika obowiązek ich opodatkowania. Obowiązku tego nie określa art. 7 wspomnianej ustawy, zawierający katalog zwolnień ściśle określonych kategorii nieruchomości, w którym m.in. znajdują się linie przesyłowe i rozdzielcze definiowane jedynie przez Klasyfikację Rodzajową Środków Trwałych, w związku z czym brak jest podstaw do objęcia zwolnieniem linii elektroenergetycznych wewnątrzzakładowych. Naczelny Sąd Administracyjny ustalił, że zapis zawarty w art. 7, ust. 1, pkt 5 wspomnianej ustawy, stanowiący m.in., że zwolnione są od podatku od nieruchomości linie energetyczne przesyłowe i rozdzielcze został wprowadzony ustawą z 4 lipca 1996 r. o zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody⁸³, w poprzednio obowiązującym brzmieniu ustawy zwolnienie obejmowało linie energetyczne bez jakichkolwiek uszczegółowień. Nie ma wątpliwości, że ani poprzednio zawarty w ustawie zwrot „linie energetyczne”, ani obowiązujący obecnie termin „linie elektroenergetyczne przesyłowe i rozdzielcze” nie posiadają definicji legalnej, nie mają też powszechnie ustalonego znaczenia w języku prawniczym⁸⁴, a zatem – bazując na podanych wyżej znaczeniach – należy zauważyć, że wprowadzona ustawą 4 lipca 1996 r. zmiana ograniczyła zwolnienie przedmiotowe zawarte w art. 7, ust. 1, pkt 5 jedynie do linii energetycznych przesyłowych i rozdzielczych, nie obejmując nimi (jak w poprzednio obowiązującym stanie prawnym) wszystkich linii energetycznych. Jeżeli więc linia energetyczna służy przesyłowi lub rozdziałowi energii elektrycznej, podlega zwolnieniu od podatku w myśl powołanego wyżej przepisu.

Oprócz spraw dotyczących podziemnych wyrobisk górniczych oraz linii elektroenergetycznych, Ośrodek Zamiejscowy NSA we Wrocławiu⁸⁵ rozstrzygał również spór pomiędzy KGHM „Polska Miedź” S.A. – Oddział Zakłady Górnicze „Polkowice-Sieroszowice” w Polkowicach a Gminą Polkowice w kwestii opodatkowania budowli. W deklaracji w sprawie podatku od

⁸² Wyrok w imieniu Rzeczypospolitej Polskiej Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z 30 maja 2000 r. po rozpoznaniu w dniu 18 maja 2000 r. sprawy ze skargi KGHM „Polska Miedź” S.A. Oddział Zakłady Górnicze „Polkowice-Sieroszowice” na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Legnicy z 27 października 1998 r. (nr SKO/PO-413/827/254/98) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości za 1997 r.; sygn. akt I SA/Wr 2766/98 i I SA/Wr 1296/99.

⁸³ Ustawa z 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 ze zm.

⁸⁴ W *Słowniku języka polskiego* prof. M. Szymczaka podano, że linię należy rozumieć jako trasę wytyczoną dla środków komunikacji, połączeń wraz z niezbędnymi urządzeniami.

⁸⁵ Wyrok w imieniu Rzeczypospolitej Polskiej Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z 19 marca 1997r. po rozpoznaniu sprawy ze skargi KGHM „Polska Miedź” S.A. Oddział Zakłady Górnicze „Polkowice-Sieroszowice” w Polkowicach na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Legnicy z 22 października 1996 r. (nr KO-0078-01/263/96) w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od nieruchomości za 1996 r.; sygn. akt I SA/Wr 2157/96.

nieruchomości przedsiębiorca przyjął za podstawę opodatkowania budowli ich wartość początkową netto, od której wyliczył podatek. Uznano, że dokonane wyliczenie jest nieprawidłowe, gdyż w wyniku przekształcenia Przedsiębiorstwa KGHM w Lubinie w spółkę nie powstał nowy podmiot gospodarczy, lecz zmieniła się jedynie jego forma organizacyjno-prawna, a zatem za podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należało przyjąć wartość początkową budowli według wartości brutto, ustaloną jako równowartość kosztu wytworzenia tych budowli. Ponadto KGHM w Lubinie jako przedsiębiorstwo państwowe zostało przekształcone w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa w trybie ustawy z 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych⁸⁶. Budowle Kombinatu zrealizowane zostały w latach sześćdziesiątych i siedemdziesiątych. Wysoka inflacja spowodowała, że dokonywanie przez podmioty wszelkich rozliczeń w oparciu o nominalną wartość początkową środków trwałych, w tym również rozliczeń podatkowych, utraciło swoje dotychczasowe ekonomiczne i rzeczowe podstawy. Z tych przyczyn wprowadzone zostały w gospodarce mechanizmy aktualizacji środków trwałych, polegającej na przeliczeniu wykazanej w ewidencji księgowej wartości poziomu cen przyjętego za podstawę przeliczenia. W konsekwencji tych przeliczeń wartość początkowa środków trwałych utraciła swoją funkcję podstawy dla odliczeń amortyzacji i w tej roli zastąpiona została wartością brutto środków trwałych. Tak więc w orzecznictwie podatkowym gmin w podatku od nieruchomości w miejsce wartości początkowej budowli za podstawę opodatkowania przyjęto ich bieżącą wartość zaktualizowaną. W deklaracji podatkowej dotyczącej podatku od nieruchomości za 1996 r. podatnik przyjął jako podstawę opodatkowania budowli wartość netto. Taki sposób ustalenia podstawy jest niezgodny z treścią powołanych przepisów, jako że wartość budowli wykonanych przed dniem wejścia w życie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powinna być zaktualizowana. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że wymiar podatku od nieruchomości był zgodny z treścią art. 4, ust. 1, pkt 2 wspomnianej ustawy.

Ośrodek Zamiejskowy NSA we Wrocławiu rozstrzygał również konflikty, które dotyczyły innych podmiotów gospodarczych, m.in. Firma „Pol-Miedź Trans” Spółka z o.o. w Lubinie kwestionowała odmowę umorzenia odsetek z tytułu zaniżonych wpłat podatku od nieruchomości⁸⁷. W uzasadnieniu Samorządowe Kolegium Odwoławcze wskazało, że zgodnie z art. 31, ust. 1 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych⁸⁸ w wypadkach gospodarczo i społecznie uzasadnionych, zaległości podatkowe lub odsetki mogą być umorzone w całości lub w części. Decyzja Burmistrza Gminy Polkowice podjęta na podstawie przywołanej ustawy ma charakter uznaniowy,

⁸⁶ Ustawa z 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych; Dz. U. Nr 51, poz. 298 ze zm.

⁸⁷ Wyrok w imieniu Rzeczypospolitej Polskiej Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejskowy we Wrocławiu z 18 maja 2000 r. po rozpoznaniu 18 maja przy udziale sprawy ze skargi „Pol-Miedź Trans” Spółka z o.o. w Lubinie na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Legnicy z 14 stycznia 1998 r. (nr KO-0078-01/433/97) w przedmiocie odmowy umorzenia odsetek od zaległości z tytułu podatku od nieruchomości za 1996 r.; sygn. akt I SA/Wr 470/98.

⁸⁸ Ustawa z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn.: Dz. U. 1993, Nr 108, poz. 486).

co nie jest jednoznaczne z pojęciem dowolności czy nadmiernej swobody. Spółka powoływała się na pisma, okólniki, zalecenia itp. wychodzące od Ministra Finansów, które jednak nie są źródłem prawa i nie wiążą podatnika, ani organów powołanych do orzekania w sprawie. Również przywołane okoliczności nieumyślnego działania i powstanie zaległości z przyczyn niezależnych od podatnika jest nieuzasadnione, gdyż powinien był przyjąć wykładnię przepisów dokonaną przez organ podatkowy. Za zasadnością wniosku nie przemawia także sytuacja gospodarcza podatnika. Naczelny Sąd Administracyjny wydał wyrok oddalający skargę uznając, że decyzja administracyjna jest zgodna z prawem, gdyż nie można w przedstawionym stanie faktycznym i prawnym uznać za zasadne podniesionych przez podatnika okoliczności jako dających organom podstawę do umorzenia zaległości podatkowej.

Procesy sądowe w sprawie ustalenia zobowiązania w podatku od nieruchomości dla Gminy Polkowice dotyczyły nie tylko firm prowadzących działalność gospodarczą, ale również osób fizycznych. Wśród nich Ośrodek Zamiejscowy NSA we Wrocławiu rozstrzygał w sprawie podatku od nieruchomości od altany ogrodowej. W uzasadnieniu tej decyzji podano, że skarżący jest posiadaczem ponadnormatywnej altany ogrodowej. W świetle art. 7, pkt 11 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, zwolnieniem od podatku od nieruchomości objęte zostały nieruchomości lub ich części na podstawie odrębnych ustaw (w tym przypadku ustawy z 6 maja 1981 r. o pracowniczych ogrodach działkowych). W myśl art. 14 tejże ustawy Polski Związek Działkowców z tytułu prowadzenia działalności statutowej, a jego członkowie z tytułu użytkowania działki, zwolnieni są od podatków i opłat administracyjnych. Jednak zwolnienie to nie obejmuje budynków przekraczających normy powierzchni ustalonych w statucie Związku lub wydanym na jego podstawie regulaminie, który stanowi, że za ponadnormatywną uważa się powierzchnię przekraczającą 25 m² (wspomniana altana była większa). Tak uznał również Naczelny Sąd Administracyjny i wyrokiem⁸⁹ z 20 lutego oddalił skargę stwierdzając, że zaskarżona decyzja administracyjna jest zgodna z prawem, a skarga – nieuzasadniona.

Dla gminy Polkowice sprawa podziemnych wyrobisk górniczych była niezwykle istotna, gdyż wiązała się z ogromnymi środkami finansowymi, których wpływy wyraźnie zmniejszyły się na przełomie 1997 i 1998 r., zwłaszcza że uchwała Sądu Najwyższego z 12 marca 2002 r.⁹⁰ ostatecznie rozstrzygnęła spory, niestety na niekorzyść gminy. Zwrot nadpłaconego przez KGHM „Polska Miedź” S.A. w Lubinie podatku od nieruchomości byłby ogromnym obciążeniem dla budżetu gminy Polkowice, która w tej sytuacji zdecydowała się na postępowanie ugodowe. Wprawdzie gmina Polkowice uchwałą Rady Gminy już od dawna przewidziała w planach

⁸⁹ Wyrok w imieniu Rzeczypospolitej Polskiej Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z 20 lutego 2001 r. po rozpoznaniu w dniu 20 lutego 2001 r. przy udziale sprawy ze skargi na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Legnicy z 28 kwietnia 1998 r. (nr SKO/PO-413/321/96/98) w przedmiocie ustalenia zobowiązania w podatku od nieruchomości za 1998 r.; sygn. akt I SA/Wr 1054/98.

⁹⁰ Sygn. akt III ZP 34/01.

zagospodarowania przestrzennego możliwość rozbudowy zbiornika „Żelazny Most”, jednak – kierując się swoim podstawowym celem, jakim jest zaspokajanie potrzeb wspólnoty – Rada nie chciała wyrazić zgody na rozbudowę tego zbiornika z obawy o bezpieczeństwo mieszkańców wsi położonych w jego otoczeniu, którym w sytuacji awarii groziłoby całkowite zalanie. Z drugiej strony, dobra kondycja KGHM oraz zapewnienie rozwoju firmie po umożliwieniu przez gminę rozbudowy zbiornika oznacza gwarancję utrzymania kilku tysięcy miejsc pracy oraz stałych i najbogatszych źródeł dochodów gminy, pozwalających na podejmowanie przez jej władze działań zmierzających do poprawy warunków życia społeczności lokalnej. Poziom tych dochodów sprawił, iż gmina Polkowice znalazła się w czołówce najbogatszych gmin w Polsce. Spłata długów wobec KGHM sprawiłaby, że w najbliższych latach nie tylko nie byłoby możliwości dalszego rozwoju gminy, lecz także istniałaby groźba utraty płynności finansowej.

Mając na względzie wszystkie aspekty sprawy, 17 kwietnia 2002 r. podpisano ugodę, która umożliwiała KGHM budowę nowych i rozbudowę już istniejących obiektów związanych z formowaniem składowiska „Żelazny Most”, a także przewidywała zwrócenie przez gminę nadpłat w podatku od nieruchomości⁹¹. Kwota należna gminie, stanowiąca równowartość 4% zrealizowanych w danym roku nakładów inwestycyjnych na rozbudowę i formowanie składowiska „Żelazny Most”, została skompensowana z należnością gminy wobec KGHM z tytułu nadpłat w podatku od podziemnych wyrobisk górniczych za lata 1996 i 1997 wraz z należnymi odsetkami do dnia zawarcia ugody przysługującym i Zakładom Górniczym „Rudna” oraz „Polkowice-Sieroszowice”. Ustalono jednocześnie, że nadpłaty za lata 1998-2001 zostaną zaliczone na poczet bieżących i przyszłych zobowiązań podatkowych płaconych na rzecz gminy. Odsetki od tych zaległości zostaną naliczone w wysokości obowiązujących odsetek podatkowych, licząc od dnia zawarcia ugody, a pozostała ich część będzie umorzona.

Do wymienionej ugody dołączone zostały porozumienia szczegółowo określające wzajemne ustępstwa stron oraz zasady współpracy pomiędzy KGHM i gminą, szczególnie w zakresie rozwoju infrastruktury technicznej, ekonomicznej i społecznej gminy. KGHM S.A. weźmie udział w zmniejszaniu bezrobocia poprzez preferowanie przy zatrudnianiu mieszkańców gminy oraz poprzez zapraszanie miejscowych przedsiębiorstw do przetargów. Ponadto KGHM S.A. został zobowiązany do skuteczniejszego eliminowania pylenia ze składowiska „Żelazny Most” oraz ograniczenia ujemnych dla środowiska skutków prowadzonej działalności.

Rozstrzygnięcie Sądu Najwyższego, wyrażone w uchwale z 12 marca 2002 r.⁹², w której Sąd przedstawił stanowisko, że podziemne wyrobisko górnicze nie jest nieruchomością i nie podlega opodatkowaniu, nadal jednak budzi wątpliwości. Wprowadzone od 1 stycznia 2003 r. zmiany do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych⁹³ w istotny sposób rzutują na analizowa-

⁹¹ U. Romaniuk, *Bez tajemnic*, „Tygodnik Polkowicki” 2003, nr 9 (448), s. 6.

⁹² Sygn. akt III ZP 34/01.

⁹³ Dz. U. Nr 200, poz. 1683.

na problematykę, jako że ustawodawca zastąpił wcześniej występujące pojęcie „obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem” pojęciem zbliżonym: „obiekt budowlany”. Na podstawie przytoczonego przepisu można stwierdzić, że każda budowla będąca obiektem budowlanym podlega opodatkowaniu, o ile jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wzrost górniczy powinien być traktowane jako budowla składająca się z wielu urządzeń budowlanych funkcjonalnie powiązanych, tak aby wydobywać kopalinę. Nie ma przy tym znaczenia, że budowle te znajdują się pod powierzchnią. Opodatkowaniu powinna podlegać nie pusta przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze, lecz wszystko, co ją otacza w postaci obiektów i urządzeń składających się na wzrost górniczy jako obiekt budowlany. Obiekty tego typu, jak np. tunele, podziemne kanały czy zbiorniki podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle. Tak też powinny być opodatkowane znajdujące się pod ziemią wzrosta górnicze. Chociaż podniesione argumenty dotyczą stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2003 r., mogą być odniesione do zaprezentowanych poglądów Sądu Najwyższego.

IV. PODSUMOWANIE

Przegląd literatury przedmiotu na temat źródeł zasilania budżetów samorządowych prowadzi do wniosku, że wśród postulatów, które zgłaszane są w tym zakresie najczęściej, wymieniane są następujące: względna trwałość, spójność, elastyczność i bezpieczeństwo. System ten powinien być tak konstruowany, aby zapewnił wysoki poziom niezależności finansowej samorządu. Zaprzeczeniem tych postulatów byłby system negocjacyjnego przekazywania źródeł zasilania w zależności od rodzaju realizowanych zadań. W sferze dochodów własnych o zakresie samodzielności organów samorządowych decyduje posiadanie przez nie władztwa w zakresie danin publicznych oraz dochodów z majątku⁹⁴.

Z przeprowadzonej analizy wynika, że główną przyczyną dotychczasowych konfliktów jest wykładnia prawa, która powoduje wiele kontrowersji z powodu różnej interpretacji, jak również niejasności i niedociągnięcia w przepisach (ustawach) ogólnie obowiązujących. Jak wykazano, sprawy te są do tego stopnia niejasne, że budzą wątpliwości interpretacyjne, o czym świadczą najlepiej odmienne orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w okresie ostatnich siedmiu lat.

Uchwała Sądu Najwyższego z 12 marca 2002 r.⁹⁵ stwierdzająca, że podziemne wzrost górniczy nie jest nieruchomością, spowodowała zmianę decyzji przez Burmistrza Gminy Polkowice. Również jeżeli chodzi o linie elektroenergetyczne, jako kolejny przedmiot sporu, Burmistrz Gminy Polkowice musiał zmienić decyzję określającą wysokość zaniżonych wpłat rat podatku od nieruchomości, uwzględniając wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego przyznający zwolnienie z tego podatku.

⁹⁴ M. Kosek-Wojnar, K. Surówka, *Finanse samorządu terytorialnego*, Wyd. AE, Kraków 2002, s. 77.

⁹⁵ Sygn. akt III ZP 34/01.

Natomiast kwestia przyjęcia przez spółkę w deklaracji podatkowej za 1996 r. jako podstawy opodatkowania budowli ich wartości netto, spotkała się z dezaprobatą Naczelnego Sądu Administracyjnego, który uznał, że powinna to być wartość po aktualizacji, a więc brutto. W tym przypadku racja leżała po stronie gminy Polkowice.

Naczelny Sąd Administracyjny utrzymał również w mocy decyzję wydaną przez Burmistrza Gminy Polkowice, naliczającą odsetki z tytułu zaniżonych wpłat przez firmę „Pol-Miedź Trans” Spółki z o.o. w Lubinie, przyznając, że odmowa ich umorzenia była zasadna, zwłaszcza że decyzja organu podatkowego ma charakter uznaniowy.

Pozytywnym rozstrzygnięciem dla gminy Polkowice było również oddalenie przez ten Sąd skargi na decyzję wymierzającą podatek od nieruchomości od altany ogrodowej. Wówczas uznano, że jest ona ponadnormatywna i nie podlega zwolnieniu.

W zamian za uzyskanie zgody na rozbudowę zbiornika odpadów poflacyjnych „Żelazny Most” KGHM zobowiązał się umorzyć gminie Polkowice dług z tytułu nadpłaconego podatku za lata 1996-1997, a nadpłaty podatkowe za lata 1998-2001 zaliczyć na poczet bieżących i przyszłych zobowiązań podatkowych wobec gminy. Dobra kondycja KGHM oraz zapewnienie rozwoju firmie, to również zapewnienie bezpieczeństwa społecznego mieszkańcom gminy. Jest to gwarancja utrzymania kilkunastu tysięcy miejsc pracy oraz stałego i najbogatszego źródła dochodów budżetowych gminy, które pozwalają na podejmowanie przez władze działań zmierzających do poprawy warunków życia społeczności lokalnej. Utrzymywanie przyjętego na początku rozmów stanowiska doprowadziłoby w konsekwencji do zakończenia w niedługim czasie eksploatacji górniczej, a to z kolei wiązałoby się z utratą miejsc pracy przez mieszkańców wielu gmin oraz ze spadkiem dochodów własnych gminy. Dzięki tym dochodom władze mogły kontynuować działania mające na celu stworzenie alternatywy dla monokultury przemysłu miedziowego. Od pomyślnego gospodarowania KGHM zależy kondycja finansowa gminy, a tym samym jej stopień samodzielności oraz możliwość zaspokajania zbiorowych potrzeb społeczności lokalnej.

Wynegocjowane darowizny pieniężne i umorzenia podatków zapewniają gminie stabilność finansową, a przewidywany poziom dochodów budżetowych pozwoli na regulowanie bieżących zobowiązań oraz realizację zadań inwestycyjnych.

Władze gminy Polkowice długo stały na stanowisku, że przedłożona opinia ekspertów w sprawie bezpieczeństwa rozbudowy zbiornika „Żelazny Most” może być obciążona błędem z uwagi na okres, z którego pochodziły dane o ruchach sejsmicznych, stanowiące podstawę jej sporządzenia. W negocjacjach kierowały się potrzebą bezpieczeństwa wspólnoty. W trosce o życie i mienie mieszkańców gminy chciały podjąć decyzję w oparciu o opinie nie budzącą żadnych wątpliwości.

W wyniku negocjacji KGHM zobowiązał się, że w celu zapewnienia bezpieczeństwa przy rozbudowie zbiornika wzięte zostaną pod uwagę aktualne oszacowania i ekspertyzy dotyczące prognoz aktywności sejsmicznej.

Procesy zaprezentowane w niniejszym artykule są jedynie przykładem konfliktów, które zdarzają się w całej Polsce i znajdują swój epilog w sądach. Ranga problemu jest oczywiście tym większa, im bardziej gmina jest uzależniona od jednego podmiotu gospodarczego, z którym prowadzi spór, a wpływy z podatku od nieruchomości od innych podmiotów są relatywnie niskie.

Ostatnia gruntowna reforma podatku od nieruchomości, dokonana ustawą z 30 października 2002 r., uwzględniła wiele postulatów, kładąc kres sporom dotyczącym zasad opodatkowania nieruchomości. Niektóre regulacje zachowały jednak swą aktualność, a są i takie, które jeszcze przez kolejne lata będą przedmiotem rozstrzygnięć podejmowanych przez NSA orzekający w sprawach dotyczących poprzedniego stanu prawnego.

REAL ESTATE TAX DETERMINATION AS A POINT OF CONTENTION BETWEEN MUNICIPALITIES AND TAXPAYERS (CASE STUDY)

S u m m a r y

Real estate tax constitutes one of the main items in the local taxation system, especially if we consider its impact on shaping the local economy as well as tax revenue. It is the most important and most efficient local tax, applying to a wide range of entities. It is also homogeneous in terms of type of property taxed and applies the same criteria to physical and legal persons. The last couple of years have seen conflicts concerning the issue of real estate tax. Since 1996 these conflicts have been resolved by the Supreme Court of Administration. The idea of applying a real estate tax to mine sites is a vexed issue both in terms of jurisprudence and doctrine.

The goal of this case study is to assess the scale, nature and ramifications of the solutions applied so far. The empirical part of this work employs materials concerning conflicts between Kombinat Górniczo-Hutniczy Miedzi "Polska Miedź" S.A. (Copper Mining and Processing Integrated Works, "Polska Miedź" Plc.) in Lubin and the municipality of Polkowice, where the company operates. The taxpayers in this case are entities dependent on Polska Miedź S.A., namely Zakłady Górnicze Polkowice – Jeroszowice (Polkowice – Jeroszowice Mine Works) and Zakłady Górnicze "Rudna" ("Rudna" Mine Works) in Polkowice. The primary focus of the analysis is the issues related to underground workings and power lines. This particular problem is not an isolated case as evidenced by cases brought to court against other municipalities, which have been decided by the Supreme Court of Administration and recently even by the Supreme Court. The sources of these conflicts are not only unequivocal legal regulations but also conflicting interests of municipalities and companies that could be resolved in court only.