

**Protokół nr 1/2023**  
**Komisji Rewizyjnej Rady Miejskiej w Sulechowie**  
**obejmujący sprawozdanie z zadłużenia**  
**mieszkańców i podmiotów gospodarczych z tytułu podatków od nieruchomości**  
**za okres 2019-2022 wraz ze skutecznością działań windykacyjnych.**

1. Nazwa i adres kontrolowanego podmiotu - Gmina Sulechów, ul. Plac Ratuszowy 6, 66-100 Sulechów.
2. Imię i nazwisko kontrolujących - Komisja Rewizyjna Rady Miejskiej w Sulechowie w składzie:
  - 1) Sebastian Różycki - przewodniczący komisji,
  - 2) Miłosz Brodzikowski - członek komisji,
  - 3) Stanisław Kaczmar - członek komisji
  - 4) Jan Rerus - członek komisji,
  - 5) Roman Wilczyński - członek komisji,
  - 6) Izabela Wojewoda - członek komisji.
3. Daty rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych - 1 kwietnia 2023 roku - 30 kwietnia 2023 roku.
4. Określenie przedmiotowego zakresu kontroli i okresu objętego kontrolą - sprawozdanie z zadłużenia mieszkańców i podmiotów gospodarczych z tytułu podatków od nieruchomości za okres 2019-2022 wraz ze skutecznością działań windykacyjnych.
5. Imię i nazwisko kierownika kontrolowanego podmiotu - Marcin Fafuła - Skarbnik Gminy Sulechów.

Kontrolę przeprowadzono, realizując zadanie zlecone Komisji Rewizyjnej przez Radę Miejską w Sulechowie, w planie pracy Komisji przyjętym uchwałą Nr 0007.557.2023 Rady Miejskiej w Sulechowie z dnia 17 stycznia 2023 roku.

W kontroli uczestniczyli i informacji udzielali:

- a) Pan Marcin Fafuła – Skarbnik Gminy Sulechów.

Komisja Rewizyjna przeprowadziła kontrolę **zadłużenia mieszkańców i podmiotów gospodarczych z tytułu podatków od nieruchomości za okres 2019-2022 wraz ze skutecznością działań windykacyjnych.**

#### **WPROWADZENIE**

Gmina ma wpływ na wysokość podatku od nieruchomości. Wpływy z niego stanowią znaczący dochód dla budżetu gminy. Ustawodawca pozostawia pewien zakres swobody w jego ustalaniu przez radę gminy. Organ ten ma bowiem kompetencję do określenia stawek podatku. Nie mogą one jednak

przekroczyć ustanowionych przez prawodawcę granic. Ponadto gmina może wprowadzić zwolnienia przedmiotowe.

Podatek od nieruchomości jest podatkiem lokalnym, który jest pobierany przez samorządy gminne. Stanowi on jedno z największych źródeł dochodów własnych budżetu gminy. Opodatkowaniu nim podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane takie jak grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie podlegają mu natomiast użytki rolne lub lasy, chyba że są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

### **Kto zapłaci podatek**

Zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych Dz.U.2023.70 (upol) podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej. Podmiot ten musi być właścicielem nieruchomości lub obiektów budowlanych. *Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że nawet jeśli nabycie nieruchomości było nieważne, za podatek od nieruchomości odpowiada osoba wpisana w księdze wieczystej jako właściciel (zob. wyrok NSA z 15 lipca 2014r., sygn. akt II FSK 1953/12).*

Na drugim miejscu ustawodawca wymienia posiadacza samoistnego, czyli tego, kto faktycznie włada rzeczą jak właściciel. W dalszej kolejności ustawa wskazuje użytkownika wieczystego gruntów oraz posiadacza nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Nie chodzi w tym przypadku jednak o posiadacza samoistnego, tylko zależnego. *Potwierdza to orzecznictwo sądów administracyjnych, np. wyrok WSA w Warszawie z 14 stycznia 2020r., sygn. akt III SA/Wa 1703/09.*

### **Stawkę podatku określa rada gminy**

Wysokość podatku zależy od powierzchni (dla gruntów) lub powierzchni użytkowej (dla budynków lub ich części) albo wartości (dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej) oraz stawek podatku, która obowiązuje w gminie. Kluczowe są tu informacje wynikające z ewidencji gruntów. Organy ustalające wysokość zobowiązania nie mogą bowiem przyjąć innej podstawy wymiaru podatku.

Stawkę podatku od nieruchomości określa rada gminy w drodze uchwały. Kompetencja ta ma jednak limitowany zakres. Ustawodawca wprowadza bowiem granice stawek podatkowych, które nie mogą zostać przekroczone, stanowi o tym art. 5 ust. 1 upol. Ponadto ustawodawca przewidział, że przy określaniu wysokości stawek, rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania. Prawodawca określa kryteria w art. 5 ust. 2, 3 i 4 upol, mają one jednak wyłącznie przykładowy charakter. Dlatego też rada gminy może zastosować inne kryteria, muszą one jednak być przedmiotowe.

### **Obowiązek podatkowy i zapłata**

Regułą jest powstanie obowiązku podatkowego od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające ten obowiązek. Chodzi np. o nabycie gruntu, budynku albo ustanowienie użytkowania wieczystego.

Jeżeli natomiast obowiązek podatkowy ma związek z istnieniem budowli albo budynku lub ich części, to powstaje on 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto jej użytkowanie przed ostatecznym wykończeniem. Jeśli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania, to podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu. Obowiązek podatkowy wygasa z upływem miesiąca, w którym ustały uzasadniające go okoliczności.

Podatnicy podatku od nieruchomości składają informacje o nieruchomościach i obiektach budowlanych lub deklaracje na podatek od nieruchomości do burmistrza, właściwego ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania. Osoby fizyczne płacą podatek w czterech ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego – do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Natomiast osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej płacą za poszczególne miesiące w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do 15. dnia każdego miesiąca, a za styczeń do 31 stycznia. W przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 100 zł, podatek jest płatny jednorazowo w terminie płatności pierwszej raty.

### **Nie tylko ustawy zakładają zwolnienia w podatku**

Zwolnienia w podatku od nieruchomości zostały uregulowane w art. 7 uopł. Dotyczą one m.in. gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej albo portowej i budynków gospodarczych. Przepis ten zwalnia też np. uczelnie, prowadzących zakłady pracy chronionej oraz instytuty badawcze. Zwolnienia zawarto też w innych ustawach, np. w ustawie o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych albo w ustawach regulujących stosunki państwa z danym kościołem lub związkiem wyznaniowym. Ponadto prawodawca przewidział, że rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić również inne niż wymienione w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienia przedmiotowe.

Przedmiotem przeprowadzonej kontroli były czynności wykonane przez Burmistrza Sulechowa, Marcina Fafułę – Skarbnika Gminy Sulechów w zakresie zadłużenia mieszkańców i podmiotów gospodarczych z tytułu podatków od nieruchomości.

Skontrolowano dokumenty, którymi dysponuje i nadzoruje Gmina Sulechów które dotyczą **regulowania płatności**.

Dla celu dokładniejszej analizy podzielono dochody na dwie grupy tj. podmioty gospodarcze oraz osoby fizyczne. Na końcu analizy połączono ocenę, by móc okazać pełną sytuację kształtowania się dochodów z podatków od nieruchomości, zaległości i działań windykacyjnych. W tabeli znajdują się następujące określenia:

1. Rok badany
2. Przypis należności narastająco – są to oczekiwane dochody w danym roku dla określonej grupy wraz z zadłużeniem które widnieje na dany rok,
3. Dochody wykonane – są to dochody które wpłynęły na konto gminy,
4. Należności przeterminowane ściągnięte przez organy egzekucyjne – są to skutecznie ściągnięte zadłużenia,
5. Stan zaległości na koniec roku – są to nie wpłacone podatki narastająco na koniec danego roku,
6. Procent stanu zaległości na koniec roku do przypisu należności narastająco,
7. Procent należności przeterminowanych ściągniętych przez organy egzekucyjne do przypisu należności narastająco,
8. Dochody – są to wykonane dochody Gminy Sulechów w danym roku,
9. Procent przypisu należności narastająco do dochodów Gminy Sulechów,
10. Procent należności przeterminowanych ściągniętych przez organy egzekucyjne do dochodów Gminy Sulechów,
11. Procent stanu zaległości na koniec roku do dochodów Gminy Sulechów.

W przypadku podatków od nieruchomości pochodzących od podmiotów gospodarczych tabela przedstawia się następująco:

	Przypis należności (narastająco)	Dochody wykonane	Należności przeterminowane ściągnięte przez organy egzekucyjne	Stan zaległości na koniec roku	5/2	4/2	dochody	2/8	4/8	5/8
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Rok 2019	15 659 000,96	12 496 604,89	102 726,94	3 168 490,61	20,23%	0,66%	143 176 778,29	10,94%	0,07%	2,21%
Rok 2020	18 046 542,13	13 045 899,47	90 989,66	4 983 127,81	27,61%	0,50%	156 774 563,52	11,51%	0,06%	3,18%
Rok 2021	18 426 239,73	15 106 587,71	130 939,13	3 126 138,55	16,97%	0,71%	208 572 231,25	8,83%	0,06%	1,50%
Rok 2022	19 823 217,68	16 242 577,37	187 485,18	3 510 758,19	17,71%	0,95%	178 356 521,75	11,11%	0,11%	1,97%

Zaległości z tytułu podatków od nieruchomości stanowią obecnie 17,7%. W ostatnich czterech latach spadek procentowy zaległości (2019-2022) o 2,5%, lecz wzrost wartościowy z 3,17 mln do 3,51 mln tj. o 0,34 mln zł. Pomimo wielu działań zwalniających z podatków w trakcie trwania COVID. Wzrost dochodów wykonanych na przełomie badanego okresu z 12,5 mln do 16,24 mln (o 4,08 mln zł).

W przypadku podatków od nieruchomości pochodzących od osób fizycznych tabela przedstawia się następująco:

	Przypis należności (narastająco)	Dochody wykonane	Należności preterminowane ściągnięte przez organy egzekucyjne	Stan zaległości na koniec roku	5/2	4/2	dochody	2/8	4/8	5/8
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Rok 2019	8 845 738,01	5 565 271,81	319 040,11	3 257 994,00	36,83%	3,61%	143 176 778,29	6,18%	0,22%	2,28%
Rok 2020	9 008 837,29	5 532 209,29	321 023,99	3 476 912,36	38,59%	3,56%	156 774 563,52	5,75%	0,20%	2,22%
Rok 2021	9 397 235,14	6 399 196,93	407 937,65	3 064 301,39	32,61%	4,34%	208 572 231,25	4,51%	0,20%	1,47%
Rok 2022	9 743 294,11	7 006 105,07	338 394,05	2 710 116,95	27,82%	3,47%	178 356 521,75	5,46%	0,19%	1,52%

Zaległości z tytułu podatków od nieruchomości stanowią obecnie 27,82%. W ostatnich czterech latach spadek procentowy zaległości (2019-2022) o 5,2%, lecz spadek wartościowy z 3,26 mln do 2,71 mln tj. o 0,55 mln zł.

Wzrost dochodów wykonanych na przełomie badanego okresu z 5,56 mln do 7,00 mln (o 1,44 mln zł).

W przypadku podatków od nieruchomości płaconych przez podmioty gospodarcze i osoby fizyczne tabela przedstawia się następująco:

	Przypis należności (narastająco)	Dochody wykonane	Należności preterminowane ściągnięte przez organy egzekucyjne	Stan zaległości na koniec roku	5/2	4/2	Dochody	2/8	4/8	5/8
Rok	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
2019	24 504 738,97	18 061 876,70	421 767,05	6 426 484,61	26,23%	1,72%	143 176 778,29	17,12%	0,29%	4,49%
2020	27 055 379,42	18 578 108,76	412 013,65	8 460 040,17	31,27%	1,52%	156 774 563,52	17,26%	0,26%	5,40%
2021	27 823 474,87	21 505 784,64	538 876,78	6 190 439,94	22,25%	1,94%	208 572 231,25	13,34%	0,26%	2,97%
2022	29 566 511,79	23 248 682,44	525 879,23	6 220 875,14	21,04%	1,78%	178 356 521,75	16,58%	0,29%	3,49%

Zaległości z tytułu podatków od nieruchomości stanowią obecnie 21,04%. W ostatnich czterech latach spadek procentowy zaległości (2019-2022) o 5,2%, lecz spadek wartościowy z 6,43 mln do 6,22 mln tj. o 0,21 mln zł.

Wzrost dochodów wykonanych na przełomie badanego okresu z 18,06 mln do 23,25 mln (o 5,19 mln zł).

#### Postępowania windykacyjne wyjaśnienie Skarbnika.

Postępowania windykacyjne w związku z zaległościami podatkowymi odbywają się w Referacie Podatków Opłat i Windykacji Należności UM Sulechów.

Pierwszymi elementami zapobiegającymi powstaniu zaległości są:

- a) Wprowadzenie oświadczenia o zgodzie podatnika na przesyłanie wiadomości tekstowych SMS z informacją i przypomnieniem o powstałym zadłużeniu.
- b) Tam gdzie jest to możliwe wykonywane są telefony przypominające o racie podatku lub informujące o zaległości.
- c) Zgodnie z Zarządzeniem Burmistrza Sulechowa dwa razy do roku zostają przesłane upomnienia do dłużników, szczegółowa liczba w przedstawionej poniżej tabeli:

rok	liczba wystawionych upomnień osoby fizyczne	liczba wystawionych upomnień osoby prawne
2019	2953	67
2020	1820	27
2021	1792	48
2022	3470	62

W roku 2020 i 2021 z uwagi na stan epidemii upomnienia wysłano jednokrotnie.

W przypadku nieregulowania należności po otrzymanym upomnieniu zostają wystawione administracyjne tytuły wykonawcze, które zostają przesłane do właściwych Urzędów Skarbowych celem wyegzekwowania należności, szczegółowa liczba w przedstawionej poniżej tabeli:

rok	liczba wystawionych tytułów wykonawczych osoby fizyczne	liczba wystawionych tytułów wykonawczych osoby prawne
2019	786	17
2020	330	23
2021	701	31
2022	265	8

W roku 2020 z uwagi na COVID-19 i Apel Rady Miejskiej w Sulechowie, ograniczono wystawianie tytułów wykonawczych do niezbędnego minimum (np. tam gdzie istniało ryzyko przedawnienia lub Gmina podłączała się pod istniejącą już windykację).

W roku 2022 drugie upomnienia wystawiono po terminie IV raty podatku tj. po dniu 15 listopada, stąd wiele upomnień dostarczono już w roku 2023, dlatego nie było możliwości wystawienia tytułów wykonawczych na te zaległości w roku 2022.

#### 1. Należności wyegzekwowane przez organy egzekucyjne.

rok	osoby fizyczne	osoby prawne
2019	319 040,11	102 726,94
2020	321 023,99	90 989,66
2021	407 937,65	130 939,13
2022	338 394,05	187 485,18

**2. Stan zaległości na koniec roku.**

rok	osoby fizyczne	osoby prawne
2019	3 257 994,00	3 168 490,61
2020	3 476 912,36	4 983 127,81
2021	3 064 301,39	3 126 138,55
2022	2 710 116,95	3 510 758,19

W przypadku osób fizycznych, widoczny jest systematyczny spadek zaległości. Niestety w każdym roku między 44,5% a 57,5% stanowią dłużnicy zalegający z kwotami powyżej 100.000 zł. Są to dłużnicy wieloletni, których jedynym możliwym środkiem egzekucyjnym jest licytacja nieruchomości, których procedura jest wieloletnia i przeważnie bezskuteczna.

W przypadku osób prawnych, zaległości powyżej 100.000,00 zł w każdym roku stanowią od 63,3% do 73,0% zaległości ogółem. Jedynym możliwym środkiem egzekucyjnym który pozostał jest licytacja nieruchomości.

Wzrost zaległości w roku 2020 w stosunku do roku 2019 dotyczy wszczęcia postępowania podatkowego w stosunku do dużej spółki w związku z nieprawidłowym wykazywaniem stawki do opodatkowania gruntu, co wiązało się z przypisem należności (i zaległości) o kwotę ok. 1.200.000 zł. Postępowanie zakończyło się w roku 2021 spłatą zaległości przez ten podmiot.

W roku 2021 odpisano zaległość podatku w kwocie 312.831 zł z uwagi na zakończone postępowanie egzekucyjne, podczas którego gmina nie otrzymała żadnych środków ze sprzedaży przez komornika sądowego nieruchomości, a licytacja ta prawomocnie zakończyła egzekucje.

**3. Stan zaległości podatników osoby fizyczne zalegających kwotę powyżej 100.000,00 zł.**

rok	stan zaległości os fizyczne powyżej 100.000,00	stan zaległości na koniec roku	% który stanowią najwięksi dłużnicy Gminy Sulechów	(liczba podmiotów)
2019	1 873 840,50	3 257 994,00	57,5	7
2020	1 549 224,93	3 476 912,36	44,5	6
2021	1 735 025,12	3 064 301,39	57,0	7
2022	1 471 503,53	2 710 116,95	54,2	6

Do zobrazowania stanu zaległości wybrano podatników których stan zaległości przekracza 100.000 zł. Dłużnicy Gminy Sulechów, których należności przekraczają kwotę 100.000 zł są dłużnikami wieloletnimi wobec każdego z nich kilkukrotnie prowadzone były postępowania egzekucyjne z nieruchomości.

Jeżeli chodzi o osoby fizyczne na koniec roku 2022r. toczyły się następujące postępowania:

Podmiot 1.

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego dokonał opisu i oszacowania nieruchomości, oraz prowadzona jest egzekucja ze świadczenia emerytalnego przez Komornika Sądowego (zbieg egzekucji administracyjnej i sądowej), na nieruchomości dłużnika Gmina Sulechów zabezpieczyła należności poprzez wpisy hipotek przymusowych.

Podmiot 2.

Nastąpiła sprzedaż nieruchomości poprzez licytację komorniczą, Gmina mimo ustanowionych hipotek nie została zaspokojona, skierowano kolejny wniosek do innej nieruchomości dłużnika (zbieg egzekucji administracyjnej i sądowej), egzekucja na etapie opisu i oszacowania nieruchomości.

Podmiot 3.

Licytacje okazywały się bezskuteczne w związku z brakiem zainteresowanych. Zobowiązany posiada tylko nieruchomość, brak majątku ruchomego, na nieruchomości dłużnika Gmina Sulechów zabezpieczyła należności poprzez wpisy hipotek przymusowych.

Podmiot 4.

Podatnik złożył wniosek o restrukturyzację. Gmina oczekuje na propozycje układowe przedstawione od doradcy restrukturyzacyjnego.

Podmiot nr 5.

W 2020r. ogłosił upadłość (stan zadłużenia na 2020r. 134.067,80 zł,) mimo ustanowionych hipotek przymusowych po sprzedaży nieruchomości przez Syndyka masy upadłości Gmina Sulechów nie została zaspokojona w całości, na poczet zaległości otrzymano kwotę 773,43 zł. Sąd Rejonowy w Zielonej Górze V Wydział Gospodarczy wydał postanowienie z dnia 08.12.2021r, o zatwierdzeniu planu spłaty wierzycieli i umorzono zobowiązania upadłego niewykonane w wyniku w planu spłaty wierzycieli (odpis należności w roku 2023).

Podmiot nr 6.

Wobec podatnika toczy się postępowanie egzekucyjne z nieruchomości prowadzone przez Naczelnika Urzędu Skarbowego. Na nieruchomości dłużnika Gmina Sulechów zabezpieczyła należności poprzez wpisy hipotek przymusowych.



**5. Stan zaległości podatników osoby prawne zalegających kwotę powyżej 100.000,00 zł.**

rok	stan zaległości os prawne powyżej 100.000,00	stan zaległości na koniec roku	% który stanowią naj-większy dłużnicy Gminy Sulechów	(liczba podmiotów)
2019	2 100 204,48	3 168 490,61	66,3	4
2020	3 636 393,48	4 983 127,81	73,0	5
2021	2 105 990,38	3 126 138,55	67,4	3
2022	2 415 448,08	3 510 758,19	68,8	4

Podmiot nr 1.

Na nieruchomości spółki Gmina Sulechów zabezpieczyła należności poprzez wpisy hipotek przymusowych, wcześniejsze licytacje okazywały się bezskuteczne brak zainteresowanych, wnioski Gminy o wyznaczenie drugiego terminu licytacji został złożony Komornikowi Sądowemu (po zbiegu egzekucji co do nieruchomości postępowanie przejął Komornik Sądowy) aktualnie wierzyciel czeka na drugą licytację nieruchomości której termin wyznaczy Sąd Rejonowy w Świebodzinie I Wydział Cywilny.

Podmiot nr 2.

Dwie z pięciu licytacji nieruchomości okazały się skuteczne gmina Sulechów otrzymała na poczet podatku od nieruchomości kwotę 76.029,00 zł. W chwili obecnej co do trzech nieruchomości spółki prowadzone jest postępowanie egzekucyjne z nieruchomości przez Komornika Sądowego (po zbiegu egzekucji co do nieruchomości postępowanie przejął Komornik Sądowy). W sprawie został dokonany nowy opis i oszacowanie nieruchomości. Na jednej z nieruchomości spółki Gmina Sulechów zabezpieczyła należności poprzez wpis hipoteki przymusowej.

Podmiot nr 3.

Spółka jest w restrukturyzacji. Zgromadzenie wierzycieli odbyło się w dniu 29 lipca 2022r. Gmina Sulechów, jako wierzyciel głosowała za układem, jednakże układ nie jest jeszcze prawomocny, natomiast dłużnik dokonuje wpłat na bieżące zobowiązania.

Podmiot nr 4.

W urzędzie Skarbowym prowadzona jest egzekucja z nieruchomości należącej do spółki. Gmina Sulechów zabezpieczyła należności poprzez wpisy hipotek przymusowych.

**PODSUMOWANIE**

Komisja Rewizyjna stwierdza, że wielkość ogólnego zadłużenia z tytułu podatków utrzymuje się na przełomie badanego okresu praktycznie na tym samym poziomie (niewielki wartościowy spadek o 220 tys. zł. do wartości 6,22 mln zł. Większość tego zadłużenia przypada na podmioty gospodarcze 56% tj. 3,51 mln zł, a 44% tj. 2,71 mln zł na osoby fizyczne.

Natomiast wskaźnik procentowy zadłużenia do dochodów potwierdza mniejsze zadłużenie podmiotów gospodarczych wynoszące 17,7% zaś u osób fizycznych, aż 27,8%.

W opinii Komisji Rewizyjnej należy nadmienić, że pozytywnie określa podjęte działania windykacyjne realizowane dotychczas przez Gminę Sulechów. Jednakże należy dokonać zmian w kwestii usprawnienia procesu kierowania spraw do skutecznego wpisu hipoteki i szybszego kierowania spraw do komornika skarbowego zajmującego rachunki bankowe dłużników.

### **ZALECENIA, czyli możliwe do rozważenia kwestie**

1) W przypadku zadłużenia przekraczające 100.000 zł na właścicielu nieruchomości gospodarczej wykazuje niski wskaźnik szans na wpływ dochodu do Gminy. W tym przypadku Komisja Rewizyjna zaleca dokonywanie sprawniejszych działań zmierzających do wpisania hipoteki przymusowej i rozpoczęcia procedury egzekucyjnej. Wyjaśnienia Skarbnika dowodzą, że obecnie na zasilenie budżetu gminy jakąkolwiek kwotę z windykacji dużych zadłużeń nie przyniesie wpływu. Dlatego zasadne jest przyjęcie odpowiednich procedur (chyba, że są) na szybsze dokonywanie wpisów obciążających hipotekę i rozpoczęcie egzekucji np. przy ustaleniu kwoty na poziomie np. 20.000 zł lub mniejszej np. rocznym podatku. Analogiczne kroki należałoby podjąć w przypadku osób fizycznych. W tym zakresie należałoby głównie podejmować kroki poprzez hipotekę przymusową oraz egzekucję z rachunków bankowych poprzez komornika skarbowego.

### **Komisja Rewizyjna wnioskuje o kontynuowanie dotychczasowych działań..**

*MF: Nie mamy procedury od jakiej kwoty dokonujemy wpisów hipotecznych.*

*W przypadku osób fizycznych ściągłość należności jest bardzo wysoka, bo i zadłużenie przeważnie idzie w setki, a nie tysiące złotych, więc komornicy skarbowi/sądowi zajmują wynagrodzenia/renty/emerytury ew. rachunki bankowe i nie ma potrzeby dokonywania wpisów na hipotekę przymusową. Oczywiście są dłużnicy z których komornicy nie mają niczego do ściągnięcia, bo nie pracują, nie osiągają dochodów, nie mają nic na rachunkach bankowych i właśnie jedynym naszym zabezpieczeniem jest wpis na hipotekę przymusową. A kwoty jakie wpisujemy to nawet 1.000 zł, więc to nie jest tak, że czekamy aż uzbiera się kwota 10.000 czy wręcz 100.000 zł. Często musimy działać szybko, bo mamy sygnał od komorników, że jest wielu wierzycieli, albo że szykowana jest licytacja nieruchomości, więc tutaj tytuł jest wystawiany tak szybko jak to możliwe i niezależnie od kwoty zadłużenia.*

*Podobnie jest w przypadku osób prawnych, kiedy mamy informacje od komornika, że dłużnik nie ma innego majątku niż nieruchomość dokonujemy wpisów hipotecznych, a w przypadku dużej kwoty zadłużenia wnioskujemy do komornika o licytację nieruchomości.*

*Dlatego rozważyłbym czy dawać takie zalecenia skoro działamy na tym gruncie dość szybko i niezależnie od kwoty zadłużenia. Obawiam się, że ubranie tego w procedurę poprzez Zarządzenie Burmi-*

strza może nam zablokować skuteczne działanie przy mniejszych kwotach, a ustanawianie tych kwot na np. 1.000 zł nie ma sensu bo sam wpis na hipotekę kosztuje gminę 200 zł, a takich spraw byłoby setki i sparaliżowałby pracę i co się z tym wiąże istniałaby realna groźba, nie będą dopilnowane tematy za np. 100.000 zł (a te mniejsze kwoty są naprawdę dość skuteczne egzekwowane przez komorników sądowych i skarbowych).

2) W opinii Komisji Rewizyjnej należy w obecnej sytuacji gospodarczej poddać pod systematyczną kontrolę nieruchomości realizowanych przez służby gminne. Zakres i tempo realizowanych kontroli powierzyć należy Skarbnikowi Gminy lub Sekretarzowi Gminy. Szczegółowe wyjaśnienia metod określania wymiaru podatku określają stosowne przepisy o których wspomina załącznik nr 1 do Protokołu.

**Komisja Rewizyjna wnioskuje o jego wdrożenie.**

*MF: Nie mam uwag, w pełni jesteśmy zgodni co do konieczności przeprowadzania kontroli podatkowych.*

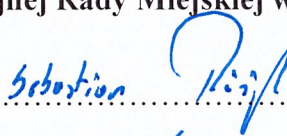
Protokół Nr 1/2023 Komisji Rewizyjnej Rady Miejskiej w Sulechowie dotyczący sprawozdania z zadłużenia mieszkańców i podmiotów gospodarczych z tytułu podatków od nieruchomości za okres 2019-2022 wraz ze skutecznością działań windykacyjnych, liczy 14 stron i sporządzonych został w 3 jednobrzmiących egzemplarzach.

Poszczególne egzemplarze protokołu otrzymują:

- 1) Burmistrz Sulechowa Pan Wojciech Sołtys,
- 2) Przewodniczący Rady Miejskiej w Sulechowie Pan Radosław Murkowski,
- 3) Przewodniczący Komisji Rewizyjnej Rady Miejskiej w Sulechowie.

**Data i miejsce podpisania protokołu: Sulechów 12.05.2023 rok.**

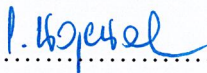
**Podpisy kontrolujących – członków Komisji Rewizyjnej Rady Miejskiej w Sulechowie:**

1. Sebastian Różycki - przewodniczący komisji,.....
2. Miłosz Brodzikowski - członek, .....
3. Stanisław Kaczmar - członek, .....
4. Jan Rerus - członek, .....

5. Roman Wilczyński - członek,

  
.....

6. Izabela Wojewoda - członek,

  
.....

Kontrolowane osoby wniosły uwagi do protokołu które zostały w nim odnotowane.

Pouczenie do protokołu Komisji Rewizyjnej z przeprowadzonej kontroli:

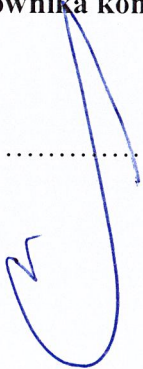
**Kierownik kontrolowanego podmiotu, może złożyć Komisji swoje opinie i wyjaśnienia dotyczące ustaleń zawartych w protokole, w terminie 7 dni od daty przedstawienia kierownikowi kontrolowanego podmiotu, protokołu pokontrolnego do podpisania. Opinie, wyjaśnienia kontrolowanego podmiotu przekazywane są Przewodniczącemu Rady.**

Podstawa prawna:

§ 100 ust.1a uchwały Nr V/39/2003 Rady Miejskiej w Sulechowie z dnia 11 lutego 2003r. w sprawie Statutu Gminy Sulechów (Dz. Urz. Woj. Lubuskiego z 2018 r. poz.2512).

**Podpis kierownika kontrolowanego podmiotu:**

..... Sulechów, dnia .....







**Załącznik do Protokołu nr 1/2023**  
**Komisji Rewizyjnej Rady Miejskiej w Sulechowie**  
**obejmujący sprawozdanie z zadłużenia**  
**mieszkańców i podmiotów gospodarczych z tytułu podatków od nieruchomości**  
**za okres 2019-2022 wraz ze skutecznością działań windykacyjnych.**

Poniżej w załączniku prezentowane są dwa artykuły „spi lex” prezentujące proces kontroli nieruchomości i naliczania właściwych stawek podatku od nieruchomości. Materiał powinien posłużyć jako element przypomnienia lub ewentualnie szkolenia, aby poprawnie wyznaczać stawki podatku, a także przeprowadzać prawidłowo kontrole.

**Gminy nie kontrolują rozliczeń podatku od nieruchomości**

Firmy, które posiadają nieruchomości, nie mają żadnej pewności, czy ich rozliczenia podatku od nieruchomości są prawidłowe. Przepisy w tym zakresie są niezwykle trudne w interpretacji, a gminy, do których wpływają pieniądze z tej daniny, nie weryfikują poprawności rozliczeń. To duże ryzyko, bo w którymś momencie może się okazać, że z powodu błędów firmy będą musiały dopłacić duże kwoty zaległego podatku.

Raporty NIK oraz Regionalnych Izb Obrachunkowych pokazują, że wiele gmin przez lata nie przeprowadziło ani jednej kontroli, a te które je prowadzą robią to sporadycznie. Najczęstszą przyczyną tej bierności, wskazywaną przez same gminy, są braki kadrowe i skomplikowanie materii podatkowej. W efekcie podatek od nieruchomości, będący niezwykle ważnym źródłem dochodów własnych gmin, pozostaje poza jakąkolwiek kontrolą. Tracą na tym nie tylko budżety gmin, ale również uczciwi podatnicy, którzy korygując rozliczenia podatkowe we własnym zakresie, często spotykają się z oporem organów podatkowych. W interesie gmin (i ich mieszkańców) oraz podatników jest zmiana tego stanu rzeczy: uchylający się od opodatkowania powinni mieć świadomość nieuniknionej kontroli, zaś uczciwi podatnicy mają prawo do sprawnego i terminowego rozpatrzenia złożonej korekty.

**Kontroli rozliczeń prawie nie ma**

Tymczasem dane zawarte w raportach z kontroli NIK oraz Regionalnych Izb Obrachunkowych pokazują, że lokalne organy podatkowe nie wywiązują się z obowiązku kontrolowania rozliczeń podatkowych.

- Przykładowo, w Raporcie z kontroli NIK z realizacji dochodów z podatku od nieruchomości przez gminy z terenu województwa łódzkiego w latach 2004-2005 wskazano, że w 4 z 14 analizowanych gmin nie przeprowadzono w badanym okresie ani jednej kontroli podatkowej. Podobna sytuacja ma miejsce w Raporcie z kontroli NIK z realizacji dochodów z podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych przez gminy z terenu województwa kujawsko-pomorskiego w latach 2019-2021 (I kwartał). Kontrolerzy stwierdzili, że w 8 z 15 analizowanych gmin organy podatkowe nie

przeprowadzały u podatników żadnych kontroli podatkowych, a w pozostałych gminach robiły to sporadycznie – punktuje dr Adam Kałużny.

### **Kontrola nie może być karą**

Doświadczenia praktyków prowadzą do wniosku, że kontrole w podatku od nieruchomości są wszczynane najczęściej w reakcji na podjęcie konkretnej czynności przez podatnika. Chodzi tu przede wszystkim o przekształcenia własnościowe, inwestycje lub korekty wcześniejszych rozliczeń. W odbiorze podatników kontrola jest zatem „karą” za aktywność gospodarczą lub skrupulatność w weryfikacji swoich rozliczeń podatkowych i korygowanie wykrytych w nich błędów. Postępowania nadpłatowe ciągną się niejednokrotnie latami i często docierają aż przed Naczelny Sąd Administracyjny: w 2021 NSA rozstrzygnął dwa razy więcej spraw z zakresu podatku od nieruchomości niż spraw z zakresu CIT i zaledwie o połowę mniej niż spraw z zakresu VAT. Tymczasem nieuczciwi podatnicy, którzy mogą przez lata uchylać się od opodatkowania nie deklarując gruntów, budynków lub budowli nie są w praktyce zagrożeni jakkolwiek kontrolą.

### **Braki kadrowe i skomplikowanie przepisów – to główne przyczyny braku kontroli. Dlaczego tak się dzieje?**

- Jako główną przyczynę takiego stanu rzeczy gminy wskazują najczęściej braki kadrowe oraz skomplikowanie materii podatkowej, w której pracownicy urzędów nie czują się pewnie – twierdzi dr Adam Kałużny.

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK w Toruniu, odpowiada jednoznacznie: bo gminy są małe i w efekcie są słabe kadrowo. - Ich przeciwnik to często wielkie firmy doradztwa podatkowego. Pracownik, który nigdy nie stosował przepisów o kontroli; boi się wejść na wojenną ścieżkę z profesjonalistami. Nawet w dużych miastach nie są masowo prowadzone kontrole. Są oczywiście miasta (Szczecin), gdzie kontrole są, ale to jakieś wyjątki zupełne – zauważa nasz rozmówca.

Jak zatem rozwiązać problem? Zdaniem prof. Morawskiego, trzeba dać gminom możliwość zakładania związków komunalnych, które łączyłyby siły wielu mniejszych gmin także w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych.

- Może warto uregulować też jasno zasady, na jakich gminy mogą korzystać z usług doradców podatkowych. Toczy się obecnie wśród doradców podatkowych spór o to. Warto, aby prawodawca jasno rozstrzygnął to zagadnienie i może (ale nie mam tu jednoznacznego stanowiska) jasno takie rozwiązanie dopuścić, ale obwarowując je może jakimiś warunkami – zaznacza prof. Morawski.

### **Zamiast kontroli są postępowania podatkowe**

Lukasz Kalisz, adwokat i doradca podatkowy w Alto, twierdzi z kolei, że niska liczba kontroli podatkowych w sprawach dotyczących podatku od nieruchomości nie musi automatycznie oznaczać, że

organy samorządu terytorialnego w ogóle nie weryfikują rozliczeń podatników. Z jego praktyki wynika, że weryfikacja ta ma jak najbardziej miejsce, ale przybiera częściej formę postępowania podatkowego, co potwierdzają również wypowiedzi dra Kałużnego. Może to wynikać ze specyfiki podatku od nieruchomości oraz z tego, że taki sposób badania jest dla organów bardziej efektywny.

W przypadku osób fizycznych zobowiązanie w podatku od nieruchomości powstaje z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Zakwestionowanie dotychczasowych rozliczeń opartych na decyzji ustalającej jest prostsze i szybsze, gdy w trakcie postępowania podatkowego można bezpośrednio określić wysokość zobowiązania i zmienić pierwotne dane. Z kolei w przypadku osób prawnych kontrola podatkowa po prostu wydłuża proces podważenia nieprawidłowych rozliczeń - kończy się ona bowiem z dniem doręczenia protokołu, który wcale nie musi być uwzględniony przez podatnika.

- Prócz tego bardzo często szerokie badanie rozliczeń w podatku od nieruchomości ma miejsce w ramach postępowań o stwierdzenie nadpłaty, gdy podatnik sam inicjuje sprawę podatkową. Organy podczas postępowania weryfikują wtedy wszystkie zadeklarowane dane i sprawdzają, czy nie istnieją zaległości, które mogłyby obniżyć wysokość nadpłaty do zwrotu – zaznacza Łukasz Kalisz. Dodaje również że brak bieżących kontroli może ułatwiać uchylanie się od opodatkowania. - Wydaje się, że wciąż istnieje luka w podatku od nieruchomości, szczególnie w dużych miastach. Może ona zostać zmniejszona poprzez stałe weryfikowanie, czy podatnicy faktycznie deklarują prawidłowe dane – twierdzi nasz rozmówca.

<https://www.prawo.pl/podatki/kontrole-firm-i-podatku-od-nieruchomosci-przez-gminy,517609.html>

### **Tymczasowe obiekty budowlane – opodatkowanie podatkiem od nieruchomości**

Tymczasowe obiekty budowlane mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle, jeżeli są one budowlą wprost wymienioną w przepisach prawa budowlanego lub załączniku do tej ustawy oraz stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami i są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

#### **1. Tymczasowe obiekty budowlane w prawie budowlanym**

Według art. 3 pkt 5 ustawy z 7.07.1994 r. prawo budowlane – dalej pr. bud. **tymczasowe obiekty budowlane to:**

- a) obiekty budowlane przeznaczone do **czasowego użytkowania** w okresie krótszym od ich trwałości technicznej, przewidziane do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także
- b) obiekty budowlane **niepołączone trwale z gruntem**, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe.

Zaliczenie obiektu budowlanego **do pierwszej grupy** uzależnione jest od planów właściciela, który przewiduje, że okres użytkowania obiektu budowlanego w danym miejscu będzie krótszy od trwałości technicznej obiektu i zamierza przenieść obiekt w inne miejsce lub dokonać jego rozbiórki.

Ewentualna zmiana trwałości użytkowania obiektu budowlanego wymagałaby otrzymania rozstrzygnięcia właściwego organu w zakresie zmiany sposobu użytkowania.

**Do drugiej kategorii** tymczasowych obiektów budowlanych zalicza się obiekty charakteryzujące się brakiem trwałego połączenia z gruntem. Obiekty wymienione w definicji ustawowej stanowią jedynie przykładowe wyliczenie i do tymczasowych obiektów budowlanych będą zaliczały się również inne obiekty o podobnych właściwościach (tak np. Plucińska-Filipowicz, Alicja i Kosicki Artur, art. 29. [w]: Prawo budowlane. Komentarz aktualizowany. System Informacji Prawnej LEX, 2017).

**Pamiętaj !** Tymczasowym obiektem budowlanym jest obiekt przeznaczony do czasowego użytkowania lub niepołączony trwale z gruntem.

Tymczasowe obiekty budowlane należy uznać za **odmianę obiektów budowlanych**, która została wyodrębniona ze względu na wskazane dwa zespoły cech (Prawo budowlane, komentarz; red. Zygmunt Niewiadomski, 2 wydanie zaktualizowane i uzupełnione, str. 53). W rozumieniu art. 3 pkt 1 pr. bud. obiektami budowlanymi są:

- a) budynki wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi
- b) budowle stanowiące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- c) obiekty małej architektury.

Wyliczenie to ma charakter zamknięty i tymczasowe obiekty budowlane nie tworzą odrębnej kategorii obiektów budowlanych. Zatem, każdy tymczasowy obiekt budowlany należy zaliczyć do jednej z trzech kategorii obiektów budowlanych wskazanych w tym przepisie. Poszczególne tymczasowe obiekty budowlane będą stanowiły zatem budynek, budowlę lub obiektów małej architektury, zgodnie z ich definicjami.

## 2. Tymczasowy obiekt budowlany w u.p.o.l.

W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, – dalej: u.p.o.l. nie wprowadzono definicji tymczasowych obiektów budowlanych. Mogą one jednak podlegać opodatkowaniu jako budynki lub budowle. Zgodnie bowiem z definicjami w u.p.o.l., zarówno budynek jak i budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Przenosząc definicję tymczasowych obiektów budowlanych z prawa budowlanego na grunt u.p.o.l. pojawiają się jednak wątpliwości dotyczące tego czy i w jakim zakresie może być ona stosowana na potrzeby podatku od nieruchomości.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 18.07.2013r. (SK 18/09) wskazał, że wobec regulacji stanowiących w niektórych obszarach prawa, w tym w prawie podatkowym, **obowiązuje podwyższony standard poprawności legislacyjnej**. Trybunał podkreślił, że ze względu na zasadę demokratycznego państwa prawa, każda regulacja prawna ingerująca w prawa i obowiązki obywateli musi spełniać



wymóg dostatecznej określoności. Z kolei zgodnie z art. 217 Konstytucji RP z 2.02.1997r. – dalej Konstytucja RP, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

**Uwaga !** Definicja tymczasowych obiektów budowlanych w pr. bud. ma charakter otwarty, ale na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest ona interpretowana wężziej, i stanowi zamknięty katalog obiektów.

### 3. Opodatkowanie jako budynek

Według art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest **trwale związany z gruntem**, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Z kolei część tymczasowych obiektów budowlanych charakteryzuje się brakiem takiego połączenia („*obiekty budowlane niepołączone trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe*” art. 3 pkt 5 pr. bud.) i w konsekwencji nie będzie mogła zostać uznana za budynek (Prawo budowlane, komentarz; red. Zygmunt Niewiadomoski 2 wydanie zaktualizowane i uzupełnione, str. 54).

Natomiast pierwsza grupa tymczasowych obiektów budowlanych („*obiekty budowlane przeznaczone do czasowego użytkowania w okresie krótszym od ich trwałości technicznej, przewidziane do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki*” art. 3 pkt 5 pr. bud.), mogłaby stanowić budynek, o ile spełnione będą pozostałe elementy definicji (wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadania fundamentów i dachu). Do rozważenia pozostaje jednak wówczas, czy obiekty przeznaczone jedynie do czasowego użytkowania mogą być uznane za trwale związane z gruntem. W orzecznictwie ukształtował się pogląd, zgodnie z którym obiekt fizycznie związany z gruntem jedynie dla przemijającego użytku nie może być uznany za trwale związany z gruntem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., i w konsekwencji **nie będzie stanowił budynku podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości** (tak np. WSA we Wrocławiu w wyroku z 18.11.2010r., (III SA/Wr 451/10) oraz WSA w Poznaniu w wyroku z 28.10.2009r., (III SA/Po 110/09). W konsekwencji tymczasowe obiekty budowlane nie będą stanowiły budynków podlegających podatkowi od nieruchomości. Nie wyklucza to jednak opodatkowania ich jako budowli, ponieważ wobec nich trwały związek z gruntem nie jest konieczny.

**Pamiętaj !** Tymczasowe obiekty budowlane nie stanowią budynków na gruncie u.p.o.l., mogą być jednak uznane za budowle podlegające podatkowi od nieruchomości.

Przykład 1.

Firma budowlana jest właścicielem kontenerów mieszkalnych dla swoich pracowników. Kontenery posiadają dach oraz ściany, ale nie są trwale związane z gruntem oraz nie posiadają fundamentów. Ze względu na brak dwóch ostatnich cech, nie będą one budynkiem podlegającym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

#### **4.Opodatkowanie jako budowla**

##### **4.1.Wyrok Trybunału Konstytucyjnego**

Zakres stosowania definicji budowli z prawa budowlanego w podatku od nieruchomości był przedmiotem wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13.09.2011r., (P 33/09). W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny wskazał, że **budowlą w rozumieniu u.p.o.l są:**

**a)** „jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 Pr. bud., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b Pr. bud., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,

**b)** jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 Pr. bud. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu Pr. bud., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu Pr. bud. nie są instalacje;

Mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowe, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane".

**Pamiętaj !** Budowlą w rozumieniu u.p.o.l są jedynie budowle wprost wskazane w pr. bud. oraz urządzenia techniczne wymienione w art. 3 pkt 9 pr. bud lub innych przepisach pr. bud.

##### **4.2.Uchwała NSA**

Zakres opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych wywołał istotne rozbieżności wśród sądów administracyjnych. W jednym nurcie ukształtował się pogląd, zgodnie z którym tymczasowy obiekt budowlany, w tym również niepołączony trwale z gruntem, może stanowić budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (tak np. NSA w wyroku z 20.01.2012r., (II FSK 1405/10). Według drugiego nurtu, tymczasowe obiekty budowlane nie stanowią budowli ze względu na odrębne zdefiniowanie obu pojęć na gruncie pr. bud. Dodatkowo, trwały związek z gruntem jest cechą posiadaną przez wszystkie obiekty wymienione w definicji budowli z art. 3 pkt 3 pr. bud. (m.in. wyrok NSA z 22.12.2011r., II FSK 1330/11).

W konsekwencji, ze względu na istotną rozbieżność w orzecznictwie sądów administracyjnych, 3.02.2014r. **NSA podjął uchwałę (II FPS 11/13)** w składzie siedmiu sędziów dotyczącą rozważanej kwestii. Orzekł on, że uwzględniając wykładnię prokonstytucyjną przedstawioną przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13.09.2011r., (P 33/09), **tymczasowe obiekty budowlane mogą być budowlą** w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. o ile są one budowlą:

a) wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 pr. bud. lub

b) innych przepisach tej ustawy lub

c) załączniku do niej

stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b pr. bud. W razie spełnienia tych kryteriów, tymczasowy obiekt budowlany będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jeżeli jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wykładnie przedstawiona przez NSA istotnie zawężyłaby zatem ilość tymczasowych obiektów budowlanych, które podlegałyby podatkowi od nieruchomości.

Po wydaniu uchwały przez NSA wśród sądów administracyjnych ukształtował się pogląd, zgodnie z którym obiekty przykładowo wymienione w definicji tymczasowego obiektu budowlanego (strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe barakowozy i obiekty kontenerowe – art. 3 pkt 5 pr. bud.) nie stanowią budowli podlegającej podatkowi od nieruchomości, jeżeli w innych przepisach pr. bud nie są wprost wskazane jako budowla.

#### Przykład 2.

Kontenery mieszkalne opisane w przykładzie w pkt 3 nie stanowią budynku. Nie będą one również stanowiły budowli. Pomimo że są w przykładowym katalogu tymczasowych obiektów budowlanych, to nie są budowlą wprost wymienioną w pr. bud.

#### Przykład 3.

Na podstawie pozwolenia na budowę podatnik wznosił tymczasową halę namiotową, w której będzie prowadzone zadaszone targowisko miejskie. Hala namiotowa nie jest trwale związana z gruntem i jest wniesiona jedynie w celu tymczasowego użytkowania. Hala nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ponieważ, podobnie jak kontener, nie jest budowlą wprost wskazaną w przepisach pr. bud. Wskazanie hal namiotowych jako przykładowych obiektów budowlanych nie jest wystarczające dla uznania ich za budowlę w rozumieniu u.p.o.l. Stanowisko takie potwierdził m.in. NSA w wyroku z 24.08.2016r. (II FSK 2027/14 - Wyrok NSA).

Wobec tymczasowych obiektów budowlanych zastosowanie znajdzie ogólna zasada, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Budowle uznaje się za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, jeżeli są w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowa-

dzącego działalność gospodarczą, chyba że nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych (art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.).

#### **4.3.Moc wiążąca uchwały NSA**

Uchwała NSA dotycząca opodatkowania podatkiem od nieruchomości tymczasowych obiektów budowlanych **wiąże w sposób pośredni wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych** (art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.). Są one zobowiązane do uwzględniania uchwały aż do zmiany stanu prawnego lub wydania nowej uchwały dotyczącej tej kwestii. Przyjęcie przez sąd administracyjny odmiennego stanowiska niż zajęte w uchwale NSA bez zachowania trybu określonego w art. 269 § 1 p.p.s.a. jest podstawą do wniesienia skargi kasacyjnej ze względu na naruszenie przepisów postępowania mających istotny wpływ na wynik sprawy (J.P. Tarno, Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego, opubl. ABC nr 119641). Uchwały NSA natomiast **nie wiążą formalnie organów podatkowych**, stron ani innych uczestników postępowania.

Zatem, ze względu na formalne, pośrednie związanie sądów administracyjnych wykładnią dokonaną przez NSA w uchwale, a także jej wpływem na organy podatkowe i podatników, nastąpiło ujednoczenie podejścia do kwestii opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych. Jest to tym istotniejsze, ze względu na brak formalnej mocy wiążącej wyroku Trybunału Konstytucyjnego w zakresie opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości.

#### **5.Moment powstania obowiązku podatkowego**

Wobec części tymczasowych obiektów budowlanych **obowiązek podatkowy może w ogóle nie powstać**. Sytuacja taka będzie miała miejsce, gdy obiekt powstanie i przestanie istnieć (na skutek likwidacji lub rozbiórki) w trakcie tego samego roku. Obowiązek podatkowy powstałby wówczas 1 stycznia następnego roku, natomiast wygaśnie z upływem miesiąca, w którym ustaną okoliczności uzasadniające ten obowiązek, czyli przed momentem powstania takiego obowiązku.

#### **6.Oplata targowa**

W pewnych sytuacjach opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych może okazać się korzystne dla podatnika. Pozwala to bowiem na skorzystanie ze zwolnienia z opłaty targowej, która w przeważającej większości przypadków stanowi znacznie wyższe obciążenie finansowe. Oplata targowa ustalana jest przez radę gminy, która jest jednak ograniczona maksymalną stawką na poziomie 751,65 zł dziennie. W praktyce opłata ta wyznaczana jest z reguły znacznie poniżej ustawowej granicy. Mimo to, przeważnie będzie to wyższa kwota od obciążeniem podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z art. 16 u.p.o.l. **zwalnia się od opłaty targowej osoby i jednostki** wymienione w art. 15 ust. 1, **które są podatnikami podatku od nieruchomości** w związku z przedmiotami opodatkowania położonymi na targowiskach. Istotne dla skorzystania ze zwolnienia jest aby to właściciel obiektu opodatkowanego dokonywał sprzedaży. W razie gdy tymczasowy obiekt budowlany byłoby wynaję-

ty lub oddany w leasing, podmiot z nich korzystający nie będzie podatnikiem podatku od nieruchomości i w konsekwencji nie będzie uprawniony do skorzystania ze zwolnienia z opłaty targowej.

**Uwaga !** Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości tymczasowego obiektu budowlanego położonego na targowisku uprawnia właściciela tego obiektu do skorzystania ze zwolnienia z opłaty targowej,

#### Przykład4.

Podatnik jest właścicielem kiosku handlowego położonego na targowisku. Kiosk jest posadowiony na betonowych wylewkach, do których jest przymocowany na kotwy. Wylewka betonowa nie będzie stanowiła fundamentu, a sposób mocowania nie pozwala stwierdzić, że kiosk jest trwale związany z gruntem. Kioski handlowe („kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej”) stanowią jeden z przykładowych tymczasowych obiektów budowlanych, ale ze względu na to, że nie są budowlą wprost wskazaną w pr. bud., nie podlegają one opodatkowaniu jako budowla. Podejście to potwierdza WSA w Łodzi w wyroku z 16.04.2014r. (I SA/Łd 264/14), w którym wskazał, że kioski nie podlegają podatkowi od nieruchomości jako budowla, ponieważ „nie można było zaliczyć [ich] do budowli wprost wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, które stanowiłyby całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b) Prawa budowlanego”. Ze względu na położenie kiosku na targowisku, właściciel kiosku prowadzący z niego sprzedaż podlega opłacie targowej i nie będzie mógł skorzystać ze zwolnienia.

## 7.Podsumowanie

Po uchwale NSA z 3.02.2014 r. (II FPS 11/13) podejście sądów administracyjnych oraz organów podatkowych do opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych uległo ujednoczeniu. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie budowle wprost wymienione w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej. Ze względu na to, że wobec części tymczasowych obiektów budowlanych obowiązek podatkowy powstaje dopiero od 1 stycznia roku następującego po ich wybudowaniu lub rozpoczęciu użytkowania, wobec części obiektów obowiązek podatkowy może w ogóle nie powstać. Opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych zlokalizowanych na targowiskach może pozwolić ich właścicielowi na skorzystanie ze zwolnienia z opłaty targowej.

<https://sip.lex.pl/#/publication/470086264>

## 4.Wysokość podatku od budynków lub ich części

### 4.1.Ogólne zasady wyliczania powierzchni użytkowej budynków lub ich części

W przypadku budynków lub ich części podstawę opodatkowania stanowi ich powierzchnia użytkowa. Co do zasady więc, jeżeli znana jest wartość powierzchni użytkowej danego budynku lub jego części, to wyliczenie należnego podatku nie powinno rodzić większych problemów. Jak się jednak

okazuje, problemem może być ustalenie danych w zakresie powierzchni użytkowej danego obiektu. Jak wynika z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., pod pojęciem powierzchni użytkowej budynku lub jego części rozumie się powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. Co jednak istotne, zgodnie z art. 4 ust. 2 u.p.o.l., 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.

### Przykład 3

Państwo Kowalscy posiadają budynek mieszkalny wolnostojący, parterowy, z piwnicą, bez poddasza użytkowego. Powierzchnia użytkowa parteru o wysokości 2,60 m, stanowiącego część mieszkalną, liczona w oparciu o art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., wynosi 120 m<sup>2</sup>. Powierzchnia piwnicy, mierzona po wewnętrznej długości ścian wynosi 100 m<sup>2</sup>. Wysokość piwnicy wynosi 2,20 m. Z faktycznej zatem powierzchni piwnicy, tj. 100 m<sup>2</sup>, do opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy wykazać 50% tej wartości, tj. 50 m<sup>2</sup>. Łączna powierzchnia do opodatkowania wyniesie zatem w tej sytuacji 170 m<sup>2</sup>. Zakładając, że rada gminy ustaliła na dany rok stawkę podatku od nieruchomości od budynków lub ich części mieszkalnych na poziomie 0,60 zł, łączna kwota podatku za dany rok podatkowy wyniesie 102 zł (tj. 170 x 0,60 = 102).

#### 4.2. Wysokość kondygnacji w „świecie” – co to oznacza?

Interpretatorzy u.p.o.l. często mają wątpliwości co ustawodawca miał na myśli poprzez zawarcie w art. 4 ust. 2 u.p.o.l. sformułowania „wysokość kondygnacji w świetle”. Z pomocą w interpretacji tego pojęcia przychodzą nam sądy administracyjne. Jak wskazał WSA Bydgoszczy w wyroku z dnia 6 maja 2004r. (I SA/Bd 63/04) „zwrot "wysokość kondygnacji w świetle" niewątpliwie został zaczerpnięty z języka potocznego /por. w świetle bramki, w świetle tunelu itp./ i w istocie rzeczy może oznaczać, że chodzi o wysokość prześwitu między dwiema płaszczyznami, co w odniesieniu do kondygnacji budynku może jedynie oznaczać wysokość między podłożem a najniższymi trwałymi elementami konstrukcyjnymi stropu”. Oznacza to, że w przypadku gdy strop jest usytuowany na przykład na rr. belkach, to wysokością pomieszczenia, liczoną dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie będzie odległość pomiędzy podłogą a – nazwijmy to – właściwym sufitem, ale odległość pomiędzy podłogą, a najniższą częścią belek podtrzymujących strop.

### Przykład 4

Pan Hubert wybudował parterowy dom jednorodzinny z drewnianych bali, bez piwnicy i bez użytkowego poddasza. Powierzchnia użytkowa pomieszczeń mieszkalnych (znajdujących się na jednej kondygnacji) wynosi 100 m<sup>2</sup>. Dom ten posiada drewniany strop. Odległość pomiędzy podłogą a stropem (sufitem) wynosi 2,50 m. Jednakże strop ten jest usytuowany na drewnianych belkach. Belki te mają wysokość 30 cm. W takiej sytuacji, pomimo faktu, że odległość pomiędzy podłogą i właści-

wym sufitem wynosi 2,50 m. Dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy przyjąć, że odległość ta wynosi 2,20 m. Do opodatkowania zatem należy w takich okolicznościach wykazać nie 100 m<sup>2</sup>, ale 50 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynku.

#### **4.3. Kiedy powierzchnię poddasza należy uwzględnić przy wyliczaniu podatku od nieruchomości?**

W art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. ustawodawca wskazuje, że do podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości powierzchni użytkowej budynków lub ich części zalicza się m.in. poddasza użytkowe. Poddasza, czyli – w ujęciu słownikowym – przestrzeń nad najwyższym stropem lub sklepieniem, pod pokryciem dachowym. Poddasza nieużytkowe nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.

Ustawodawca nie definiuje co należy rozumieć pod pojęciem poddasza użytkowego. Analizując to pojęcie, należy podkreślić, że mowa tu o poddaszu użytkowym, a nie użytkowanym. Oznacza to, że do celów podatkowych nie jest istotny fakt, czy poddasze jest faktycznie wykorzystywane czy też nie.

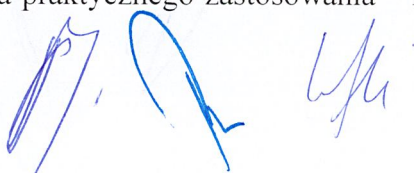
Zgodnie ze stanowiskiem przedstawionym w wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 26 kwietnia 2012r. (I SA/Rz 158/12) „użyty przez ustawodawcę zwrot "użytkowe" tylko w stosunku do poddasza nie jest wynikiem przeoczenia lecz racjonalnego działania ustawodawcy, który w odróżnieniu od pozostałych kondygnacji budynku, tą jego część objął opodatkowaniem pod warunkiem spełnienia kryterium użytkowości.

Posługując się określeniem użytkowe ustawodawca nawiązał do pojęcia definiowanego, którym jest powierzchnia użytkowa budynku, zatem należy przyjąć, kierując się racjonalnością ustawodawcy, że określenie to zostało użyte w tym samym znaczeniu i nawiązuje do przeznaczenia opodatkowanego budynku.”

Uwzględniając przytoczoną wyżej tezę należałoby twierdzić, że poddasze budynku mieszkalnego podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jedynie w sytuacji, w której przeznaczone na cele mieszkaniowe. W przypadku jego wykorzystywania na inne cele (niezależnie jakie), powierzchni tej nie należy wykazywać do opodatkowania. Takie stanowisko jest w ocenie autora niniejszego opracowania nie do przyjęcia.

Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 12 sierpnia 2014r. (II FSK 1715/12) „Użytkowy to służący celom praktycznym, mający praktyczne zastosowanie, przeznaczony do użytku, dający się użytkować”.

Poddaszem nieużytkowym będzie zatem przestrzeń nad najwyższym stropem lub sklepieniem, pod pokryciem dachowym, która nie ma praktycznego zastosowania – nie nadaje się do przystosowania



na pomieszczenia mieszkalne albo inne o charakterze użytkowym. Jako przykład można tu wymienić poddasza stanowiące wyłącznie funkcje konstrukcyjne (strychy z więźbami dachowymi, więzarami dachu, przestrzeń wentylacyjna). Poddaszami nieużytkowymi będą zatem m.in. poddasza z tradycyjną więźbą dachową – poddasza, które pełnią przede wszystkim powierzchnie o charakterze konstrukcyjnym, technicznym, nawet jeżeli powierzchnia taka jest przez podatnika do jakichś celów wykorzystywana.

#### Przykład 5

Państwo Nowak posiadają dom z poddaszem. Poddasze jednak, to typowa powierzchnia strychowa, na której znajdują się elementy konstrukcyjne więźby dachowej. Państwo Nowak traktują więc tą powierzchnię jako powierzchnię nieużytkową i nie wykazują jej do opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Małżonkowie jednak planują inwestycję polegającą na przystosowaniu poddasza do celów mieszkalnych. W wyniku tej inwestycji znajdujące się na poddaszu elementy konstrukcyjne pozostaną nienaruszone, jednakże zostaną one zabudowane w szczególności płytami gipsowo-kartonowymi, w wyniku czego staną się one niewidoczne. Wskutek inwestycji funkcja konstrukcyjna poddasza przestanie być jego funkcją zasadniczą. W wyniku tej inwestycji zasadniczą funkcją poddasza będzie jego funkcja mieszkalna. Poddasze to zatem, od momentu zakończenia inwestycji stanie się poddaszem użytkowym – poddaszem, którego powierzchnię użytkową Państwo Nowak zobowiązani będą wykazać do opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

#### **Poddasze jako kondygnacja:**

Przy okazji omawiania kwestii związanych z opodatkowaniem poddaszy, warto zwrócić uwagę na kształtującą się w ostatnim czasie linię orzeczniczą dotyczącą definiowania pojęcia „kondygnacja”. Należy však pamiętać, że stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. m.in. poddasza podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyłącznie jako „kondygnacje”. Kondygnacja zaś, to w ujęciu słownikowym każdy z poziomów, na jakie podzielona jest budowla, jedna z części czegoś składającego się z poziomów. W orzecznictwie podkreśla się, że dla celów uznania danej powierzchni jako kondygnacji istotne jest aby była ona dostępna poprzez ciągi komunikacyjne. Co natomiast należy podkreślić niedopuszczalne jest stosowanie dla celów podatkowych definicji tego pojęcia zawartej w akcie wykonawczym, tj. § 3 pkt 16 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie. Prawidłowość definiowania pojęcia „kondygnacja” w oparciu o te przepisy w przeszłości wielokrotnie była potwierdzana przez sądownictwo administracyjne. Zgonie jednak z najnowszym orzecznictwem NSA (patrz w szczególności powołany wyżej wyrok NSA 12 sierpnia 2014r., II FSK 1715/12), definiowanie tego pojęcia dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w oparciu o przedmiotowe przepisy, jest niedopuszczalne.



#### 4.4. Wyliczanie podatku od nieruchomości od powierzchni „pod skosami”

Jak już wyżej wskazano, zgodnie z art. 4 ust. 2 u.p.o.l. powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się.

W przypadku zatem tzw. powierzchni „pod skosami” (dotyczy to przede wszystkim poddaszy użytkowych), należy wyliczyć proporcjonalnie jaka część powierzchni stanowi powierzchnię o wysokości poniżej 1,40 m, jaka część przypada na zakres od 1,40 m do 2,20 m, a jaka przekracza wysokość 2,20 m.

Pierwszej z wyliczonych powierzchni w ogóle nie należy wykazywać do opodatkowania, drugą należy wykazać w 50%, natomiast trzecią w 100%.

#### Przykład 6

Państwo Kowalscy posiadają dwukondygnacyjny budynek mieszkalny z poddaszem użytkowym. Powierzchnia użytkowa pierwszej kondygnacji wynosi 90 m<sup>2</sup>. Powierzchnia drugiej kondygnacji (poddasza), mierzona po podłodze wynosi również 90 m<sup>2</sup>. Dach budynku jest dwuspadowy. Poddasze jest tak skonstruowane, że jego wysokość w świetle, przy ścianach (w najniższym miejscu), po całej długości poddasza, wynosi 1 m. W najwyższym miejscu wysokość ta wynosi 2,5 m. Długość użytkowa całego poddasza wynosi 15 m.

Aby wyliczyć powierzchnię użytkową poddasza, którą należy opodatkować podatkiem od nieruchomości, stosownie do art. 4 ust. 2 u.p.o.l., należy w pierwszej kolejności wyliczyć część powierzchni tego poddasza z zakresem jego wysokości od 1 m do 1,40 m, od 1,40 m do 2,20 m oraz powierzchnię przekraczającą 2,20 m tej wysokości.

Powierzchnie te w domu państwa Kowalskich przedstawiają się w sposób następujący:

1. Zakres wysokości od 1 m do 1,40 m – powierzchnia o rozmiarach 0,50 m na 15 m po obu stronach budynku, tj.  $(0,50 \times 15) \times 2 = 15 \text{ m}^2$  – powierzchni te w ogóle nie należy wykazywać do opodatkowania.
2. Zakres wysokości od 1,40 m do 2,20 m – powierzchnia o rozmiarach 1 m na 15 m po obu stronach budynku, tj.  $(1 \times 15) \times 2 = 30 \text{ m}^2$  (powierzchnię tę należy wykazać do opodatkowania w 50%).
3. Zakres wysokości ponad 2,20 m do 2,50 m –  $3 \times 15 = 45 \text{ m}^2$ .

Uwzględniając powyższe wyliczenia, pomimo faktu, że faktyczna powierzchnia poddasza wynosi 90 m<sup>2</sup>, do opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy wykazać jedynie jej część o powierzchni 60 m<sup>2</sup>, tj. w 50% powierzchnię o zakresie wysokości od 1,40 m do 2,20 m, która wynosi łącznie 30 m<sup>2</sup> ( $30 \times 50\% = 15 \text{ m}^2$ ) i całą powierzchnię o zakresie wysokości od ponad 2,20 do 2,50 m. Razem do opodatkowania 60 m<sup>2</sup>.

Zakładając więc że stawka za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynku mieszkalnego wynosi 0,60 zł, za ww. poddasze podatnik zmuszony będzie zapłacić za cały rok podatkowy podatek w wysokości 36 zł (0,6 x 60 = 36 zł).

#### **4.5.Czy różnica pomiędzy powierzchnią użytkową budynków, wyliczoną w oparciu o przepisy u.p.o.l., a danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków ma wpływ na wysokość podatku od nieruchomości?**

W powoływanym wyżej art. 21 ust. 1 dalej u.p.g.k., ustawodawca wskazuje, że podstawę wymiaru podatków stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Polskie przepisy ustawowe i normy przewidują kilka różnych od siebie sposobów wyliczania powierzchni użytkowej budynków lub ich części. Nie będę ich w tym miejscu opisywał, gdyż nie jest to przedmiotem niniejszej analizy. Istotny jest w tym wszystkim natomiast fakt, że dane w zakresie powierzchni użytkowej budynków lub ich części (chodzi tu głównie o lokale), podawane do ewidencji gruntów i budynków, nie są wyliczane w oparciu o przepisy u.p.o.l., ale w oparciu o polskie normy – aktualnie jest to Polska Norma PN-ISO 9836:1997. Wcześniej była to Polska Norma PN-70/B-02365.

Z jednej strony mamy tu do czynienia z obowiązkiem posługiwania się przy wyliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków, z drugiej natomiast u.p.o.l. reguluje we własnym zakresie reguły wyliczania powierzchni budynków lub ich części, przy zastosowaniu których wyliczona powierzchnia różni się od powierzchni widniejącej w ewidencji gruntów i budynków – wszak ustalana jest ona w oparciu o odmienne reguły.

#### **Czym więc należy się w takim przypadku kierować?**

Jednoznacznej odpowiedzi w tym zakresie nie znajdziemy, w tym również po dokonaniu analizy orzeczeń sądów administracyjnych – są one bowiem niejednolite. W części z nich czytamy, że organy podatkowe mają obowiązek ustalić zobowiązanie podatkowe na podstawie faktycznego stanu, nie opierając się tylko na danych pochodzących z urzędniczej ewidencji (np. wyrok NSA z 11 lipca 2012r., II FSK 2632/10). W innych wyrokach sądy twierdzą z kolei, że decydujące znaczenie ma tu dokumentacja (np. wyrok NSA z 5 marca 2013r., II FSK 1399/11) – na podstawie dokumentacji również (np. kartoteki budynku) dokonuje się stosownych zapisów w ewidencji gruntów i budynków.

#### **Który z poglądów jest słuszny?**

W ocenie autora niniejszego opracowania należy tu zastosować regułę kolizyjną, zgodnie z którą przepis szczególnie ma pierwszeństwo zastosowania przed przepisem ogólnym (*lac. Lex specialis derogat legi generali*). Jakby bowiem nie było, przy ustalaniu wysokości podatku przepis ustawy podatkowej jest przepisem szczególnym w stosunku do przepisu, który reguluje ogólne kwestie związane z gałęziami życia, w których wykorzystuje się dane z ewidencji gruntów i budynków. Jeżeli zatem rzeczywiście zaistniałaby niezgodność, to organy podatkowe, przy wyliczeniach podatku od

nieruchomości, powinny się posłużyć danymi faktycznie wyliczonymi, z uwzględnieniem reguł zawartych w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. Nie oznacza to, że organy powierzchnię tę w każdym przypadku powinny mierzyć – przepisy podatkowe nie nakładają na organy takiego obowiązku. W ocenie autora niniejszego opracowania, do przedmiotowego problemu należy podejść w ten sposób, że w przypadku gdy zdaniem organów powierzchnia wykazana przez podatnika w informacji/deklaracji podatkowej jest zaniżona (jest niższa od powierzchni wynikającej z ewidencji), jako dowód w sprawie, przemawiający na korzyść podatnika należy dopuścić obmiar tej powierzchni, dokonany przez specjalistę, w oparciu o dane określone w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. Dowód z takiego dokumentu, w związku z ww. okolicznościami, powinien mieć pierwszeństwo przed danymi wynikającymi z ewidencji gruntów i budynków. Wniosek taki potwierdza także art. 194 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym, choć dokumenty urzędowe, sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane organy władzy publicznej stanowią dowód tego co zostało w nich urzędowo potwierdzone, to nie wyłącza to przeprowadzenia dowodu przeciwko tym dokumentom.

#### Przykład 7

Pan Roman zakupił lokal użytkowy, który zgłosił w informacji dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jako związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wskazana przez podatnika w informacji podatkowej powierzchnia lokalu wynosi 180 m<sup>2</sup>. Organ podatkowy, w oparciu o dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków twierdzi, że powierzchnia lokalu wynosi 190 m<sup>2</sup>. Stawka za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej lokalu związanego z działalnością gospodarczą wynosi w gminie na dany rok 22 zł. Oznacza to, że w przypadku przyjęcia danych wskazywanych przez gminę, podatnik musiałby zapłacić rocznie o 220 zł podatku więcej, aniżeli wcześniej zakładał (podatek za 10 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej lokalu). Pan Roman jednak powołał specjalistę, który dokonał obmiaru lokalu. Jak się okazało, dane podane przez pana Romana w informacji podatkowej były prawidłowe. Sporządzony przez specjalistę protokół dokonania obmiaru pan Roman dołączył do akt sprawy. W takiej sytuacji, dokonując wymiaru podatku od przedmiotowej nieruchomości Organ podatkowy nie ma podstaw do odmowy uwzględnienia dowodu z pomiaru dokonanego przez specjalistę. Powinien on przyjąć powierzchnię użytkową lokalu wynikającą z tego dowodu. Wynosi ona 180 m<sup>2</sup>, a zatem roczny podatek od tego lokalu wyniesie 3.960 zł (180 x 22 = 3960 zł).

#### **5. Naliczanie podatku od nieruchomości należnego od budowli związanych z działalnością gospodarczą.**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., podatek od nieruchomości od budowli stanowi 2% ich wartości. Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości, dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o

odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Aby zatem ustalić wartość budowli, dla celów opodatkowania jej podatkiem od nieruchomości, należy sięgnąć do przepisów odpowiedniej ustawy o podatku dochodowym, na przykład ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – dalej u.p.d.o.f.

Reguły ustalania wartości początkowej środków trwałych zostały określone w art. 22g u.p.d.o.f. Reguł tych nie będę w tym miejscu szczegółowo omawiał. Ogólnie rzecz biorąc, zgodnie z tym przepisem, za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, uważa się, w razie odpłatnego ich nabycia – cenę ich nabycia, natomiast w przypadku ich wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia. Warto pamiętać, że w przypadku ulepszenia budowli, ich wartość początkowa powinna zostać powiększona. Oznacza to, że zwiększy się w takim przypadku także podstawa opodatkowania dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

#### Przykład 8

Pan Darek przed pięcioma laty wybudował budowlę w postaci utwardzonego placu manewrowego, który wykorzystuje do celów prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie handlu kruszywem. Wartość początkowa placu, ustalona na dzień jego oddania do użytkowania wynosiła 50.000 zł. W związku z tym faktem, Pan Darek, opłaca podatek od nieruchomości od przedmiotowej budowli w wysokości 1000 zł rocznie (tj. 2% od wartości). Należy zauważyć, że wartości budowli, dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie pomniejsza się o dokonywane od niej odpisy amortyzacyjne. Wartość ta zatem, w przypadku gdy podatnik nie będzie dokonywał ulepszeń, będzie pozostawała na takim samym poziomie. Na takim samym poziomie zatem będzie również pozostawał płacony od budowli za poszczególne lata podatek.

W art. 4 ust. 3-7 u.p.o.l. zostały uregulowane inne (szczególne) reguły ustalania wartości budowli dla celów ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Dotyczą one szczególnych przypadków, takich jak powstanie obowiązku w ciągu roku podatkowego, budowli oddanych w leasing, gdy odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, ulepszeń budowli. Regulacje te nie powinny jednak raczej sprawiać większych problemów. Problematyczne natomiast może okazać się określenie wartości początkowej budowli w oparciu o art. 4 ust. 5 u.p.o.l. Przepis ten stanowi, że jeżeli od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Pojawia się tu wątpliwość w jaki sposób podatnik ma ustalić ową wartość rynkową, jakie instrumenty powinien do tego wykorzystać, czy powinien rzeczywiście tego dokonać sam czy raczej powinien to zrobić powołany przez niego biegły?

Ustawodawca reguluje przedmiotową kwestię bardzo ogólnie – mówi, że ma to zrobić podatnik. Nie ma więc żadnych podstaw do tego, aby żądać od podatnika powoływania w tym celu biegłego, choć jeżeli podatnik chce się posłużyć w tym zakresie opinią powołanego przez siebie biegłego, to oczywiście nikt mu tego nie może zabronić. Jeżeli podatnik niedokonujący od budowli odpisów amortyzacyjnych dysponuje na przykład fakturami zakupu budowli, które mogą na dany czas odzwierciedlać jej wartość rynkową, to dopuszczalne jest aby takimi fakturami się on posłużył. W innych przypadkach, może on ustalić tę wartość przy wykorzystaniu jakiegoś innego logicznego klucza. Wskazane byłoby aby dysponowała on dowodami potwierdzającymi prawidłowość przyjętej wartości rynkowej budowli (na przykład ogłoszenia z prasy o sprzedaży podobnych budowli, wydruki z portali oferujących podobne budowle do sprzedaży itp.). Należy pamiętać, ażeby w takich przypadkach ustalona wartość budowli było choć zbliżona do jej wartości rynkowej. W przypadku bowiem gdy będzie ona znacznie odbiegała od takiej wartości, organ podatkowy będzie miał podstawy do jej zakwestionowania. Należy pamiętać, że w przypadkach gdy podatnik nie określi wartości w ogóle lub wartość ustalona przez biegłego będzie wyższa co najmniej o 33% od wartości określonej przez podatnika – koszty ustalenia wartości przez biegłego poniesie podatnik (art. 4 ust. 7 u.p.t.u.).

## 6.Zmiana przeznaczenia nieruchomości w trakcie roku

Jak wynika z art. 6 ust. 3 u.p.o.l. jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. Zgodnie z 6 ust. 5 u.p.o.l. jeżeli obowiązek podatkowy powstał lub wygasł w ciągu roku, podatek za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek.

Jak zatem naliczyć podatek od nieruchomości w przypadku gdy na przykład podatnik nabył nieruchomość w październiku danego roku. Zgodnie z powołanymi wyżej regulacjami, podatek do października powinien opłacić poprzedni właściciel, natomiast podatek za miesiąc listopad i grudzień nowy właściciel.

### Przykład 9

W dniu 1 października Pan Alfred zakupił działkę gruntu o powierzchni 1000 m<sup>2</sup>. W złożonej deklaracji na podatek od nieruchomości powinien on więc wyliczyć podatek za 2 miesiące tj. listopad i grudzień, wg następującego wzoru:

Zakładając, że w opisanym w pytaniu przypadku stawka podatku od nieruchomości za 1 m<sup>2</sup> gruntu wynosiła 0,80 zł, wyliczenie należnego podatku za okres od zakupu nieruchomości do końca roku będzie się przedstawiało następująco:

**Podstawa prawna:**

Art. 1a ust. 1 pkt 5, art. 2 ust. 1, art. 4, art. 6 ust. 1, ust. 3, ust. 4, ust. 5-7, ust. 9 i ust. 11 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: dz. U. z 2014 r., poz. 849).

Art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287 – z późn. zm.).

§ 3 pkt 16 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie.

Art. 194 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

Art. 22g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<https://sip.lex.pl/#/publication/151210725>

p. 49000