



You have downloaded a document from
RE-BUS
repository of the University of Silesia in Katowice

Title: Ewidencja gruntów i budynków w podatku od nieruchomości

Author: Łukasz Samońłowicz

Citation style: Samońłowicz Łukasz. (2019). Ewidencja gruntów i budynków w podatku od nieruchomości. Katowice : Uniwersytet Śląski

© Korzystanie z tego materiału jest możliwe zgodnie z właściwymi przepisami o dozwolonym użytku lub o innych wyjątkach przewidzianych w przepisach prawa, a korzystanie w szerszym zakresie wymaga uzyskania zgody uprawnionego.



UNIWERSYTET ŚLĄSKI
W KATOWICACH



Biblioteka
Uniwersytetu Śląskiego



Ministerstwo Nauki
i Szkolnictwa Wyższego

Uniwersytet Śląski
Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansowego

Łukasz Samojłowicz

**EWIDENCJA GRUNTÓW I BUDYNKÓW
W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI**

Rozprawa doktorska
napisana pod kierunkiem
prof. dr hab. Jadwigi Glumińskiej-Pawlic

Katowice 2019

SPIS TREŚCI

Wstęp.....	6
1 Zasady i podstawy funkcjonowania ewidencji gruntów i budynków	17
1.1 Wprowadzenie	17
1.2 Rys historyczny	21
1.2.1 Kataster pruski.....	21
1.2.2 Kataster austriacki	22
1.2.3 Kataster zamojski	23
1.2.4 Kataster rosyjski	23
1.2.5 XX-lecie międzywojenne	24
1.2.6 Okres Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej.....	25
1.3 Podstawy prawne ewidencji gruntów i budynków	26
1.4 Podmioty prowadzące.....	30
1.5 Jednostki powierzchniowe.....	31
1.6 Zadania, zasady prowadzenia i funkcje ewidencji gruntów i budynków	32
1.6.1 Cel i zadania	32
1.6.2 Zasady prowadzenia	33
1.6.3 Funkcje	35
1.7 Dane ewidencyjne.....	37
1.7.1 Rodzaj i charakter danych w ewidencji gruntów i budynków	37
1.7.2 Przedmiotowe dane ewidencyjne	39
1.7.3 Podmiotowe dane ewidencyjne	43
1.8 Aktualizacja danych ewidencyjnych	47
1.8.1 Pozyskiwanie danych ewidencyjnych.....	51
1.8.2 Sposoby wszczęcia postępowania aktualizacyjnego.....	55
1.8.3 Formy wprowadzania zmian do ewidencji gruntów i budynków	57
1.8.4 Źródła danych ewidencyjnych.....	62
1.8.5 Modernizacja ewidencji gruntów i budynków	63
1.9 Zakres wykorzystania danych ewidencyjnych	64
1.9.1 Planowanie Gospodarcze	66
1.9.2 Planowanie przestrzenne	67
1.9.3 Wymiar podatków i świadczeń	68
1.9.4 Księgi wieczyste.....	76
1.9.5 Statystyka publiczna.....	81
1.9.6 Informacja przestrzenna	82
1.9.7 Gospodarka nieruchomościami	83
1.9.8 Gospodarstwa rolne	84

1.9.9	Zarządzanie kryzysowe	86
1.10	Podsumowanie.....	87
2	Dane ewidencyjne w podatku od nieruchomości.....	89
2.1	Wprowadzenie	89
2.2	Modele opodatkowania nieruchomości	93
2.2.1	System ad valorem	94
2.2.2	System powierzchniowy	96
2.3	Polski podatek od nieruchomości	98
2.3.1	Geneza.....	98
2.3.2	Podatek od nieruchomości obecnie	102
2.4	Rola i zakres wykorzystania danych ewidencyjnych w podatku od nieruchomości.....	103
2.4.1	Przedmiot opodatkowania	107
2.4.2	Podmiot opodatkowania	116
2.4.3	Podstawa opodatkowania	120
2.4.4	Stawka podatkowa.....	122
2.4.5	Wyłączenia z opodatkowania i zwolnienia podatkowe.....	130
2.4.6	Obowiązek podatkowy	132
2.5	Podsumowanie.....	138
3	Charakter danych z ewidencji gruntów i budynków.....	139
3.1	Wprowadzenie	139
3.2	Poglądy dotyczące związania danymi ewidencyjnymi	143
3.2.1	Orzecznictwo.....	143
3.2.2	Doktryna.....	147
3.2.3	Ocena.....	149
3.3	Zakres związania danymi ewidencyjnymi.....	150
3.3.1	Związanie danymi ewidencyjnymi w oparciu przepisy prawa procesowego ..	150
3.3.2	Związanie danymi ewidencyjnymi w oparciu przepisy prawa materialnego...	157
3.4	Podsumowanie.....	172
4	Aspekty konstytucyjne wykorzystania danych ewidencyjnych w ustaleniu wymiaru podatku od nieruchomości	174
4.1	Wprowadzenie	174
4.2	Stanowienie prawa.....	176
4.2.1	Konstytucyjne ramy stanowienia podatków	178
4.2.2	Zasada wyłączności ustawowej a dane ewidencyjne	183
4.3	Stosowanie prawa	187
4.3.1	Konstytucyjne zasady stosowania prawa podatkowego.....	189
4.3.2	Wymiar podatku od nieruchomości w oparciu nieprawidłowe dane ewidencyjne a zasady konstytucyjne	191

4.4 Podsumowanie.....	196
Zakończenie	197
Bibliografia.....	205
Pisma zwarte.....	205
Czasopisma.....	209
Akty prawne	215
Orzecznictwo	219
Inne	224

SŁOWNICZEK

Ewidencja, Egib KC	Ewidencja gruntów i budynków Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 1025 ze zm.)
Konstytucja	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997r. (t.j. Dz. U. z 1997r. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
KPA	Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 2096 ze zm.)
KPC	Ustawa z dnia 17 listopada 1964r. Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 1360 ze zm.)
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
Ordynacja podatkowa	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 800 ze zm.)
p.g.k., prawo geodezyjne i kartograficzne p.b.	Ustawa z dnia 17 maja 1989r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2017r. poz. 2101 ze zm.) Ustawa z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 1276 ze zm.)
rozporządzenie Egib, r.e.g.i.b.	Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (t.j. Dz. U. z 2016r., poz. 1034 ze zm.)
SN	Sąd Najwyższy
TK	Trybunał Konstytucyjny
u.g.n.	Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997r. o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 2204 ze zm.)
u.k.w.h.	Ustawa z dnia 6 lipca 1982r. o księgach wieczystych i hipotece (t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 1916 ze zm.)
u.p.l.	Ustawa z dnia 30 października 2002r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. z 2017r., poz. 1821 ze zm.)
u.p.o.l. ustawa o podatkach i opłatach lokalnych	Ustawa z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 1845 ze zm.)
u.p.r.	Ustawa z dnia 15 listopada 1984r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2017r., poz. 1892 ze zm.)
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wstęp

Ewidencja gruntów, która nazywana jest katastrem gruntowym, w swej pierwotnej postaci była systemem rejestracji nadań ziemskich opisujących każde z nich oraz stanowiącym podstawę ściągania daniny w formie podatku gruntowego. Znaczy to ni mniej, ni więcej, że od początku istnienia ewidencji gruntów jedną z jej głównych funkcji (realizowaną do dziś) jest funkcja fiskalna¹.

Początku nowoczesnej ewidencji gruntów na ziemiach polskich należy poszukiwać w okresie zaborów, kiedy to prace geodezyjne prowadzone były na podstawie ustawodawstwa państw zaborczych. W okresie międzywojennym zachowano w mocy obowiązujące na terenie byłych zaborów przepisy o katastrze gruntowym, katastrze podatku gruntowego oraz zasadach prowadzenia operatów katastru. Równocześnie podjęto prace nad projektem ustawy o rejestrach gruntowych mającej ujednoczyć kataster gruntowy na ziemiach polskich, które zostały przerwane przez wybuch II wojny światowej. W okresie powojennym podstawą do utworzenia jednolitego systemu ewidencyjnego był dekret z dnia 2 lutego 1955r. o ewidencji gruntów i budynków², który zakładał jednolitość i wyłączność danych ewidencyjnych, oparcie ich na gleboznawczej klasyfikacji gruntów, a także nadawał operatom ewidencyjnym charakter prawa publicznego. Dane geodezyjne były wprowadzane do ewidencji na podstawie dokumentów geodezyjnych i bezpośrednich pomiarów³.

W obecnym stanie prawnym zasady zakładania, prowadzenia oraz funkcje ewidencji gruntów i budynków zostały uregulowane w rozdziale 4 ustawy z dnia 17 maja 1989r. Prawo geodezyjne i kartograficzne oraz w rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa w zakresie ewidencji gruntów i budynków z dnia 29 marca 2001r.

Zgodnie z definicją legalną ewidencja gruntów i budynków (nazywaną również katastrem⁴) stanowi system informacyjny zapewniający gromadzenie, aktualizację oraz udostępnianie, w sposób jednolity dla kraju, informacji o gruntach, budynkach i lokalach, ich właścicielach oraz o innych podmiotach władających lub gospodarujących tymi gruntami, budynkami lub lokalami⁵. Innymi słowy, ewidencja gruntów i budynków jest prowadzonym

¹ M. Żak, *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości cz. 1*, „Nieruchomości” 2011, nr 2, s. 32.

² Dekret z dnia 2 lutego 1955r. o ewidencji gruntów i budynków, Dz. U. Nr 6, poz. 32.

³ M. Żak, *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości cz. 2*, „Nieruchomości” 2011, nr 3, 31–34.

⁴ Stosowanie do art. 53 prawa geodezyjnego i kartograficznego, do czasu przekształcenia ewidencji gruntów i budynków w kataster nieruchomości przez użyte w niniejszej ustawie pojęcie „kataster” rozumie się tę ewidencję. Na marginesie można dodać, iż ewidencja gruntów i budynków nie stanowi katastru *sensu stricto*, co wynika z faktu, iż jej podstawową jednostką jest działka ewidencyjna, a nie nieruchomość, jak ma to miejsce w typowym katastrze.

⁵ Art. 2 pkt 8 p.g.k.

w systemie informatycznym urzędowym spisem, w którym zawarte są podstawowe dane dotyczące gruntów (ich położenie, granice, powierzchnia, rodzaje użytków gruntowych i ich klasy gleboznawcze), budynków (ich położenie, przeznaczenie, funkcje użytkowe oraz ogólne dane techniczne) i lokali (ich położenie, funkcje użytkowe oraz powierzchnia użytkowa) oraz szereg informacji dotyczących ich właścicieli bądź podmiotów władających.

O doniosłości prawnej ewidencji gruntów i budynków świadczy art. 21 prawa geodezyjnego i kartograficznego, zgodnie z którym podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Z tego względu ewidencja gruntów i budynków jest bazą podstawowych informacji dotyczących nieruchomości, z której czerpie się dane w trakcie dokonywania wyżej wskazanych czynności. Inaczej mówiąc oddziałuje ona praktycznie na każdą prawną i faktyczną kwestię związaną z nieruchomościami. Z uwagi na tematykę niniejszej dysertacji dogłębnej analizie zostanie poddany jedynie aspekt dotyczący wpływu danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków na *wymiar podatku od nieruchomości*.

Powyższy przepis wskazuje na ścisłą korelację pomiędzy prawem podatkowym (regulującym opodatkowanie nieruchomości), a prawem geodezyjnym (na podstawie którego prowadzona jest ewidencja gruntów i budynków). Jest to powiązanie o tyle istotne, gdyż przedmiot opodatkowania podatku od nieruchomości jest w znacznej mierze określany przez instytucje prawa geodezyjnego, a każda zmiana danych ewidencyjnych nieruchomości może skutkować zmniejszeniem lub zwiększeniem wysokości jej opodatkowania⁶. Dane z ewidencji gruntów i budynków dotyczące danej nieruchomości decydują m.in. o tym jakim podatkiem zostanie opodatkowana (od nieruchomości, rolnym czy leśnym) czy o zastosowaniu odpowiedniej stawki, wobec czego podatnicy (w celu złożenia prawidłowej deklaracji) jak i organy podatkowe (by wydać prawidłową decyzję) muszą znać jej kwalifikację geodezyjną.

Z literalnego brzmienia art. 21 prawa geodezyjnego i kartograficznego wynika pewien automatyzm stosowania danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków przez organy podatkowe, wobec czego (teoretycznie) w procesie wymiaru podatku nie powinny one sięgać do innych środków dowodowych (jak dokumentacja budowlana, oględziny itp.). Z uwagi na fakt, że dane w ewidencji gruntów i budynków są wprowadzane w oparciu

⁶ W wyniku zmiany kwalifikacji gruntu bądź budynku posiadzonego na nieruchomości, nowego pomiaru itp.

o dokumenty zweryfikowane w toku innych postępowań i na podstawie wytycznych zawartych w powszechnie obowiązujących aktach prawnych oraz na to, iż ewidencja gruntów i budynków jest jawna, zasada przyjmowania danych z ewidencji jako podstawy opodatkowania nieruchomości wydaje się być uzasadniona. W teorii takie rozwiązanie powinno zapewnić transparentność, przewidywalność i skuteczność działania organów podatkowych, jednocześnie wykluczając ewentualne nieprawidłowości, które mogłyby pojawić się w związku z błędną oceną materiału dowodowego przez pracowników organów podatkowych, którzy nie posiadają uprawnień ani wiedzy w zakresie prawa geodezyjnego.

Jednakże w związku z przyjęciem powyższej zasady pojawia się szereg wątpliwości materialnoprawnych i proceduralnych. W szczególności w u.p.o.l. nie istnieje pełne odniesienie do danych zawartych w Egib jako elementu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jedyne bezpośrednie odniesienia do danych z ewidencji odnaleźć można w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. definiującym na potrzeby u.p.o.l. poszczególne rodzaje gruntów, w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. ustanawiającym stawkę podatku dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz art. 7a ust. 2a u.p.o.l. dotyczącym ewidencji podatkowej nieruchomości. Należy także zauważyć, że:

1. ustawa podatkowa nie decyduje o przedmiocie opodatkowania, ale czynności organu ewidencyjnego dokonywane na podstawie aktu rangi podustawowej (spoza zakresu prawa podatkowego),
2. dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków dzielą się na przedmiotowe i podmiotowe, co powoduje niejasność w zakresie związania nimi organu podatkowego w świetle innych powszechnie obowiązujących uregulowań,
3. niedookreślony jest charakter aktualizacji ewidencji gruntów i budynków (konstytutywny czy deklaratoryjny) oraz jej wpływ na moment powstania obowiązku podatkowego w podatkach lokalnych,
4. automatyczne przyjęcie danych z ewidencji gruntów i budynków budzi wątpliwość w zakresie zasady prawdy obiektywnej i swobodnej oceny dowodów oraz możliwości zastosowania przeciwdowodu wobec dokumentu urzędowego,
5. dokonanie wymiaru podatku na podstawie nierzetelnych i nieaktualnych wpisów będących skutkiem zaniedbań organu ewidencyjnego budzi kontrowersje w kontekście zasady słuszności i sprawiedliwości.

Powyższe kwestie nabierają szczególnego znaczenia w przypadku samorządów, w których ewidencja gruntów i budynków jest niekompletna, błędna bądź nieaktualizowana⁷. Podatnicy w takiej sytuacji często w trakcie kontroli lub postępowania podatkowego pozostają bez możliwości prawnego wpływu na własną sytuację i w rezultacie są zmuszeni płacić wyższe podatki. Budzi to uzasadnione poczucie niesprawiedliwości u podatników, którzy z uwagi na obecne uregulowania najczęściej o zmianie danych w ewidencji gruntów i budynków (co bezpośrednio wpływa na wysokość ich obciążeń fiskalnych) dowiadują się dopiero po wszczęciu procedury przez organ podatkowy. Zgodnie z ogólnie przyjętą praktyką podatnik ma prawo oddziaływać na swoją sytuację prawnopodatkową jedynie poza postępowaniem podatkowym, wobec czego nie jest chroniony szeregiem uprawnień przysługujących mu podczas niego. Natomiast główny etap ustalania podstawy opodatkowania *de facto* ma miejsce podczas kwalifikacji składników nieruchomości na potrzeby ewidencji gruntów i budynków, do czego w większości przypadków dochodzi w wyniku czynności materialno-technicznych organu ewidencyjnego. Dodając do tego fakt, że ewidencja gruntów i budynków w istotnym stopniu jest uregulowana w akcie wykonawczym, wobec czego kwalifikacja danych w niej zawartych może zmieniać się w dynamiczny sposób (a co za tym idzie, sytuacja podatkowa poszczególnych podatników), to prawa podatników w obecnie obowiązującym stanie prawnym są znacząco ograniczone.

W problematycznej sytuacji stawiane są również organy podatkowe, które nierzadko zmuszone są wydawać decyzje sprzeczne ze stanem rzeczywistym, ale zgodne z ewidencją gruntów i budynków. Znajdują się wtedy w patowej sytuacji, gdyż nie mają prawa nie wydać decyzji na podstawie obowiązujących przepisów, równocześnie mając świadomość, że akt administracyjny obarczony jest oczywistą wadą prawną. Niedookreśloność przepisów powoduje, iż z założenia proste sprawy dotyczące opodatkowania nieruchomości mogą znacznie przeciągać się w czasie. Dochodzą do tego problemy praktyczne. Za przykład niech posłuży sytuacja, w której organ podatkowy wydał decyzję na podstawie danych z ewidencji gruntów i budynków, które uległy już zmianie, ale organ ewidencyjny nie dopełnił obowiązku i nie powiadomił organu podatkowego. W innym przypadku organ podatkowy wydał decyzję na podstawie danych z ewidencji gruntów i budynków, które zostały wprowadzone bądź zmienione w sposób oczywisty sprzecznie z prawem. Czy w takich sytuacjach organ

⁷ Na problem ten zwrócili uwagę L. Etel i R. Dowgier: „Nie ma jednolitej i wiarygodnej ewidencji umożliwiającej prawidłowy wymiar podatku od nieruchomości. Powierzchnia będąca podstawą opodatkowania w założeniu ma wynikać z ewidencji gruntów i budynków. W rzeczywistości jednak w miarę prawidłowo funkcjonuje jedynie ewidencja gruntów.” (L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 19.).

podatkowy ma prawo wzruszyć wydaną decyzję podatkową z własnej inicjatywy, bądź czy podatnik chcący bronić swoich praw ma prawo wnioskować do organu o zmianę takowej? Są to sytuacje, w których przyjęta praktyka mechanicznego przyjmowania danych z ewidencji gruntów i budynków powoduje, iż są one problematyczne dla organu podatkowego.

Do tej pory nie zostało wydane zbiorcze opracowanie monograficzne stanowiące o wpływie ewidencji gruntów i budynków, czy prawa geodezyjnego w ogóle na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. W czasopismach branżowych pojawiały się fragmentaryczne publikacje na temat wybranego obszaru rozważań. J. Żak starał się przybliżyć historyczne ujęcie ewidencji gruntów i budynków⁸. Nad charakterem prawnym danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków pochylił się m.in. M. Wolanin⁹. Natomiast status prawny wpisu do ewidencji gruntów i budynków analizował D. Felcenloben¹⁰. O wpływie danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków na wymiar podatków lokalnych pisali m.in. M. Biskupski i H. Dzwonkowski¹¹, A. Romińska¹² oraz L. Etel¹³. Na temat aktualizacji danych ewidencji gruntów i budynków wypowiedzieli się B. Pahl¹⁴ czy W. Morawski¹⁵. Zdecydowanie jednak najobszerniej temat opisał w swoich licznych artykułach K. Radzikowski¹⁶. Niemniej jednak, brak jest kompletnego przeglądu dotyczącego ewidencji gruntów i budynków oraz jej wpływu na opodatkowanie nieruchomości. Możliwe, iż wynika to z faktu, że prawo geodezyjne w dużej mierze stanowi zbiór wytycznych technicznych, które z zasady mogą nie wydawać się ciekawe pod względem analizy prawnej i powszechnie uznawane za niewymagające szczegółowej wykładni. Jednakże, nie sposób odmówić analizowanej materii ciężaru gatunkowego oraz wpływu na sytuację prawną milionów podatników, o czym świadczą setki wyroków wydanych przez

⁸ M. Żak, *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości* cz. 2, op.cit., s. 31–34.

⁹ M. Wolanin, *Wybrane zagadnienia materialnoprawne i prawnoprocesowe aktualizacji ewidencji gruntów i budynków, cz. 1 Charakter danych ewidencji gruntów i budynków oraz zakres ich wykorzystania*, „Nieruchomości” 4/2015, s. 4–8.

¹⁰ D. Felcenloben, *Wpis do katastru nieruchomości jako instytucja prawa*, „Rejent” 2010, nr 5, s. 31–49.

¹¹ M. Biskupski, H. Dzwonkowski, *Znaczenie ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru zobowiązania w podatku od nieruchomości (przyczynek dla problematyki formalne teorii dowodów w prawie podatkowym)*, „Monitor Podatkowy” 10/2007.

¹² A. Romińska, *Dane z ewidencji gruntów i budynków a wymiar podatku od nieruchomości*, „Doradca Podatkowy” 10/2012, s. 26–27.

¹³ L. Etel, *Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków*, „Finanse Komunalne” 6/2008, s. 24–31.

¹⁴ B. Pahl, *Data zmiany ewidencji gruntów i budynków a zmiana zasad opodatkowania nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 12, s. 6–13.

¹⁵ W. Morawski, *Znaczenie treści ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 11, s. 20–28.

¹⁶ K. Radzikowski, *Ewidencja gruntów i budynków materialnoprawny element konstrukcji podatków czy środek dowodowy*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 5, s. 23–30.; K. Radzikowski, *Znaczenie ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru podatków lokalnych*, „Doradca Podatkowy” 2014, nr 5, s. 63–70 i inne publikacje przywołane później.

sądy administracyjne w sporach pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, których osi są dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.

Przed rozpoczęciem prezentacji podstawowych kwestii badawczych należy wyjaśnić, iż w niniejszej pracy skupiono się głównie na aspektach podatku od nieruchomości. Wprawdzie regulacje dotyczące podatku rolnego i leśnego są pozornie podobne, jednak część szczegółowych przepisów powoduje, iż analiza zawarta w niniejszej dysertacji ma zastosowanie głównie w odniesieniu do podatku od nieruchomości. Z tego względu kwestie wpływu ewidencji gruntów i budynków na wymiar podatku rolnego i leśnego zostały potraktowane pomocniczo.

*

Zasadnicze problemy badawcze w zakresie obranego obszaru rozważań można sprowadzić do następujących pytań ogólnych:

1. Jaki jest charakter ewidencji gruntów i budynków w stosunku do wymiaru podatku od nieruchomości? Czy organy podatkowe są związane jej danymi?
2. Czy obecnie obowiązujące regulacje dotyczące ewidencji gruntów i budynków oraz jej wpływu na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości są konstrukcyjnie poprawne i niewadliwe?

W celu udzielenia odpowiedzi na powyższe pytania należy dokonać analizy bardziej szczegółowych kwestii, takich jak:

1. Czym jest ewidencja gruntów i budynków, jakie dane zawiera, jaki jest sposób jej prowadzenia oraz które dane w niej zawarte mają wpływ na wymiar podatków lokalnych?
2. Czy dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków mają charakter materialnoprawny, wobec czego bezwzględnie wiążą organy podatkowe?
3. Czy zmiany w ewidencji gruntów i budynków mają charakter konstytutywny czy deklaratoryjny?
4. Jakie są następstwa proceduralne przyjęcia jednej z koncepcji związania danymi z ewidencji gruntów i budynków? Czy zachowane zostaną zasady postępowania podatkowego?
5. Czy przedmiot opodatkowania może być determinowany przez przepisy rangi podustawowej?

Głównym celem niniejszej rozprawy jest scharakteryzowanie EgiB jako źródła informacji o przedmiocie opodatkowanie podatkiem od nieruchomości oraz określenie wpływu danych

w niej zawartych na jego wymiar (co stanowić będzie odpowiedź na postawione pytania badawcze) oraz sformułowanie wniosków *de lege ferenda*. W tym celu przyjęto następujące cele szczegółowe:

1. Scharakteryzowanie ewidencji gruntów i budynków, sposobu jej prowadzenia (ze wskazaniem podmiotów odpowiedzialnych), jej części składowych oraz elementów mających bezpośredni wpływ na opodatkowanie nieruchomości,
2. Analiza konstrukcji przepisów regulujących wpływ ewidencji gruntów i budynków na opodatkowanie nieruchomości oraz ustalenie charakteru prawnego danych w niej zawartych,
3. Określenie procedury stosowania danych z ewidencji gruntów i budynków przez organy podatkowe w procesie opodatkowania nieruchomości, z uwzględnieniem stanowiska organów podatkowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych,
4. Ustalenie i usystematyzowanie teoretycznych i praktycznych problemów wynikających z obecnie obowiązujących unormowań dotyczących opodatkowania nieruchomości w świetle przepisów regulujących ewidencję gruntów i budynków.

Z uwagi na doświadczenie zawodowe autora oraz świadomość mnogości problemów, które analizowany obszar sprawia podatnikom i organom podatkowym, w niniejszej dysertacji starano się w możliwie najszerszy sposób skupić uwagę na aspektach praktycznych. W trakcie rozważań autorowi przyświecał pogląd, iż rozwiązania (zarówno te w ramach obecnie obowiązujących unormowań, jak i proponowane zmiany w przepisach) powinny realizować cele fiskalne oraz w należyтым zakresie zapewnić ochronę prawną podatnikom. Tymczasem obecne niedoregulowanie prawne badanej materii skutkuje stanem niepewności zarówno u podatników na etapie składania deklaracji podatkowych, jak i organów podatkowych podczas prowadzenia postępowania i wydawania decyzji. Z uwagi na zasięg oraz wpływ tych przepisów na sytuację prawnopodatkową milionów podatników, taki stan rzeczy jest nieakceptowalny.

Jak wspomiano powyżej, do tej pory wybrany obszar rozważań nie został holistycznie omówiony w kompleksowej pracy monograficznej. Z tego względu nie mniej istotnym od pozostałych celem jest usystematyzowanie oraz synteza problemów praktycznych i teoretycznych związanych z analizowanym obszarem. Zbiorcze ich ujęcie pozwoli na zbadanie wpływu ewidencji gruntów i budynków na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości w szerszym spektrum, z uwzględnieniem każdego jej istotnego aspektu.

*

Podstawowym założeniem formułowania tezy i poszczególnych hipotez jest twierdzenie, iż pomiędzy ewidencją gruntów i budynków, sposobem jej prowadzenia, jej danymi oraz procesem wprowadzania do niej zmian, a opodatkowaniem nieruchomości panuje ścisłe powiązanie. Jego emanacją jest fakt, iż każda czynność czy decyzja organu ewidencyjnego powoduje bezpośrednie skutki w sytuacji prawnopodatkowej podmiotów, rzutując na przedmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania, stawkę, zastosowanie zwolnienia lub wyłączenia podatkowego bądź moment powstania obowiązku podatkowego.

Mając na uwadze powyższe oraz obecnie obowiązujące uregulowania dotyczące ewidencji gruntów i budynków oraz ich wpływ na opodatkowanie nieruchomości, przyjęto następującą tezę badawczą:

Ewidencja gruntów i budynków jest podstawowym i najbardziej kompletnym źródłem informacji o przedmiocie opodatkowania podatkiem od nieruchomości, które to źródło z uwagi na przymiot dokumentu urzędowego – nie może być pominięte przez organy podatkowe w trakcie ustalania wymiaru podatku od nieruchomości. Jednakże *de lege lata*, organy podatkowe są bezwzględnie związane wyłącznie danymi w ewidencji zawartymi, do których odnosi się ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 1a ust. 3, a ich odrzucenie możliwe jest wyłącznie wyjątkowo w przypadku silnego uzasadnienia aksjologicznego. Natomiast w pozostałym zakresie, gdy dane ewidencyjne są kwestionowane w toku postępowania podatkowego, możliwe jest przeprowadzenie skutecznego przeciwdowodu.

W celu sformalizowania powyższej tezy przyjęto następujące hipotezy robocze, które będą weryfikowane w ramach kolejnych rozdziałów niniejszej dysertacji:

Hipoteza 1: Ewidencja gruntów i budynków jest rejestrem publicznym, w którym zawarte są kompleksowe dane dotyczącym nieruchomości. Jednocześnie przewidziane w prawie geodezyjnym i kartograficznym i rozporządzeniu o ewidencji gruntów i budynków mechanizmy powinny pozwolić na zachowanie jej prawidłowości i aktualności. Ma ona jednak charakter wyłącznie techniczno-deklaratoryjny oraz pochodny w stosunku do dokumentów źródłowych stanowiących podstawę wpisów do niej. Tym samym ewidencja nie kreuje żadnych stanów prawnych. Jednocześnie analiza aktów prawnych regulujących materie, do których odwołuje art. 21 prawa geodezyjnego i kartograficznego jednoznacznie wskazuje, iż ustawodawca w sytuacji kiedy zamierza

nadać danym ewidencyjnym szczególny charakter to dokonuje tego w formie przepisu szczególnego. W rezultacie mając na uwadze, iż racjonalny ustawodawca nie wprowadzałby przepisów, które dublują obowiązującą już normę nie sposób stwierdzić, by art. 21 prawa geodezyjnego i kartograficznego przyznawał danym z ewidencji gruntów i budynków moc wiążącą.

Hipoteza 2: Z uwagi na przyjęty w Polsce powierzchniowy system opodatkowania nieruchomości, w którym dla prawidłowego opodatkowania konieczne jest posiadanie kompleksowych informacji o przedmiocie opodatkowania, dane ewidencyjne powinny być pierwszym dowodem, do którego należy sięgać w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości. Jednakże bezkrytyczne oparcie postępowania wyłącznie na danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków może być nieprawidłowe i może wiązać się z jego wadliwością.

Hipoteza 3: W zakresie gruntów wymienionych w art. 1a ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – a dokładniej sposobie ich klasyfikowania ustawodawca zdecydował się na wiążący charakter danych ewidencyjnych. Na mocy szczególnego przepisu materialnego ustawy podatkowej dane te konkretyzują elementy konstrukcyjne podatku od nieruchomości, które są związane z gruntami, stając się częścią podatkowoprawnego stanu faktycznego. Natomiast w pozostałym zakresie dane z ewidencji gruntów i budynków dla potrzeby wymiaru podatku od nieruchomości mają jedynie charakter dokumentu urzędowego, który zgodnie z przepisami i zasadami wynikającymi z Ordynacji podatkowej może zostać podważony skutecznie przeprowadzonym przeciwdowodem.

Hipoteza 4: Mając na uwadze konstytucyjne zasady stanowienia prawa podatkowego, odwołanie się do ewidencji gruntów i budynków w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, a co za tym idzie ustanowienie danych ewidencyjnych elementem podatkowoprawnego stanu faktycznego jest nieprawidłowe w myśl obowiązku ustawowego określania konstrukcyjnych elementów podatków. Natomiast z perspektywy wykładni prokonstytucyjnej i jej ograniczeń, literalna wykładnia art. 1a ust. 3 u.p.o.l. jednoznacznie ustala materialne związanie danymi ewidencyjnymi, które są w nim wskazane. Jednocześnie inne zasady konstytucyjne pozwalają na przełamanie mocy

wiążące danych ewidencyjnych w przypadku, gdy oparcie o nie wymiaru podatku od nieruchomości jest rażąco niesprawiedliwe.

*

W trakcie rozważań podczas poszukiwania odpowiedzi na pytania będące przedmiotem niniejszego opracowania, zastosowano przede wszystkim metodę historyczną i metodę formalno-dogmatyczną oraz pomocniczo metodę prawnoporównawczą. W ramach niniejszej pracy oparto się przede wszystkim na badaniach niereaktywnych przez analizę treści istniejących aktów prawnych, orzeczeń, pism urzędowych i innych dokumentów. W poszczególnych częściach rozważania dotyczą stanowienia i stosowania prawa. Przedstawiono również stanowiska doktryny oraz sądów administracyjnych. Przeprowadzona w ten sposób analiza pozwoliła na skonstruowanie wniosków *de lege ferenda*, których uwzględnienie pozwoliłoby na znaczną poprawę rozwiązań prawnych w analizowanym zakresie. Niniejsza praca została podzielona na cztery rozdziały tematyczne, które mają na celu realizację wcześniej przedstawionych hipotez.

W pierwszym rozdziale przedstawiono historię ewidencji gruntów i budynków, jej podstawę prawną, sposób prowadzenia (ze wskazaniem podmiotów odpowiedzialnych), części składowe oraz tryby aktualizacji. Następnie dokonano analizy art. 21 prawa geodezyjnego i kartograficznego oraz zaprezentowano zasięg wykorzystania danych ewidencyjnych w poszczególnych dziedzinach prawa (przytoczonych w rzeczonym przepisie).

Drugi rozdział pracy ma na celu przedstawienie zakresu wykorzystania danych ewidencyjnych w trakcie ustalania wymiaru podatku od nieruchomości z perspektywy przyjętego w Polsce modelu opodatkowania nieruchomości. Rozdział zawiera opis systemów opodatkowania nieruchomości (powierzchniowego i wartościowego) wraz z przykładami mechanizmów obowiązujących w poszczególnych, wybranych krajach Europy. Przedstawiony został polski model podatku od nieruchomości wraz z jego genezą. Następnie opisano rolę, jaką posiada ewidencja gruntów i budynków w trakcie ustalania wymiaru podatku od nieruchomości ze wskazaniem jej wpływu na poszczególne elementy konstrukcyjne podatku.

W trzecim rozdziale zawarte są rozważania dotyczące charakteru danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków z perspektywy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przedstawiony został przegląd orzecznictwa i poglądów doktryny. W dalszej części rozdziału przeprowadzona została analiza regulacji prawa procesowego i materialnego dotyczącego

wpływu danych ewidencyjnych na wymiar podatku od nieruchomości. Rozdział ten ma na celu odpowiedź na pytanie: czy dane z ewidencji gruntów i budynków stanowią dokument urzędowy w rozumieniu przepisów podatkowych, czy też element stanu faktycznego.

W czwartym rozdziale podniesiono konstytucyjne aspekty stanowienia i stosowania prawa podatkowego z perspektywy ewidencji gruntów i budynków oraz jej wykorzystania w podatku od nieruchomości, skupiając się w szczególności na konstytucyjnych zasadach podatkowych

Zakończenie niniejszej dysertacji stanowi podsumowanie wcześniejszych rozdziałów oraz przedstawienie ogólnych wniosków, oceny regulacji i postulaty *de lege ferenda*.

*

Niniejsze rozważania oparte są na stanie prawnym aktualnym na dzień 31 grudnia 2018r.

1 Zasady i podstawy funkcjonowania ewidencji gruntów i budynków

1.1 Wprowadzenie

Zgodnie z encyklopedyczną definicją, Egib to „systematycznie aktualizowany zbiór danych o gruntach, budynkach oraz ich właścicielach”, a „kataster nieruchomości” stanowi „urzędowy, jednolity dla całego kraju, systematycznie aktualizowany zbiór informacji o obiektach katastralnych, tj. gruntach oraz budynkach i lokalach”¹⁷. Natomiast w myśl p.g.k. przez Egib (kataster nieruchomości) rozumie się system informacyjny zapewniający gromadzenie, aktualizację oraz udostępnianie w sposób jednolity dla kraju informacji o gruntach, budynkach i lokalach, ich właścicielach oraz o innych podmiotach władających lub gospodarujących tymi gruntami, budynkami lub lokalami¹⁸. Innymi słowy, jest to jednolity dla całego kraju, systematycznie aktualizowany zbiór informacji (rejestr) o gruntach, budynkach i lokalach, a także o właścicielach oraz innych osobach fizycznych i prawnych władających gruntami, budynkami i lokalami. Egib zakłada się i prowadzi w systemie informatycznym oraz sporządza się dla całego kraju i na bieżąco aktualizuje. Sądy administracyjne, definiując Egib, odnoszą się przede wszystkim do funkcji, jaki ona pełni: „Ewidencja gruntów i budynków jest tylko specjalnie prowadzonym i wywierającym określone skutki prawne zbiorem informacji o gruntach i budynkach, który pełni funkcje informacyjno-techniczne nie rozstrzygając sporów o prawo, ani nie nadaje czy ujmuje praw. O zasadności tego stanowiska przesądza przyjęta definicja ustawowa ewidencji gruntów i budynków w art. 2 pkt 8 p.g.k.”¹⁹.

Egib jest prowadzony przez ustawowo wskazane organy administracji publicznej na podstawie przepisów prawa w określonym publicznym celu. Spełnia zatem przesłanki definicji rejestru urzędowego z art. 3 pkt 5 ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne²⁰, zgodnie z którą rejestr publiczny to rejestr, ewidencja, wykaz, lista, spis albo inna forma ewidencji, służąca do realizacji zadań publicznych, prowadzona przez podmiot publiczny na podstawie odrębnych przepisów

¹⁷ <https://encyklopedia.pwn.pl/szukaj/ewidencja%20gruntów%20i%20budynków.html>, dostęp na dzień 9 października 2018r.

¹⁸ Art. 2 pkt 8 p.g.k.

¹⁹ Wyrok WSA z Bydgoszczy z dnia 4 sierpnia 2015r., sygn. II Sa/Bd 118/15. Wszystkie wyroki sądów administracyjnych pochodzą z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych, dostępnej na stronie: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

²⁰ Ustawa z dnia 17 lutego 2005r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, t.j. Dz. U. z 2017r., poz. 570 ze zm.

ustawowych. Ewidencję można zdefiniować zatem jako administracyjny, przedmiotowy rejestr publiczny, prowadzony na podstawie p.g.k. oraz wydanych na jej podstawie rozporządzeń, przez organ rejestrowy o charakterze publicznym (starosta) w celu realizacji zadań publicznych, jednolity, powszechny, zupełny, jawny oraz wiarygodny²¹. Egib, będąc rejestrem publicznym, stanowi jednocześnie dokument urzędowy w rozumieniu przepisów proceduralnych (art. 76 KPA, art. 244 KPC czy art. 194 Ordynacji podatkowej)²² oraz rejestr urzędowy w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy o statystyce publicznej²³.

Do polskiego porządku prawnego pojęcie *ewidencja gruntów i budynków* zostało wprowadzone na stałe w roku 1955²⁴. W okresie wcześniejszym posługiwano się terminem *kataster* wywodzącym się z powstałego w średniowieczu *catastrum*, które to z kolei pojęcie wywodzi się z przekształcenia łacińskiego *capitastrium* stanowiącego połączenie *caput iugum* (jednostki podatkowej) oraz „*capitum registrum*” (spisu pogłównego)²⁵. Należy wskazać, iż p.g.k. utożsamia *ewidencję gruntów i budynków* z *katastem nieruchomości*²⁶. Jednocześnie w art. 53a tej ustawy wskazane jest, że „Do czasu przekształcenia ewidencji gruntów i budynków w kataster nieruchomości przez użyte w niniejszej ustawie pojęcie *kataster* rozumie się tę ewidencję”. Oznacza to, iż terminy te można stosować zamiennie, co potwierdza polskie ustawodawstwo, posługując się nimi oboma. Mianowicie, zgodnie z art. 26 u.k.w.h. „Podstawą oznaczenia nieruchomości w księdze wieczystej są dane z ewidencji gruntów i budynków”. Natomiast już w ustawie o gospodarce nieruchomościami podstawowym terminem jest *kataster nieruchomości*²⁷. Zatem nie powinno wzbudzać wątpliwości, iż użycie przez ustawodawcę w danym akcie prawnym pojęcia *kataster* czy *kataster nieruchomości* oznacza *de facto* odniesienie się do Egib. Potwierdza to również stosowanie zamiennie obu tych terminów zarówno w piśmiennictwie, orzecznictwie, jak i języku potocznym.

²¹ A. Gryszczyńska, [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 170.

²² T. Stawicki, *Rejestry publiczne. Funkcje instytucji*, Warszawa 2005, s. 88.

²³ Zgodnie ze wskazanym artykułem za rejestry urzędowe uważa się rejestry publiczne w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz inne rejestry i ewidencje prowadzone na podstawie ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów wykonawczych, zawierające informacje o podmiotach gospodarki narodowej i ich działalności, informacje o osobach fizycznych, ich życiu i sytuacji oraz dotyczące zjawisk, zdarzeń i obiektów.

²⁴ Dekret z dnia 2 lutego 1955r. o ewidencji gruntów i budynków, Dz.U, Nr 6, poz. 32.

²⁵ E. Stefańska, [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne. Komentarz*, J. Lang, J. Maćkowiak, T. Myśliński, E. Stefańska (red.), Warszawa 2018, s. 284.

²⁶ Art. 2 pkt 8 p.g.k.

²⁷ Podobnie jak w art 53a p.g.k., w art. 224 u.g.n. ustanowiono iż „Do czasu przekształcenia ewidencji gruntów i budynków w kataster nieruchomości przez użyte w niniejszej ustawie pojęcie «kataster nieruchomości» rozumie się tę ewidencję” Znamienym jest, iż ustawodawca nie określa trybu i sposobu tego przekształcenia oraz nie wskazuje kiedy miałyby ono nastąpić.

Dane zawarte w Egib stanowią część państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego i są elementem krajowego systemu informacji o terenie (art. 5 ust. 1 p.g.k.). Dane z Egib, przez którą, zgodnie z definicją Międzynarodowej Federacji Geodetów (FIG) należy rozumieć „[...] narzędzie do podejmowania decyzji prawnych, administracyjnych i gospodarczych oraz pomoc w planowaniu i rozwoju. System składa się z jednej strony z bazy danych zawierającej dane przestrzenne odnoszące się do terenu dla określonego obszaru, a z drugiej strony z procedur i technik systematycznego gromadzenia, aktualizacji, przetwarzania i dystrybucji danych. Podstawą systemu informacji o ziemi jest jednolity system odniesień przestrzennych”²⁸.

Egib powinien zatem gromadzić niezbędne dane potrzebne do zarządzania nieruchomościami. Przyjmuje się, iż system pozyskiwania takich informacji powinien składać się z trzech modułów:

1. modułu opisowo-informacyjno-administracyjno-techniczno-fiskalnego,
2. modułu opisowo-techniczno-prawnego
3. moduł kartograficznego (ściśle technicznego).

W chwili obecnej w Polsce istnieje struktura, w której moduł b obsługiwany jest przez sądy powszechne w formie ksiąg wieczystych, natomiast moduły a i c prowadzą organy administracji państwowej²⁹. Zatem Egib nie stanowi wyłącznego i kompletnego źródła informacji o nieruchomościach, gdyż w zakresie ich własności pierwszeństwo posiadają księgi wieczyste³⁰. Taki rozdział instytucji nie jest powszechny na tle innych państw europejskich. Model polegający na jednolitości katastru i ksiąg wieczystych istnieje m.in. w Czechach, Holandii, Litwie i Finlandii³¹.

Technicznemu rejestrowaniu nieruchomości służy zatem Egib – prowadzona przez terenowe organy administracji państwowej w ścisłym powiązaniu z powierzchniowym administracyjno-ewidencyjnym podziałem kraju, dzieli się na trzy jednostki powierzchniowe: jednostki ewidencyjne, obręby ewidencyjne i działki ewidencyjne. Dla scharakteryzowania Egib szczególnie istotna jest ostatnia z powyższych jednostek. Mianowicie, od chwili uznania działki za podstawową jednostkę w ewidencji gruntów dokonano faktycznej likwidację katastru

²⁸ United Nations, Land administration in the UNECE region. Development trends and main principles, Geneva 2005, s. 71–72. Tłumaczenie własne.
<http://www.unece.org/fileadmin/DAM/hlm/documents/Publications/landadmin.devt.trends.e.pdf> dostęp na dzień 9 października 2018r.

²⁹ M. Żak, *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości cz. 1*, „Nieruchomości” 2011, nr 2, s. 32–33.

³⁰ Zależności pomiędzy Egib i księgami wieczystymi zostały wskazane w pkt 1.10.3.

³¹ M. Karabin: *Analiza porównawcza funkcjonowania struktur organizacyjnych katastru w Polsce oraz w wybranych krajach Unii Europejskiej* [w:] *Gospodarka nieruchomościami i kataster. Wybrane problemy*, Katarzyna Soboloweska-Mikulska (red.), Warszawa 2014, s. 41–43.

nieruchomości. Wynika to z faktu, iż działka ewidencyjna jest wydzielonym z otoczenia za pomocą linii granicznych i numerów ewidencyjnych obszarem gruntu w granicach nieruchomości, co do której te same podmioty posiadają prawo własności. Dowolna liczba działek o uregulowanym stanie prawnym tworzyć może nieruchomość, o ile ujęte zostaną w jednej księdze wieczystej³². Wynika to wprost z definicji nieruchomości, która również w sensie fizycznym jest ciągłym fragmentem terenu wydzielonym granicami własności z otoczenia. Ta zasadnicza różnica zarówno pojęciowa, jak i prawna sprawia, że Egib jest katastrem gruntów i budynków, a nie katastrem nieruchomości³³. Niemniej jednak z uwagi na powszechne równorzędne stosowanie pojęcia Egib i kataster, na potrzeby tego rozdziału terminy te używane będą zamiennie.

Przypominając, podstawowym założeniem metodologicznym niniejszej dysertacji jest stwierdzenie, że pomiędzy Ewidencją (danymi w niej zawartymi i sposobem jej prowadzenia) a opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości panuje ściśle powiązanie. Mianowicie, każda czynność czy decyzja organu ewidencyjnego może bezpośrednio wpływać na sytuację prawnopodatkową podmiotów, rzutując na przedmiot podatku, podstawę opodatkowania, stawkę podatkową, powstanie obowiązku podatkowego czy zastosowanie zwolnień lub wyłączeń podatkowych. Z tego względu analiza przepisów regulujących Ewidencję, a także analiza jej charakteru, sposobu prowadzenia i zakresu wykorzystania jest konieczna do prawidłowej odpowiedzi na zadane pytania badawcze³⁴. Mając to na uwadze, w niniejszym rozdziale przybliżona zostanie historia i ewolucja ewidencjonowania nieruchomości w Polsce. Następnie przedstawione zostaną podstawy prawne Ewidencji, podmioty ją prowadzące oraz podstawowe jednostki powierzchniowe. W dalszej kolejności opisane zostaną cele, zadania, zasady prowadzenia oraz funkcje Egib. Potem zaprezentowane będą dane ewidencyjne wraz z ich podziałem oraz sposobem aktualizacji. W tej części określony zostanie także charakter danych ewidencyjnych. W ostatniej części przybliżone zostaną sfery życia gospodarczego, w których wykorzystywane są dane ewidencyjne. Celem rozdziału jest potwierdzenie charakteru Egib jako rejestru wyłącznie techniczno-deklaratoryjnego.

³² M. Wolanin, *Podstawowe pojęcia nieruchomości i działki gruntu, cz. II pojęcia działki gruntu*, „Nieruchomości” 2017, nr 5, s. 12–18.

³³ M. Żak, *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości cz. 1*, op.cit., s. 33.

³⁴ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 284: „Prawo podatkowe określić można mianem «prawa podwójnej wykładni». Przepisy zawierające hipotezy norm podatkowopravných nawiązują nierzadko nie bezpośrednio do zjawisk gospodarczych, będących przedmiotem opodatkowania, ale czynią to poprzez pryzmat form prawnych, w jakich zjawiska te się przejawiają. Oznacza to, że dokonanie wykładni, a następnie zastosowanie przepisu prawa podatkowego wymaga na wstępie dokonanie prawidłowej oceny zjawiska gospodarczego w kontekście formy, w jakiej zostało ono ujęte [...]”.

1.2 Rys historyczny

Za podwaliny istnienia systemu katastralnego można przyjąć wyodrębnienie się pojęcia prawa własności gruntu, które miało miejsce ok. 3000 lat temu³⁵. Natomiast początków systemu ewidencjonowania gruntów na ziemiach polskich można doszukiwać się w wieku XIII wraz z rozwojem osadnictwa na prawie magdeburskim³⁶. Wzrost znaczenia rejestrowania nieruchomości przypada na okres rozwoju gospodarki kapitalistycznej, kredytu hipotecznego i obrotu nieruchomościami, tj. wiek XIX³⁷. W tym też czasie datować można narodziny nowoczesnego systemu katastralnego na ziemiach polskich. Z uwagi na trudną historię naszej ojczyzny w okresie ostatnich dwustu lat, w granicach obecnej Rzeczypospolitej obowiązywały cztery systemy ewidencyjne gruntów, tj. kataster pruski, kataster austriacki, kataster rosyjski i kataster zamojski.

1.2.1 Kataster pruski

Najwcześniej (lata 1820-1839) kataster ustanowiono w zachodnich prowincjach pruskich, tj. w Nadrenii i Westfalii. We wschodnich terenach obejmujących obszar północnej i zachodniej Polski kataster gruntowy został wprowadzony na podstawie ustawy o rewizji podatku gruntowego z roku 1861. Na mocy tego aktu prawnego oraz ustawy o powszechnym podatku budynkowym nałożono na ówczesne władze obowiązek założenia katastru gruntowego do 1 stycznia 1865r.³⁸. Przyjmuje się jednak, że umownym początkiem funkcjonowania katastru pruskiego był rok 1868, kiedy w Prusach wydano pierwszą instrukcję katastralną, wprowadzając metr jako obowiązującą jednostkę długości³⁹.

Operat pruskiego katastru gruntowego składa się z części kartograficznej i opisowej. W skład części kartograficznej wchodzi: mapy pierwotne i pierworysy katastralne, czystorysy map katastralnych oraz mapy uzupełniające. Natomiast część opisowa obejmowała:

1. Księgę parcel (tj. odpowiedników dzisiejszych działek),
2. Księgę podatku gruntowego,
3. Akta katastralne zbiory dokumentów, które były podstawą wprowadzania zmian.

Mapy oraz dane zawarte w katastrze pruskim były powszechnie stosowane przez geodetów w dwudziestoleciu międzywojennym oraz po II wojnie światowej w trakcie reformy rolnej⁴⁰.

³⁵ M. Wolanin, *Kataster 3 tysiące lat historii*, „Nieruchomości” 2010, nr 11, s. 37–39,

³⁶ M. Mika, *Historia katastru polskiego*, „Infrastruktura i Ekologia Terenów Wiejskich” 2010, nr 6, s. 76.

³⁷ A. Gryszczyńska, [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne...* op.cit, s. 170.

³⁸ S. Goraj, *Historia katastru nieruchomości w Polsce* [w:] *Wybrane aspekty prawne i organizacyjne polskiego katastru nieruchomości*, Olsztyn 2015, s. 16–17.

³⁹ M. Żak, *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości cz. 2*, „Nieruchomości” 2011, nr 3, s. 31.

⁴⁰ Z. Śmiałkowska-Uberman, *Zarys prawa cywilnego dla geodetów*, Kraków 1997, s. 183.

Co szczególnie istotne, kataster pruski to kataster numeryczny, co oznacza, że każdy punkt opisujący granicę działki (ustabilizowany w terenie znakiem granicznym), posiadał współrzędne w prostokątnym układzie kartezjańskim. Polska Ewidencja posiada wszelkie znamiona katastru numerycznego, zatem obecnie wykorzystanie danych zawartych w katastrze pruskim nie wymaga znacznych dostosowań metodycznych⁴¹.

1.2.2 Kataster austriacki

Kataster austriacki obowiązujący na ziemiach Monarchii Austro-Węgierskiej wprowadzono od połowy XVII w., kiedy sporządzono pierwszy spis podatkowy, który obejmował wyłącznie grunty wiejskie. Miał on charakter jedynie opisowy, wobec czego nie odznaczał się zbyt dużą dokładnością. Z tego względu w 1684r. zarządzono kontrolę gruntów, w wyniku czego powstał obowiązujący do 1748r. drugi spis podatkowy, nazywany też katastrem rustykalnym. Na przestrzeni kolejnych lat wprowadzano kolejne spisy podatkowe (trzeci w 1748r. i czwarty w 1757r.), rozszerzając je o grunty dworskie, królewskie i kościelne. Pierwszy kataster gruntowy opierający się na pomiarach geodezyjnych wprowadził cesarz Józef II w 1785r. Forma katastru ostatecznie obowiązującego na terenie Austro-Węgier została nadana przez cesarza Franciszka Józefa na podstawie patentu o podatku gruntowym i pomiarach gruntowych z dnia 23 grudnia 1817r.⁴² Prace nad katastrem zakończyły się jednak dopiero 1871r. kiedy to objął teren całego kraju.⁴³

Kataster austriacki prowadzony był w systemie parcelowym, natomiast pomiary katastralne zostały oparte na podstawach matematycznych (sieć triangulacyjna, jednolita skala map) oraz kartograficznych (odwzorowanie, podział sekcyjny prostokątny). Dla map katastralnych podstawową skalą jest skala 1:2880, co oznacza, że 1 mm na mapie oznacza w terenie prawie 3 m. Operat katastralny dzielił się na:

1. Część kartograficzną
 - a. manualia tj. pierwotne szkice polowe,
 - b. szkice indykacyjne,
 - c. mapy katastralne – składające się z arkuszy sekcji szczegółowych stanowiących podstawę do ewidencjonowania podatku gruntowego.
2. Część opisową:

⁴¹ M. Żak, *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości cz. 2*, op.cit., s. 32.

⁴² S. Goraj, *op.cit.*, s. 10–12.

⁴³ R. Mansberger, W. Seher, *Land administration and land consolidation as a part of Austrian land management*, „EU Agrarian Law” 2017, nr 2, s. 69.

- a. protokół parcelowy podający w porządku arytmetycznym numery parcel i sekcji mapy, nazwę niwy, numer arkusza posiadłości gruntowej, powierzchnię, klasę gruntu oraz czysty dochód,
- b. arkusz posiadłości gruntowych indywidualny dla każdego właściciela z podaniem czystego dochodu,
- c. sumariusz zestawienie powierzchni ogólnych dla arkuszy posiadłości gruntowych, zawierające: powierzchnię ogólną i powierzchnię danej jednostki katastralnej z rozbiem na powierzchnię użytków gruntowych,
- d. alfabetyczny spis posiadaczy,
- e. wypisy hipoteczne.

Przy zakładaniu Egib w całości wykorzystano część kartograficzną katastru austriackiego⁴⁴.

1.2.3 Kataster zamojski

Mianem katastru zamojskiego określa się zbiór dokumentów geodezyjno-kartograficznych, które obejmowały swoim zasięgiem obszar byłej Ordynacji Zamojskich. W 1859r. powstało Biuro Pomiarowe przy kancelarii Centralnej Ordynacji Zamojskiej z siedzibą w Zwierzyńcu. Biuro to wykonywało początkowo jednostkowe mapy poszczególnych wsi, folwarków i kompleksów leśnych. Pomiarów początkowo dokonywano według zasad instrukcji polskiej z 1839r., jednak po roku 1864, kiedy pomiarami objęto cały teren Ordynacji Zamojskiej, kataster podporządkowano regułom katastru austriackiego, tj. pomiary terenowe wykonywano metodą stolikową, a powierzchnię poszczególnych konturów lub działek obliczano metodą graficzną⁴⁵.

1.2.4 Kataster rosyjski

Początki katastru rosyjskiego to lata 1860–1864. Powstał wraz z wydaniem Ukazów Carskich dotyczących dokumentowania uwłaszczania włościan – te dokumenty nie posiadały jednak map, a powierzchnie tam wskazane miały charakter orientacyjny. System ewidencjonowania gruntów wprowadzono na podstawie instrukcji katastralnej pod nazwą *Skodyfikowane przepisy z dnia 9 kwietnia 1881 o mierzeniu i odgraniczaniu gruntów*.

Mapy w katastrze rosyjskim nazywano mapami ukazowym (sporządzane początkowo w miarach polskich w skali 1:5000 i 1:2500, a od grudnia 1891r. wyłącznie według rosyjskiego systemu miar w skali 1: 4200 lub 1:8400.). W skład operatu pomiarowego wchodził tzw. opis geodezyjny zawierający dane liczbowe, które pozwalały następnie na stworzenie mapy.

⁴⁴ Z. Śmiałkowska-Uberman, *op.cit.*, s. 184.

⁴⁵ M. Żak, *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości cz. 2*, *op.cit.*, s. 32.

W katastrze rosyjskim mapy sporządzane były dla kompleksów gruntów uwłaszczonych i zawierały bogatą treść zarówno informacyjną, jak i techniczną. Treść wewnętrzna kompleksu przedstawiana była kompletnie w postaci odwzorowania działek z ich numeracją i długościami granic, ze wskazaniem sposobu użytkowania gruntu, dzieląc grunty na grunty rolne, pastwiska, łąki, sady lasy, nieużytki, rowy, drogi czy grunty pod budynkami. Pomimo tak bogatej treści, dziś przydatność tych map jest praktycznie żadna, gdyż pokrywają one tylko drobne fragmenty obszaru, na którym kataster rosyjski w Polsce obowiązywał⁴⁶.

Mając na uwadze, że kataster pruski i austriacki obejmują około 54% obecnej powierzchni kraju (austriacki 14%, pruski 40%)⁴⁷, a na 0,6% powierzchni obowiązywał kataster zamojski, *de facto* przed wprowadzeniem jednolitej ewidencji gruntów i budynków w okresie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej znaczna część kraju nie posiadała jakiegokolwiek pierwotnego i historycznego katastru. Z perspektywy dzisiejszego podziału administracyjnego kraju, kataster pruski obejmował terytorium województw: warmińsko-mazurskiego, pomorskiego, zachodnio-pomorskiego, lubuskiego, wielkopolskiego, większą część dolnośląskiego i kujawsko-pomorskiego, opolskiego i część południo-zachodnia śląskiego. Kataster austriacki obejmował województwo małopolskie, podkarpackie i wschodnią część świętokrzyskiego. Zatem bez dziewiętnastowiecznych danych ewidencyjnych pozostają województwa mazowieckie, łódzkie, podlaskie, lubelskie, w większej części świętokrzyskie, część wielkopolskiego, kujawsko-pomorskiego i śląskiego oraz w małej części małopolskiego⁴⁸.

1.2.5 XX-lecie międzywojenne

Po zakończeniu pierwszej wojny światowej ujednolicono stawki podatku gruntowego na terenie całego kraju, jednakże pozostawiono w mocy obowiązujące w trakcie rozbiorów ustawy o poszczególnych podatkach gruntowych i katastrach gruntowych.⁴⁹ Nie uchylono również ustaw i instrukcji technicznych dotyczących prowadzenia operatu katastru gruntowego. Kilukrotnie próbowano wprowadzić jednolity system katastralny, jednakże na przeszkodzie stały brak danych dotyczących przeważającej powierzchni byłego zaboru rosyjskiego oraz różnice w dokumentacjach katastralnych prowadzonych przez poszczególnych zaborców⁵⁰. Ustawa o klasyfikacji gruntów dla podatku gruntowego z dnia 26 marca 1935r.

⁴⁶ *Ibidem*, s. 32.

⁴⁷ W. Wilkowski, *Historia Katastru w Polsce*, „Przegląd Geodezyjny” 2005, nr 7, s. 15.

⁴⁸ M. Łoboz, *Postępowanie o rozgraniczenie nieruchomości. Aspekty Praktyczne*, „Przegląd Sądowy” 2012, nr 1, s. 74.

⁴⁹ G.K. Walkowski, *System polskiego prawa podatkowego w praktyce. Wybrane Zagadnienia. Tom VII Źródła polskiego prawa podatkowego. Część czwarta Podatki w w dwudziestoleciu międzywojennym (1918-1939)*, Bydgoszcz 2013, s. 311-312.

⁵⁰ S. Goraj, *op.cit.*, s.23.

(Dz. U. nr 27, poz. 203) była początkiem organizacji jednolitego katastru gruntowego i była podstawą do opracowania w 1938r. wstępnego projektu ustawy o rejestrach gruntowych. Prace kodyfikacyjne przerwane zostały przez wybuch II wojny światowej⁵¹.

1.2.6 Okres Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej

Pierwszym aktem prawnym regulującym funkcjonowanie katastru w powojennej Polsce był dekret z 1947r. o katastrze gruntowym i budynkowym (Dz. U. nr 61, poz. 344), który wprowadzono w miejsce opisanych powyżej dotychczasowych katastrów. Należy jednak podkreślić, iż dane z tych systemów wykorzystywane są obecnie jeszcze dość często do różnych prac geodezyjnych czy w zakresie badania stanu prawnego, w tym także dla potrzeb współczesnych systemów ewidencyjnych i ksiąg wieczystych⁵².

Zgodnie z art. 1 ust. 2 powyższego dekretu: „kataster to oparty na mapie spis i opis gruntów i budynków, stanowiących odrębny przedmiot własności.” W art. 2 dekretu określono również cel funkcjonowania ówczesnego katastru jako podstawę:

1. opisów i planów dla oznaczania nieruchomości przy zakładaniu i prowadzeniu ksiąg wieczystych,
2. do zakładania i prowadzenia ksiąg górniczych, wodnych i innych,
3. do ustalania wymiaru danin, podatków i innych świadczeń publicznych,
4. do dostarczania danych w zakresie objętym katastem dla różnych dziedzin techniki oraz życia społecznego i gospodarczego.

Przepisy dekretu z 1947 praktycznie nie weszły w życie⁵³, a postępujący stopień dezaktualizacji katastrów austriackiego i pruskiego oraz brak stosownej ewidencji na znacznej części obszaru Polski (ok. 46%) skutkowało pilną potrzebą wprowadzenia powszechnego ładu ewidencyjnego dla całego kraju. Tym samym na mocy dekretu z dnia 2 lutego 1955r. o ewidencji gruntów i budynków⁵⁴ kataster gruntowy i budynkowy w Polsce przemianowano na jednolitą dla całego kraju ewidencję gruntów i budynków⁵⁵. Wtedy też zrezygnowano z nazwy *kataster* jako niezrozumiałej i zabezpieczającej zasadnicze tylko dla ustroju kapitalistycznego prawo własności⁵⁶. W oparciu o wskazany dekret oraz o Zarządzenie Ministrów Rolnictwa i Gospodarki Komunalnej z dnia 20 lutego 1969 roku w sprawie

⁵¹ M. Mika, *op.cit.*, s 82.

⁵² *Ibidem*, s 82,

⁵³ S. Mizera, W. Ramus, *Ewidencja i gospodarka terenami. Zbiór przepisów z objaśnieniami*, Warszawa 1978, s. 102.

⁵⁴ Dekret z dnia 2 lutego 1955r. o ewidencji gruntów i budynków, Dz.U, Nr 6, poz. 32.

⁵⁵ W. Wilkowski, *op.cit.*, s. 15.

⁵⁶ A. Gryszczyńska [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne...* op.cit , s. 172.

ewidencji gruntów⁵⁷ została założona w sposób jednolity dla obszaru całego kraju ewidencja gruntów. Prace nad zakładaniem ewidencji gruntów rozpoczęto po roku 1956, a faktycznie zakończyły się w 1970r. Masowy charakter prac i potrzeba szybkiego ich wykonania spowodowały, że często większy nacisk kładziono na tempo, niż na jakość przykładowo zrezygnowano z założenia ewidencji budynków⁵⁸. Co więcej, pobieżnie potraktowano kwestię własności nieruchomości, wykazując w dokumentacjach władających oraz ustalając granicę według faktycznego stanu władania, a nie stanu prawnego⁵⁹.

1.3 Podstawy prawne ewidencji gruntów i budynków

Przepisy prawne, które stworzyły system ewidencji gruntów i budynków we współczesnej Polsce można podzielić na dwie grupy. Pierwsza to wspomniane już powyżej akty prawne będące podstawą założenia dla obszaru całego kraju ewidencji gruntów i budynków, czyli:

1. Dekret o ewidencji gruntów i budynków z dnia 2 lutego 1955 roku
2. Zarządzenie Ministrów Rolnictwa i Gospodarki Komunalnej z dnia 20 lutego 1969 roku w sprawie ewidencji gruntów

Drugą grupę stanowią przepisy, które modernizowały ewidencję gruntów i budynków i nadały jej w głównej mierze obecny kształt, czyli:

1. p.g.k.,
2. Rozporządzenie Ministrów Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996 roku w sprawie ewidencji gruntów i budynków⁶⁰,
3. Rozporządzenie Egib,
4. Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 29 listopada 2013 roku zmieniające rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów i budynków⁶¹.

Wraz z ich wprowadzeniem rozszerzono bazę danych ewidencyjnych o nowe obiekty: budynek i lokal oraz nowe cechy np. numer rejestru zabytków, numer rejonu statystycznego, wprowadzono identyfikatory TERYT. Przepisy wprowadziły znaczne zmiany w zakresie zakładania i prowadzenia Ewidencji. Do najważniejszych należały:

⁵⁷ Zarządzenie Ministrów Rolnictwa i Gospodarki Komunalnej z dnia 20 lutego 1969r. w sprawie ewidencji gruntów, M. P. Nr 11, poz. 98.

⁵⁸ W. Wilkowski, *op.cit.*, s. 15.

⁵⁹ J. Konieczna, *Czynniki warunkujące zmiany w funkcjonowaniu katastru nieruchomości* [w:] *Wybrane aspekty prawne i organizacyjne polskiego katastru nieruchomości*, Olsztyn 2015, s. 67.

⁶⁰ Rozporządzenie Ministrów Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków, Dz. U. z 1996r., nr 158, poz. 813.

⁶¹ Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 29 listopada 2013r. zmieniające rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów i budynków, Dz. U. z 2013r., poz. 1551.

1. wprowadzenie ewidencji budynków, z określeniem budynków jakie nie podlegają ewidencjonowaniu,
2. sprecyzowanie zakresu danych podmiotowych i przedmiotowych zawartych w Ewidencji,
3. wprowadzenie Egib w systemie teleinformatycznym,
4. metody i terminy sporządzania terenowych i krajowych zestawień zbiorczych⁶².

Zmianie ulegała również definicja podstawowego obiektu w ewidencji, jakim jest działka ewidencyjna. Była to zmiana diametralna, gdyż analizując pojęcie *ewidencja gruntów i budynków* na gruncie obecnych przepisów należy odróżnić je od ewidencji, która była zakładana i prowadzona na podstawie przepisów „pierwotnych”, tj. dekretu z 1955r. i zarządzenia Ministrów Rolnictwa i Gospodarki Komunalnej z 1969r. Podstawowa różnica pomiędzy nimi zachodzi już na poziomie definicyjnym i w rozumieniu pojęcia działki ewidencyjnej. W zarządzeniu Ministrów Rolnictwa i Gospodarki Komunalnej z 20 lutego 1969r. działkę ewidencyjną zdefiniowano jako „obszar gruntu ograniczony gruntami stanowiącymi przedmiot odrębnego władania”, przy czym przez władanie rozumiano zarówno własność, jak i posiadanie samoistne co skutkowało tym, że w granicach znacznej części działek ewidencyjnych znalazły się grunty o niejednorodnym stanie prawnym (przykładowo zajmowane w sposób nieformalny na cele publiczne). Natomiast w §9 ust. 1 rozporządzenia Egib ustalono, że „działkę ewidencyjną stanowi ciągły obszar gruntu, położony w granicach jednego obrębu, jednorodny pod względem prawnym, wydzielony z otoczenia za pomocą linii granicznych”. Przyjmując taką definicję działki ewidencyjnej oraz ustalając w §13 ust. 1 rozporządzenia Egib, że działki położone w granicach jednego obrębu, wchodzące w skład jednej nieruchomości, tworzą jednostkę rejestrową gruntów, sprawiono, że Ewidencja stała się komplementarna z systemem ksiąg wieczystych, co w poprzednim stanie prawnym było niemożliwe.

Kolejnymi przepisami regulującymi Egib są akty prawne wynikające z obowiązku dostosowania krajowych przepisów prawnych do prawa unijnego, a w szczególności wdrożenia unijnej dyrektywy 2007/2/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 marca 2007r. ustanawiającej infrastrukturę informacji przestrzennej we Wspólnocie Europejskiej (INSPIRE)⁶³. Przykładem jest ustawa o infrastrukturze informacji przestrzennej⁶⁴, która

⁶² J. Konieczna: *op.cit.*, s. 67.

⁶³ K. Gózdź, Z. Parzyński, W. Radzio, *Polski Kataster jako element INSPIRE*, „Roczniki Geomatyki” 2014, nr 1, s. 53.

⁶⁴ Ustawa z dnia 4 marca 2010 r. o infrastrukturze informacji przestrzennej, t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1472.

stanowi implementację tej dyrektywy i wprowadza szereg zmian w p.g.k. Ustawa ta również m.in. nałożyła na służbę geodezyjną i kartograficzną prowadzenie wspomnianego już krajowego systemu informacji o terenie. Z punktu widzenia realizacji postanowień INSPIRE, istotny jest zapis art. 4 ust 1a p.g.k., który stanowi, iż: „Dla obszaru całego kraju zakłada się i prowadzi w systemie teleinformatycznym bazy danych, obejmujące zbiory danych przestrzennych infrastruktury informacji przestrzennej, dotyczące: [...] ewidencji gruntów i budynków (katastru nieruchomości)”.

Istnieje jeszcze szereg aktów prawnych związanych z Egib (wynikających m.in. z integracji systemów i dostosowania do wymogów interoperacyjności, o której mowa w ustawie o infrastrukturze informacji przestrzennej), które są stosowane podczas prowadzenia Ewidencji. Są to takie akty, jak:

1. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 roku w sprawie polskiej klasyfikacji obiektów budowlanych (PKOB)⁶⁵, stanowiącej usystematyzowany wykaz obiektów budowlanych,
2. Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 9 stycznia 2012 roku w sprawie ewidencji miejscowości, ulic i adresów⁶⁶, określające szczegółowy zakres informacji gromadzonych w bazach danych ewidencji miejscowości, ulic i adresów, organizację i tryb tworzenia, aktualizacji i udostępniania baz danych ewidencji oraz wzór wniosku o ustalenie numeru porządkowego budynku,
3. Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2012 roku w sprawie państwowego rejestru granic i powierzchni jednostek podziału terytorialnego kraju⁶⁷, którego przedmiotem jest zakres informacji gromadzonych w bazie danych państwowego rejestru granic i powierzchni jednostek podziałów terytorialnych kraju, oraz organizację, tryb i standardy techniczne tworzenia, aktualizacji i okresowej weryfikacji tego rejestru,
4. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 września 2012 roku w sprawie gleboznawczej klasyfikacji gruntów⁶⁸ ustanawiające urzędową tabelę klas gruntów oraz sposób i tryb przeprowadzania gleboznawczej klasyfikacji gruntów,

⁶⁵ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), Dz. U. z 1999r., nr 112, poz. 1316 ze zm.

⁶⁶ Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 9 stycznia 2012r. w sprawie ewidencji miejscowości, ulic i adresów, Dz. U. z 2012r., poz. 125.

⁶⁷ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2012r. w sprawie państwowego rejestru granic i powierzchni jednostek podziałów terytorialnych kraju, Dz. U. z 2012r., poz. 199.

⁶⁸ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 września 2012r. w sprawie gleboznawczej klasyfikacji gruntów, Dz. U. z 2012r., poz. 1246.

5. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 stycznia 2013 roku w sprawie zintegrowanego systemu informacji o nieruchomościach⁶⁹, określające sposób, tryb i standardy techniczne tworzenia i prowadzenia zintegrowanego systemu informacji o nieruchomościach oraz treść, formę i sposób przekazywania zawiadomień o zmianach danych, dokonywanych w poszczególnych rejestrach publicznych, mających znaczenie dla innych rejestrów publicznych włączonych do zintegrowanego systemu informacji o nieruchomościach,
6. Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 2 listopada 2015 roku w sprawie baz danych obiektów topograficznych oraz mapy zasadniczej⁷⁰ regulujące zakres informacji gromadzonych w bazie danych obiektów topograficznych o szczegółowości zapewniającej tworzenie standardowych opracowań kartograficznych w skalach 1:500–1:5000, organizację, tryb i standardy techniczne tworzenia, aktualizacji i udostępniania tej bazy oraz tryb i standardy techniczne tworzenia mapy zasadniczej w skalach: 1:500, 1:1000, 1:2000, 1:5000.
7. Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 21 października 2015 roku w sprawie powiatowej bazy GESUT i krajowej bazy GESUT⁷¹ ustanawiające szczegółowy zakres danych gromadzonych w bazie danych geodezyjnej ewidencji sieci uzbrojenia terenu prowadzonej dla obszaru powiatu i kraj oraz tryb i standardy tworzenia, aktualizacji oraz udostępniania tych baz,
8. Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 5 września 2013 roku w sprawie organizacji i trybu prowadzenia państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego⁷², które określa rodzaje materiałów i zbiorów danych gromadzonych odpowiednio w centralnej, wojewódzkiej i powiatowej części zasobu, sposób i tryb pozyskiwania, ewidencjonowania, przechowywania i zabezpieczania materiałów i zbiorów danych w zasobie, sposób i tryb udostępniania materiałów i zbiorów danych z zasobu, tryb wymiany danych między poszczególnymi częściami zasobu oraz między bazami danych zasobu a wykonawcami prac geodezyjnych i kartograficznych, tryb wyłączania materiałów i zbiorów danych z zasobu oraz sposób ich przekazywania

⁶⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 stycznia 2013r. w sprawie zintegrowanego systemu informacji o nieruchomościach, Dz. U. 2013r., poz. 249.

⁷⁰ Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 2 listopada 2015r. w sprawie bazy danych obiektów topograficznych oraz mapy zasadniczej, Dz. U. 2015r., poz. 2028.

⁷¹ Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 21 października 2015r. w sprawie powiatowej bazy GESUT i krajowej bazy GESUT, Dz. U. 2015r., poz. 1938.

⁷² Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 5 września 2013r. w sprawie organizacji i trybu prowadzenia państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, Dz. U. z 2013r., poz. 1183.

do właściwych archiwów państwowych, wzory klauzul umieszczanych na materiałach gromadzonych w zasobie i udostępnianych z zasobu.

1.4 Podmioty prowadzące

Organami administracji geodezyjnej i kartograficznej są: marszałek województwa oraz starosta i wykonują oni swoje zadania odpowiednio przy pomocy geodety województwa i geodety powiatowego⁷³. Powierzone im zadania mają charakter spraw z zakresu administracji rządowej.⁷⁴ Prowadzenie spraw w tym zakresie starosta może powierzyć wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta) w drodze porozumienia. Marszałek województwa prowadzi wojewódzkie zasób geodezyjny i kartograficzny. Natomiast starosta odpowiedzialny jest za prowadzenie powiatowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego⁷⁵. Organem wyższego stopnia dla organów administracji geodezyjnej i kartograficznej jest wojewódzki inspektor nadzoru geodezyjnego i kartograficznego⁷⁶.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 p.g.k. Ewidencję prowadzą starostowanie. W przypadku miast na prawach powiatu funkcje te pełni prezydent miasta. Zadaniem organu ewidencyjnego związanymi z prowadzeniem Egid są:

1. utrzymywanie systemu teleinformatycznego, o którym mowa w art. 24 ust. 1 pkt 1 p.g.k.,
2. utrzymanie operatu ewidencyjnego w stanie aktualności, tj. zgodności z dostępnymi dla organu dokumentami i materiałami źródłowymi,
3. archiwizacja danych ewidencyjnych,
4. udostępnianie danych ewidencyjnych,
5. ochrona danych ewidencyjnych przed ich utratą, zniszczeniem, niepożądaną modyfikacją, nieuprawnionym do nich dostępem i ujawnieniem,
6. okresowa weryfikacja danych ewidencyjnych,
7. sporządzanie powiatowych zestawień zbiorczych danych objętych Ewidencją,
8. modernizacja Ewidencji⁷⁷.

⁷³ Art. 6a ust. 1 pkt 2 p.g.k.

⁷⁴ Art. 6a ust. 3 p.g.k.

⁷⁵ G. Bieniek, S. Rudnicki, *Nieruchomości. Problematyka prawna*, Warszawa 2009, s. 92–93.

⁷⁶ Art. 7b ust. 2 pkt 2 p.g.k.

⁷⁷ E. Stefańska, [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne...*, op.cit., s. 319–320.

1.5 Jednostki powierzchniowe

Jednostkami powierzchniowymi podziału kraju dla celów ewidencyjnych są: jednostka ewidencyjna, obręb ewidencyjny, działka ewidencyjna⁷⁸. Stosowanie do §5 ust. 2 r.e.g.i.b. dopuszcza się stosowanie pomocniczej jednostki podziału kraju dla celów Egib, obejmującej część obrębu ewidencyjnego prezentowanego pod względem kartograficznym na jednym arkuszu mapy ewidencyjnej, w przypadku gdy w ewidencji prowadzonej przed wejściem w życie rozporządzenia taka jednostka powierzchniowa była stosowana.

Jednostkę ewidencyjną stanowi obszar gruntów położonych w granicach administracyjnych gminy, a w przypadku gdy w skład gminy wchodzi miejscowość o statusie miasta – również w granicach administracyjnych miasta. W miastach, w których utworzone zostały dzielnice jako jednostki pomocnicze gminy, jednostką ewidencyjną może być obszar dzielnicy lub kilku sąsiadujących ze sobą dzielnic. Jednostkę ewidencyjną określa się nazwą własną oraz identyfikatorem krajowego rejestru urzędowego podziału terytorialnego kraju, prowadzonego na podstawie przepisów o statystyce publicznej⁷⁹. Jednostka ewidencyjna dzieli się na obręby ewidencyjne. Granice obrębów wiejskich co do zasady powinny pokrywać się z granicami wsi i sołectw. Natomiast na obszarach miast obręb może obejmować całe miasto lub jego wydzieloną część – w granicach dzielnicy, osiedla, zespołu urbanistycznego lub obiektu fizjograficznego⁸⁰.

Najmniejszą i podstawową jednostką ewidencyjną jest działka ewidencyjna, która stanowi ciągły obszar gruntu położony w granicach jednego obrębu, jednorodny pod względem prawnym, wydzielony z otoczenia za pomocą linii granicznych. Działki ze sobą sąsiadujące, będące własnością lub we władaniu tych samych podmiotów, wykazuje się w ewidencji jako odrębne działki ewidencyjne, jeżeli:

1. wyodrębnione zostały w wyniku podziału nieruchomości, a materiały powstałe w wyniku prac geodezyjnych i kartograficznych związanych z tym podziałem zostały przyjęte do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego,
2. są wyszczególnione w istniejących dokumentach określających stan prawny nieruchomości, a w szczególności w księgach wieczystych, zbiorach dokumentów, aktach notarialnych, prawomocnych orzeczeniach sądowych i ostatecznych decyzjach administracyjnych, a jednocześnie są działkami gruntu lub działkami budowlanymi w rozumieniu przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami,

⁷⁸ J. Konieczna, *op.cit.*, s. 23.

⁷⁹ §6 rozporządzenia Egib.

⁸⁰ §7 rozporządzenia Egib.

3. obejmują grunty zajęte pod drogi publiczne, linie kolejowe, wody śródlądowe, rowy, a ich wyróżnienie w postaci odrębnych działek jest celowe ze względu na odrębne oznaczenia tych gruntów w innych ewidencjach i rejestrach publicznych bądź ze względu na ich różne nazwy urzędowe⁸¹.

1.6 Zadania, zasady prowadzenia i funkcje ewidencji gruntów i budynków

1.6.1 Cel i zadania

Naczelny Sąd Administracyjny cel prowadzenia Ewidencji słusznie wyprowadza z jej ustawowej definicji: „zgodnie z art. 2 pkt 8 ustawy z 17 maja 1989r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.) celem ewidencji gruntów i budynków jest stworzenie jednolitego dla kraju i systematycznie aktualizowanego zbioru informacji o gruntach i budynkach, ich właścicielach oraz innych osobach fizycznych lub prawnych władających tymi gruntami”⁸².

Zakres podstawowych zadań Egib określa art. 21 prawa geodezyjnego i kartograficznego, zgodnie z którym dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych. W rezultacie wykonywanie tych działań przez właściwe organy nie może odbywać się z pominięciem danych zawartych w Egib (jako stanowiącej dokument urzędowy), a jednocześnie podstawowym zadaniem Ewidencji jest takie gromadzenie i rejestrowanie danych dotyczących nieruchomości, by organy te mogły prawidłowo swoje zadania wykonywać. W szczególności podniosłe zadanie wynika z faktu, iż dane zawarte w Egib stanowią podstawę oznaczenia nieruchomości w księdze wieczystej i wyznaczają zakres wykonywanego prawa własności⁸³. Z tego względu dane z Ewidencji powinny umożliwiać jednoznaczne odtworzenie przebiegu granic działek gruntu przy jednoczesnym zapewnieniu prawnej i publicznej ochrony punktów i linii granicznych z zachowaniem określonych warunków technologicznych i prawnych⁸⁴.

Przypisane Egib powyższych zadań decyduje o jej charakterze i skutkuje tym, iż jej podstawowym zadaniem jest rejestrowanie stanów faktycznych dotyczących nieruchomości z uwzględnieniem, że dane ujawnione w Egib nie niosą za sobą

⁸¹ §9 rozporządzenia Egib.

⁸² Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 1998r., sygn. II SA 1231/97.

⁸³ Więcej w pkt 1.10.3.

⁸⁴ R. Łuczyński, *Modernizacja ewidencji gruntów i budynków w aspekcie wymagań współczesnego katastru*, [w:] *Gospodarka nieruchomościami i kataster. Wybrane problemy*, Katarzyna Soboloweska-Mikulska (red.), Warszawa 2014, s. 43.

skutków materialnoprawnych oraz nie wiążą się z domniemaniem ich zgodności z rzeczywistym stanem prawnym⁸⁵.

1.6.2 Zasady prowadzenia

Prowadzenie Egib opiera na się na następujących zasadach⁸⁶:

1. **powszechności** – Ewidencja powinna obejmować wszystkie grunty i budynki na terenie kraju⁸⁷,
2. **jednolitości** – zasady i sposób zakładania i prowadzenia Ewidencji są jednolite na obszarze całego kraju. Wpisy do Egib dokonywane są według tych samych metod i w tym samym trybie, przy standaryzacji obiektów i integralności danych opisowych i geometrycznych z poszanowaniem zasady aktualizacji danych (gwarantującej ich aktualność)⁸⁸,
3. **zupełności** – dane zawarte w Egib powinny być kompletne (zarówno pod względem podmiotowym, jak i przedmiotowym) oraz bieżąco aktualizowane. W ramach tej zasady można więc również wyodrębnić zasadę aktualności wynikającą z ustanowionego w §44 pkt 2 rozporządzenia Egib obowiązku utrzymywania zgodności Egib z aktualnymi dostępnymi (dla organu ewidencyjnego) dokumentami i materiałami źródłowymi⁸⁹. Ma temu służyć m.in. obowiązek właścicieli nieruchomości, a także władających nieruchomością do zgłaszania właściwemu organowi wszelkich zmian danych objętych Egib w terminie 30 dni, licząc od dnia powstania tych zmian⁹⁰ czy obowiązek przekazywania dokumentów mających wpływ na dane w Egib przez sądy, notariuszy oraz organy administracji publicznej (w terminie 14 dni od dnia, w którym te dokumenty wywołują skutki prawne)⁹¹.
4. **jawności** – w myśl art. 24 ust. 2 i 4 p.g.k. dane przedmiotowe o gruntach, budynkach i lokalach zawarte w Egib są co do zasady jawne i powszechnie dostępne, natomiast dane podmiotowe (z uwagi na zawarte w nich dane osobowe) wydawane są w trybie art. 24 ust. 5 prawa geodezyjnego i kartograficznego⁹². Jak wskazał WSA w Kielcach „Przedmiotem jawnych i powszechnie dostępnych, udzielanych w trybie

⁸⁵ D. Felcenloben, *Zadania katastru nieruchomości jako rejestru publicznego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 2, s. 23.

⁸⁶ J. Rostkowski, *Prawo gruntowe w praktyce*, Warszawa 1988, s. 77–79.

⁸⁷ § 4 rozporządzenia Egib.

⁸⁸ S. Mizera, W. Ramus, *op.cit.*, s. 104.

⁸⁹ Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2008r., sygn. I OSK 199/07.

⁹⁰ Art. 22 ust. 2 p.g.k.

⁹¹ Art. 23 p.g.k.

⁹² A. Modrzejewski, *Udostępnianie zarządowi spółki komunalnej danych z rejestrów prowadzonych przez organy jednostek samorządu terytorialnego celem weryfikacji informacji zawartych w deklaracji „śmieciowej”* [w:] *Jawność w samorządzie terytorialnym*, B. Dolnicki (red), Warszawa 2015, s. 480–488.

art. 24 ust. 2 i 4 p.g.k. informacji o gruntach, budynkach i lokalach, na żądanie każdego, tj. bez konieczności wykazywania interesu prawnego, ani władania gruntem, budynkiem lub lokalem, mogą być tylko informacje o charakterze przedmiotowym. Natomiast informacje o charakterze podmiotowym lub podmiotowo-przedmiotowym, z uwagi na ochronę zawartych w nich danych osobowych, mogą być udzielane tylko w trybie art. 24 ust. 5 ustawy, a więc z uwzględnieniem wszystkich zawartych w tym przepisie ograniczeń⁹³. Zatem w celu ich uzyskania konieczne jest wykazanie interesu prawnego przez zainteresowanego (za wyjątkiem właścicieli danych nieruchomości czy podmiotów wypełniających swoje zadania publiczne związane z nieruchomością będącą podstawą wypisu)⁹⁴. O rozumieniu interesu prawnego w świetle analizowanej instytucji wypowiedział się WSA w Poznaniu, który stwierdził, że „Należy przy tym wyjaśnić, że pojęcie «interes prawny», użyte w art. 24 ust. 5 pkt 3 ustawy nie zostało zdefiniowane w tej ustawie, a także nie zostało zdefiniowane w Kodeksie postępowania administracyjnego. Z uwagi na brak definicji legalnej tego pojęcia, uzasadnione jest przyjęcie jego rozumienia w znaczeniu bezpośrednim, zgodnie z którym jest to interes oparty na prawie lub chroniony przez prawo. Cechami tego interesu będzie to, że jest on indywidualny, konkretny, aktualny i sprawdzalny obiektywnie, a jego istnienie znajduje potwierdzenie w okolicznościach faktycznych, będących przesłankami zastosowania przepisu prawa materialnego, jakim w tym przypadku jest przepis art. 24 ust. 3 ustawy”⁹⁵.

5. **wiarygodności** – dane zawarte w Egib, w przeciwieństwie do instytucji ksiąg wieczystych w której zasada domniemania wiarygodności obejmuje wpisy w działach II–IV, nie są z formalnego punktu widzenia taką zasadą objęte, co podkreślił WSA w Lublinie: „Ewidencja gruntów i budynków jest rejestrem o charakterze informacyjnym, obejmującym wpis danych faktycznych, pozbawionym przez ustawodawcę domniemania zgodności wpisu z rzeczywistym stanem prawnym”⁹⁶. Jednakże, mając na uwadze, iż zarówno Ewidencji, jak i wypisom, wyrysom i innym z niej wydawanym można nadać przymiot dokumentu urzędowego⁹⁷, to posiadają one domniemanie zgodności z prawdą wynikające z przepisów

⁹³ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 22 kwietnia 2015r., sygn. II SA/Ke 213/15.

⁹⁴ D. Felcenloben, *Zasady udostępniania danych z katastru nieruchomości*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 9, s. 29.

⁹⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 czerwca 2015r., sygn. II SA/Po 332/15.

⁹⁶ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 7 października 2010r., sygn. III SA/Lu 198/10.

⁹⁷ T. Stawecki, *op.cit.*, s. 162.

proceduralnych⁹⁸ (art. 76 KPA, art. 244 KPC czy art. 194 Ordynacji podatkowej), które może być jednak obalone przeciwdowodem.

1.6.3 Funkcje

Ustalone zadania Egib określają również jego rolę oraz funkcję. Ewidencja ma przede wszystkim zapewnić ład prawny w oznaczeniu nieruchomości w zakresie umożliwiającym jednoznaczne ustalenie zasięgu praw do nich przysługujących określonym podmiotom. Ma również zagwarantować poczucie bezpieczeństwa wynikające z faktu ujawnieniami w rejestrze danych wpisów przedmiotowych oraz umożliwić dochodzenia swoich racji w ramach postępowania rejestrowego. Stąd można wyróżnić określone funkcje, które pełni Egib⁹⁹.

1.6.3.1 Funkcja ewidencyjna

Podstawową funkcją Egib jest systematyczne rejestrowanie wszelkich danych dotyczących wyodrębnionych działek gruntów w celu zapewnienia możliwości wykonywania nałożonych ustawowo zadań, w szczególności określonych w przepisach prawa geodezyjnego i kartograficznego. Zadaniem organu prowadzącego kataster nieruchomości jest systematyczne gromadzenie i utrzymanie aktualności określonych w art. 20 p.g.k. informacji dotyczących gruntów, budynków, lokali, właścicieli/władających i ich miejsca zamieszkania, wpisów do rejestru zabytków, wartości nieruchomości oraz utrwalanie tych informacji. Funkcja ewidencyjna może być skutecznie realizowana z uwagi na przywołaną powyżej zasadę zupełności Egib nakładającą zarówno na właścicieli jak i organy władzy publicznej obowiązek informowania organów ewidencyjnych o zmianach danych objętych Egib.

1.6.3.2 Funkcja informacyjna

Dane wskazane w art. 20 p.g.k. ewidencjonowane są Egib w celu ich udostępniania wszystkim zainteresowanym, w szczególności w związku z realizacją zadań publicznych, o których mowa w art. 21 p.g.k. Z uwagi zatem na swój charakter bazy danych oraz przyjęcie zasady jawności, Egib posiada funkcję informacyjną. Zawarte w Egib informacje wydawane są przez organy prowadzące rejestr na wniosek co do zasady odpłatnie, w formie wypisów,

⁹⁸ D. Felcenloben, *Odpowiedzialność odszkodowawcza starosty za szkody powstałe w wyniku wydania wadliwej dokumentacji geodezyjnej i kartograficznej*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 3 s. 75.

⁹⁹ Według systematyki wskazanej przez D. Felcenlobena w: D. Felcenloben, *Kataster nieruchomości rejestrem publicznym*, Katowice 2009, s. 32–43., autor wskazuje również funkcję prawotwórczą katastru, gdyż na podstawie art. 26 u.k.w.h. dane zawarte w ewidencji Egib stanowią podstawę oznaczenia nieruchomości w księdze wieczyste i w tym zakresie można nadać jej znaczenie prawotwórcze. Jednakże należy podkreślić, iż wpisy w księdze wieczystej dotyczące oznaczenia nieruchomości (granice, powierzchnia czy położenie) nie tworzą samodzielnie stanu prawnego i nie podlegają ochronie przewidzianej dla wpisów praw w innych działach danej księgi. Z tego względu nawet gdyby się zgodzić, iż Egib posiada taką funkcję to byłaby ona zdecydowanie ograniczona.

wrysów, kopii map, rejestrów, wykazów, baz danych (inne podmioty mające dostęp do Egib nie mają uprawnień w tym zakresie).

1.6.3.3 Funkcja kontrolna

Organy prowadzące Ewidencję mają możliwości badania legalności (w zakresie określonym ustawowo) czynności dokonanej przez podmioty zgłaszające zmiany pod kątem jej zgodności z obowiązującymi przepisami i stanem faktycznym oraz na podstawie art. 48 pkt 5 p.g.k. – umożliwia dyscyplinowanie osób zobowiązanych do zgłaszania takowych zmian. Należy jednak podkreślić, iż funkcja ta jest ograniczona i organy ewidencyjne nie są uprawnione do dokonywania własnych ustaleń w zakresie stanów faktycznych potwierdzonych innymi dokumentami (stanowiących podstawę danego wpisu do ewidencji) czy oceny merytorycznej. Wskazał na to m.in Wojewódzki Sąd Administracyjny: „W toku postępowania organ prowadzący ewidencję gruntów i budynków nie może we własnym zakresie dokonywać ustaleń dotyczących danych zawartych w prawomocnych orzeczeniach sądowych, aktach notarialnych, ostatecznych decyzjach administracyjnych, aktach normatywnych, opracowaniach geodezyjnych i kartograficznych, przyjętych do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, zawierających wykazy zmian danych ewidencyjnych, dokumentacji architektoniczno-budowlanej gromadzonej i przechowywanej przez organy administracji publicznej, ewidencjach publicznych prowadzonych na podstawie innych przepisów, w tym także rozstrzygać sporów dotyczących własności. Wynika to z istoty ewidencji gruntów i budynków, która mając charakter techniczno-deklaratoryjny rejestruje jedynie stany prawne ustalone w innym trybie i przez inne organy”¹⁰⁰.

1.6.3.4 Funkcja podatkowa

Na gruncie obecnie obowiązujących przepisów dane zawarte w Egib stanowią podstawę wymiaru podatków lokalnych. Mianowicie dane dotyczące rodzaju użytków gruntowych w zestawieniu z gleboznawczą klasyfikacją gruntów rolnych i leśnych są podstawą określenia wymiaru podatku rolnego i leśnego. Natomiast informacje dotyczące sposobu powierzchni, użytkowania nieruchomości i ich przeznaczenia stanowią dane istotne dla wymiaru podatku od nieruchomości (gruntów, budynków i lokali).

1.6.3.5 Funkcja ochronna

Ta funkcja wynika z braku ustawowego obowiązku urzędowania dla każdej nieruchomości księgi wieczystej, co skutkuje tym, że rolę tę w części przejmują Egib. W związku zatem z domniemaniem prawdziwości Egib jako dokumentu urzędowego, wpisy w Egib chronią

¹⁰⁰ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 20 listopada 2013r., sygn. II SA/Rz 937/13.

tych, których prawa zostały w nim ujawnione, jak i podmioty mające interes prawny w ich ustaleniu. Egib gwarantuje też innym rejestrům publicznym ich wiarygodność i rzetelność w znaczeniu zgodności przede wszystkim ze stanem faktycznym.

1.7 Dane ewidencyjne

Zawarta w art. 2 pkt 8 p.g.k. definicja Ewidencji określa zakres i rodzaj informacji, jakie gromadzone są w rejestrze. Dane te mają charakter bezpośrednich wpisów¹⁰¹, jak i zbiorów dokumentów je uzasadniających. Ewidencja składa się zatem z:

1. właściwego rejestru w postaci księgi rejestrowej czy kartoteki, a obecnie najczęściej komputerowej bazy danych, do której są wpisywane informacje podlegające rejestracji i ujawnieniu,
2. akt rejestrowych – gromadzonych i przechowywanych dokumentów będących podstawą wpisów¹⁰².

1.7.1 Rodzaj i charakter danych w ewidencji gruntów i budynków

Zakres informacji ujmowanych w Egib określony został w art. 20 p.g.k. oraz w §10–11 rozporządzenia Egib¹⁰³. Analiza tych przepisów pozwala stwierdzić, że dane zawarte w Egib można podzielić na podmiotowe i przedmiotowe. Mianowicie zgodnie z §10 Rozporządzenia Ewidencja obejmuje:

1. dane liczbowe i opisowe dotyczące gruntów i budynków oraz lokali,
2. dane dotyczące właścicieli nieruchomości oraz przysługujących im wielkości udziałów w prawie własności, a także daty określające nabycie oraz utratę tego prawa (w przypadku gruntów o nieustalonym właścicielu w ewidencji wykazuje się dane podmiotów władających gruntami na zasadach samoistnego posiadania).

Zarówno dane podmiotowe, jak i przedmiotowe powinny wynikać ze stosownych dokumentów, dowodów lub rejestrów. Wynika to z faktu, iż dane te nie mogą być stworzone czy dorozumiane przez organ ewidencyjny w trakcie ich wprowadzania do Egib¹⁰⁴.

Część informacji zawartych w Egib ma charakter mieszany, tj. przedmiotowo-podmiotowy. Przykładem takich danych są numery ksiąg wieczystych, które to wprawdzie nie określają wprost podmiotu, który posiada tytuł prawnych nieruchomości, ale pośrednio dzięki

¹⁰¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 czerwca 2017r., II SA/GI 165/17.

¹⁰² T. Stawecki, *op.cit.*, s. 374–375.

¹⁰³ W myśl art. 20 ust. 4 p.g.k.: „Rada Ministrów może rozszerzyć, w drodze rozporządzenia, zakres informacji objętych ewidencją gruntów i budynków, uwzględniając zadania administracji publicznej”. Do chwili obecnej nie skorzystano z tego upoważnienia, dlatego zakres informacji zawartych w Egib wyznaczony jest obecnie wskazanymi przepisami p.g.k. i r.e.g.i.b.

¹⁰⁴ M. Wolanin, *Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno-ewidencyjnej po nowelizacji prawa cz. I – zakres przedmiotowy*, „Nieruchomości” 2016, nr 9, s. 4.

nim można już go ustalić. Mianowicie, jak stwierdził NSA: „Jeśli zatem księga wieczysta zawiera tego rodzaju dane, to samo udostępnienie przez starostę numeru księgi wieczystej jest równoznaczne z udostępnieniem danych o charakterze podmiotowym, o których mowa w art. 20 ust. 2 pkt 1 i art. 51 prawa geodezyjnego i kartograficznego. Ponieważ księga wieczysta gromadzi nie tylko powyższe dane, ale także dane o charakterze przedmiotowym zawarte w dziale I, to wobec treści wniosku należało przyjąć, że złożone przez Spółkę żądanie w istocie było żądaniem udzielenia informacji nie tylko o charakterze przedmiotowym, ale także podmiotowym. Z tego względu, prawidłowo Sąd pierwszej instancji uznał, że dla pozyskania żądanej informacji – nr Księgi wieczystej Spółka – na podstawie art. 24 ust. 5 pkt 3 omaw. ustawy musi legitymować się interesem prawnym. Z tego też względu wezwano Skarżącą do wykazania interesu prawnego a następnie, z uwagi na jego niewykazanie – odmówić udzielenia żądanej informacji”¹⁰⁵.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjęto, że informacje ujawnione w Egib mają charakter techniczno-deklaratoryjny, zatem Egib rejestruje jedynie stany prawne ustalone w innym trybie lub przez inne organy. Deklaratoryjny charakter wpisów przesądza, że Egib nie kształtuje nowego stanu prawnego, a jedynie potwierdza stan prawny wynikający z dokumentów, wobec czego na podstawie samego Egib nie można dochodzić praw do nieruchomości. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny: „zapisy w ewidencji gruntów mają jedynie charakter techniczno-deklaratoryjny. Rejestr odzwierciedla aktualny stan prawny nieruchomości, co oznacza, iż ma charakter deklaratoryjny a nie konstytutywny. Nie może zatem rozstrzygać sporów co do prawa własności gruntu ani nadawać prawa własności do nieruchomości”¹⁰⁶ czy „organy administracji publicznej, prowadząc ewidencję gruntów, rejestrują jedynie stany prawne w oparciu o określone dokumenty i nie mogą samodzielnie rozstrzygać w kwestii uprawnień objętych tymi dokumentami. Zatem ewidencja gruntów jest tylko zbiorem informacji, a rejestr ewidencji gruntów jest wyłącznie odzwierciedleniem danych wynikających z przedłożonych organowi dokumentów i stąd też ma on charakter deklaratoryjny, a nie konstytutywny”¹⁰⁷.

Dane w Egib wprowadzane są na podstawie wpisów tj. czynności organów rejestrowych polegająca na uwidocznieniu określonych faktów wynikających z przedłożonych dokumentów, które wywołują określone skutki prawne w kontekście uprawnień z nich wynikających. Z perspektywy technicznej wpis do Egib polega na wprowadzeniu

¹⁰⁵ Wyrok NSA z dnia 21 października 2015r., sygn. I OSK 254/14.

¹⁰⁶ Wyrok NSA z dnia 14 listopada 2007r., sygn. I OSK 1488/06.

¹⁰⁷ Wyrok NSA z dnia 28 lipca 2009r., sygn. I OSK 1044/08.

do baz danych ewidencyjnych udokumentowanych zmian. Wpis do Egib może być dokonany na podstawie czynności materialno-technicznej¹⁰⁸ bądź wiązać się z koniecznością wydania decyzji administracyjnej. Mianowicie co do zasady wpis w Egib ma charakter wykonawczy do wcześniejszej czynności prawnej (aktu notarialnego, postanowienia sądy decyzji administracyjnej) i ujawnienie danych odbywa się w oparciu o czynność materialno-techniczną¹⁰⁹. Natomiast przykładem sytuacji, w której konieczne jest wydanie decyzji przez organ ewidencyjny jest wykrycie błędu w Egib. Wynika to z faktu, iż dane w Egib powinny być rzetelne, jak wskazał WSA w Gdańsku „Organ pierwszej instancji w dniu 28 grudnia 2015r. czynnością materialno-techniczną wprowadził zmiany w ewidencji gruntów i budynków na podstawie przedłożonej przez skarżącego dokumentacji geodezyjnej. Na skutek pisma Wójta Gminy Cz. zaistniała wątpliwość co do prawidłowości tej dokumentacji, będącej podstawą wpisu, wobec czego organ wszczął postępowanie z urzędu. Zauważyć należy, że z art. 22 ustawy wynika, że dane ujawnione w ewidencji powinny być rzetelne są one bowiem oparte na treści nie jakichkolwiek dokumentów, ale na treści m.in. orzeczeń sądowych, decyzji administracyjnych, aktów normatywnych czy dokumentacji geodezyjnej sporządzonej przez uprawnione osoby. Dane te powinny być też aktualne, a na organach ciąży obowiązek aktualizacji danych (art. 22 ustawy). O ile organ powziął wątpliwość co do rzetelności przedłożonej dokumentacji geodezyjnej, na podstawie której dokonano wpisu do ewidencji gruntów i budynków, ma obowiązek dokonać jej weryfikacji. Wszczęcie i przeprowadzenie postępowania administracyjnego jest konieczne, bowiem aktualizacja informacji zawartych w ewidencji gruntów i budynków w związku z wykryciem błędnych informacji następuje w drodze decyzji administracyjnej (art. 24 ust. 2b pkt 2 w zw. z art. 24 ust. 2a pkt 1 lit. d ustawy)”¹¹⁰. Co więcej, przepisy szczególne określają kiedy organ ewidencyjny powinien wydać decyzję¹¹¹.

1.7.2 Przedmiotowe dane ewidencyjne

W zakresie przedmiotowym – w myśl art. 20 ust. 1 p.g.k.¹¹² Egib przede wszystkim obejmuje informacje dotyczące podstawowych obiektów bazy ewidencyjnej, tj.:

¹⁰⁸ Gdzie jako czynność materialną należy rozumieć, że jest oparta o przepisy administracyjnego prawa materialnego, a techniczną, iż wykonywana jest w oparciu o standardową metodę i technikę załatwiania sprawy związanej uwidocznieniem spisu w rejestrze i jej utrwaleniem.

¹⁰⁹ D. Felcenloben, *Wpis do katastru nieruchomości...*, op.cit., s. 31–49.

¹¹⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 listopada 2017r., sygn. III Sa/Gd 293/17.

¹¹¹ Przykładowo zgodnie z art. 24 ust. 2c p.g.k. „Odmowa aktualizacji informacji zawartych w ewidencji gruntów i budynków następuje w drodze decyzji administracyjnej.”

¹¹² Jak słusznie wskazuje W. Radzio, poszczególne terminy zawarte w tym przepisie powinny być rozumiane zgodnie z ich definicjami zawartymi w ustawach je regulujących jak KC (osoba fizyczna, osoba prawna, właściciel grunt, grunt rolny), Prawie budowlanym (budynek) czy u.g.n. (wartość nieruchomości) patrz: W. Radzio [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 180–182.

1. gruntów – ich położenia, granic, powierzchni, rodzajów użytków gruntowych oraz ich klas bonitacyjnych, oznaczenia ksiąg wieczystych lub zbiorów dokumentów, jeżeli zostały założone dla nieruchomości, w skład której wchodzi grunty,
2. budynków – ich położenia, przeznaczenia, funkcji użytkowych i ogólnych danych technicznych,
3. lokali – ich położenia, funkcji użytkowych oraz powierzchni użytkowej.

Powyższe wskazuje, iż są one opisane trzema głównymi grupami atrybutów:

1. przestrzennymi obejmującymi lokalizację obiektu,
2. opisowymi cechami fizycznymi obiektów,
3. czasowymi dotyczącymi zmienności obiektu w czasie¹¹³.

Zakres informacji dotyczących gruntu m.in. powierzchni, adresu czy granic określa §60 r.e.g.i.b., wskazujący dane ewidencyjne poszczególnych działek. Ponadto, informacje dotyczące gruntów obejmują sposób ich użytkowania (obecny lub możliwy), co ma wyraz w opatrzeniu ich stosownymi symbolami (zaliczanie gruntów do poszczególnych użytków gruntowych określa załącznik nr 6 do rozporządzenia Egib)¹¹⁴:

1. grunty rolne użytki rolne, tj. grunty orne, oznaczone symbolem R, sady, oznaczone symbolem S, łąki trwałe, oznaczone symbolem Ł, pastwiska trwałe, oznaczone symbolem Ps, grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem Br grunty pod stawami, oznaczone symbolem Wsr, grunty pod rowami, oznaczone symbolem W, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, oznaczone symbolem Lzr, oraz nieużytki, oznaczone symbolem N. W zakresie gruntów rolnych wskazuje się również ich klasę bonitacyjną (I, II, IIIa, IIIb, IVa, IVb, V, VI i VI dla gruntów ornych, I, II, III, IV, V, VI i VIz dla łąk i pastwisk)¹¹⁵,
2. grunty leśne, – lasy, oznaczone symbolem Ls, grunty zadrzewione i zakrzewione, oznaczone symbolem Lz,
3. grunty zabudowane i zurbanizowane – tereny mieszkaniowe, oznaczone symbolem B, tereny przemysłowe, oznaczone symbolem Ba, inne tereny zabudowane, oznaczone symbolem Bi, zurbanizowane tereny niezabudowane lub w trakcie zabudowy,

¹¹³ J. Konieczna, *op.cit.*, s. 34.

¹¹⁴ § 67–68 rozporządzenia Egib.

¹¹⁵ W myśl art. 26 ust. 1 p. g. k. „Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzenia: 1) urzędową tabelę klas gruntów, 2) sposób i tryb przeprowadzania gleboznawczej klasyfikacji gruntów – mając na celu wykonanie prawidłowego podziału gleb na klasy bonitacyjne ze względu na ich jakość produkcyjną, ustaloną na podstawie cech genetycznych gleb, oraz zapewnienie prawidłowego poziomu merytorycznego wykonywania gleboznawczej klasyfikacji gruntów.” Więcej w: G. Ninard, *Udział klasyfikatora w procedurze gleboznawczej klasyfikacji gruntów*, „Samorząd Terytorialny” 2014, nr 3, s. 66 –81.

oznaczone symbolem Bp, tereny rekreacyjno-wypoczynkowe, oznaczone symbolem Bz, użytki kopalne, oznaczone symbolem K, tereny komunikacyjne, w tym: drogi, oznaczone symbolem dr, tereny kolejowe, oznaczone symbolem Tk, inne tereny komunikacyjne, oznaczone symbolem Ti, grunty przeznaczone pod budowę dróg publicznych lub linii kolejowych, oznaczone symbolem Tp.

4. użytki ekologiczne, oznaczone symbolem złożonym z litery E oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego określającego sposób zagospodarowania lub użytkowania terenu, np. E-Ws, E-Wp, E-Ls, E-Lz, E-N, E-Ps, E-R,
5. grunty pod wodami – grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi, oznaczone symbolem Wm, grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, oznaczone symbolem Wp, grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi, oznaczone symbolem Ws.
6. tereny różne oznaczone symbolem – Tr.

W tym miejscu należy podkreślić, iż działka ewidencyjna może składać się z więcej niż jednego „klaso-użytku”. Wynika to z faktu, że użytek gruntowy – stanowiący ciągły obszar gruntu, wyodrębniony ze względu na jednolity sposób użytkowania lub zagospodarowania – nie musi pokrywać się z granicami danej działki czy nieruchomości¹¹⁶.

Informacje w Egib dotyczące budynków są dużo mniej kompletne, niż w przypadku gruntów. Jak wskazuje M. Żak jest to spowodowane faktem, że: „prawzory bowiem ewidencji gruntów i budynków nie miały opcji takiej, a ewentualność dokonania inwentaryzacji branżowej budynków w momencie powołania nowej instytucji była niewykonalna, wręcz utopijna”¹¹⁷. Niemniej jednak, ewidencyjne dane w tym zakresie (dotyczące w szczególności budynków, które zostały wzniesione w okresie od wejścia w życie aktualnie obowiązujących przepisów) posiadają swą znaczącą wartość informacyjną i obejmują one m.in¹¹⁸:

1. identyfikator budynku,
2. status budynku określający przykładowo, czy rozpoczęte zostało jego faktyczne użytkowanie,
3. numeryczny opis konturu budynku,
4. rodzaj budynku według Klasyfikacji Środków Trwałych,
5. klasa budynku według Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych,
6. główna funkcja budynku oraz inne funkcje budynku,

¹¹⁶ §60 i §66 rozporządzenia Egib.

¹¹⁷ M. Żak, *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości cz. 1*, op.cit., s. 34.

¹¹⁸ §63 rozporządzenia Egib.

7. pole powierzchni zabudowy i użytkowej budynku,
8. pole powierzchni użytkowej budynku,
9. adres budynku.

W bazie danych ewidencyjnych oprócz konturu budynku oraz jego bloków mogą być ujawniane obiekty budowlane trwale związane z budynkiem, takie jak: taras, weranda, wiatrołap, schody, podpora, rampa, wjazd do podziemia, podjazd dla osób niepełnosprawnych¹¹⁹.

Danymi ewidencyjnymi dotyczącymi budynku stanowiącego odrębny od gruntu przedmiot własności są dodatkowo:

1. oznaczenie księgi wieczystej lub innych dokumentów określających własność budynku,
2. oznaczenie dokumentów określających inne prawa do budynku niż własność,
3. identyfikator jednostki rejestrowej budynków, do której przyporządkowany został budynek¹²⁰.

Danymi ewidencyjnymi dotyczącymi lokalu są m.in.:

1. identyfikator lokalu, o którym mowa w ust. 23–24b załącznika nr 1 do rozporządzenia,
2. numer porządkowy lokalu w budynku,
3. rodzaj lokalu, z wyróżnieniem lokali mieszkalnych oraz lokali niemieszkalnych,
4. liczba izb wchodzących w skład lokalu,
5. liczba i rodzaje pomieszczeń przynależnych do lokalu,
6. numer kondygnacji, na której znajduje się główne wejście do lokalu,
7. pole powierzchni użytkowej lokalu,
8. pole powierzchni pomieszczeń przynależnych do lokalu,
9. adres lokalu,
10. dane dotyczące pomieszczeń przynależnych do lokalu, określające rodzaj pomieszczenia i jego powierzchnię użytkową, oraz budynek, w którym znajduje się pomieszczenie przynależne.

Ponadto, danymi ewidencyjnymi dotyczącymi lokalu stanowiącej odrębną nieruchomość jest oznaczenie jego księgi wieczystej oraz wartość lokalu, jeżeli została ustalona, a także data ustalenia tej wartości¹²¹.

¹¹⁹ § 63a rozporządzenia Egib.

¹²⁰ § 64 rozporządzenia Egib.

¹²¹ § 70 rozporządzenia Egib.

1.7.3 Podmiotowe dane ewidencyjne

W Egib, poza danymi przedmiotowymi, wykazuje się dane dotyczące właścicieli nieruchomości oraz przysługujących im wielkości udziałów w prawie własności, a także daty określające nabycie oraz utratę tego prawa¹²². W przypadku nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego oprócz właścicieli ujawnia się podmioty, w których władaniu¹²³ lub gospodarowaniu, w rozumieniu przepisów o gospodarowaniu nieruchomościami Skarbu Państwa, się znajdują¹²⁴.

W zakresie podmiotowym regułą jest ujawnianie w Egib właścicieli nieruchomości¹²⁵. Wyjątek stanowią nieruchomości o nieuregulowanym stanie prawnym, wówczas, jeżeli nie można ustalić właściciela (z uwagi na brak odpowiednich dokumentów – księgi wieczystej czy zbioru dokumentów), ujawnia się osoby lub inne podmioty władające tym gruntami na zasadach samoistnego posiadania¹²⁶. Jeżeli więc właściciel gruntu jest znany, to danych o posiadaczu samoistnym się nie ujawnia¹²⁷.

Wykazanie w Egib posiadaczy samoistnych może nastąpić w wyniku przeprowadzenia modernizacji tej ewidencji lub w ramach bieżącej jej aktualizacji w drodze decyzji administracyjnej¹²⁸. Pojęcie *posiadania samoistnego* nie zostało zdefiniowane w przepisach p.g.k., dlatego przy użyciu wykładni systemowej zewnętrznej należy posłużyć się jego definicją zawartą w KC. Na podstawie art. 336 KC posiadaczem samoistnym jest posiadacz, który włada rzeczą jak właściciel (tj. w granicach wskazanych w art. 140 KC). Zatem *posiadanie samoistne* stanowi w istocie stan faktyczny, w którym władający rzeczą, pomimo braku tytułu prawnego, wykorzystuje rzecz w taki sposób, jakby był jej właścicielem. Sąd Najwyższy uznał, że: „Posiadaczem samoistnym jest więc ten, którego zakres faktycznego władania rzeczą jest taki sam, jak właściciela i który znajduje się w położeniu pozwalającym na korzystanie z rzeczy w taki sposób, jak może to uczynić właściciel”¹²⁹. Wykazanie w Egib władającego na zasadach samoistnego posiadania wiąże się więc z koniecznością ustalenia przez organ ewidencyjny, czy władający jest posiadaczem i czy posiadanie to odbywa się na zasadach samoistnego posiadania. Należy podkreślić, iż brak jest podstaw do uznania, aby władanie na zasadach samoistnego posiadania użyte w przepisach p.g.k miało stanowić

¹²² § 10 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia Egib.

¹²³ Przez które należy rozumieć posiadanie w rozumieniu przepisów KC, patrz: E. Stefańska [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne...*, op.cit., s. 299.

¹²⁴ Art. 20 ust. 2 pkt 1 p.g.k.

¹²⁵ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 20 kwietnia 2017r., sygn. II Sa/Rz 1628/16.

¹²⁶ Art. 20 ust. 2 pkt 1 p.g.k.; § 10 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia Egib.

¹²⁷ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 stycznia 2005r., sygn.. III SA/Łd 663/04.

¹²⁸ Art. 20 ust. 2b p.g.k.

¹²⁹ Wyrok SN z dnia 11 sierpnia 2016r., sygn. I CSK 504/15, LEX nr 2093745.

odrębną od określonej w art. 336 KC instytucję prawną. Tak więc określone w art. 20 ust. 2 pkt 1 lit. b p.g.k. nie stanowi innego rodzaju władztwa nad nieruchomościami, w związku z czym organ ewidencyjny jest do dokonania ustaleń faktycznych oraz ich oceny przez pryzmat uregulowań cywilnoprawnych tj. art. 336 w zw. z art. 140 KC oraz w zw. z art. 20 ust. 2 pkt 1 lit. b p.g.k., traktując wyszczególnione w tych przepisach elementy, jako okoliczności faktyczne¹³⁰.

Ponadto w Egib odnaleźć można informacje dotyczące:

1. użytkowników wieczystych gruntów,
2. jednostek organizacyjnych sprawujących zarząd lub trwałe zarząd nieruchomościami,
3. państwowych osób prawnych, którym Skarb Państwa powierzył w stosunku do jego nieruchomości wykonywanie prawa własności lub innych praw rzeczowych,
4. organów administracji publicznej, które gospodarują nieruchomościami wchodzącymi w skład zasobu nieruchomości Skarbu Państwa oraz gminnych, powiatowych i wojewódzkich zasobów nieruchomości,
5. użytkowników gruntów państwowych i samorządowych,
6. dane o gruntach, które są przedmiotem umów dzierżawy oraz o dzierżawcach tych gruntów, zgłaszanych do Ewidencji w związku z przepisami szczególnymi¹³¹.

¹³⁰ M. Wolanin, *Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno-ewidencyjnej po nowelizacji prawa cz. II zakres podmiotowy*, „Nieruchomości” 2016, nr 10, s. 4–9., Kwestia tę można uznać za kontrowersyjną, gdyż co do zasady ustalanie stosunków cywilnoprawnych leży w gestii sądów powszechnych, a orzecznictwo odmawiało uprawnień w tym zakresie organom ewidencyjnym. Jak przykładowo wskazał WSA w Warszawie w wyroku z dnia 9 września 2011r., sygn. IV SA/Wa 974/11., stwierdził, że „Organy ewidencyjne nie są jednak uprawnione do ustalania okoliczności samoistnego posiadania przedmiotowej działki gruntu, ponieważ samoistne posiadanie jest okolicznością cywilnoprawną możliwą do wykazywania w procedurze cywilnej, a nie w administracyjnej procedurze wpisu danych do ewidencji gruntów i budynków”. Należy jednak podkreślić, że wskazane orzeczenia zapadały we wcześnie obowiązującym stanie prawnym i w związku z tym podążając dalej za M. Wolaninem „Wprowadzenie przez ustawodawcę decyzyjnej formy wykazywania w ewidencji gruntów i budynków władającego na zasadach samoistnego posiadania oznacza zatem przeprowadzenie w postępowaniu poprzedzającym wydanie decyzji ustaleń faktycznych z zakresu prawa cywilnego, co na ogół było dotychczas wykluczane. Nie można bowiem było w postępowaniu administracyjnym dokonywać ustaleń i ocen kwestii z natury cywilnoprawnych, do których właściwy jest sąd cywilny. Wyjątku w tym zakresie można jednak upatrywać w art. 2 § 3 KPC, który stanowi, że nie są rozpoznawane w postępowaniu sądowym sprawy cywilne, jeżeli przepisy szczególne przekazują je do właściwości innych organów. W tym przypadku sprawą cywilną jest ustalenie, że władający gruntem wykonuje to władztwo na zasadach samoistnego posiadania przez pryzmat przesłanek wynikających z powołanych wyżej przepisów prawa cywilnego. [...] Ustalenie i ocena charakteru władania gruntem na zasadach samoistnego posiadania nie oznacza oczywiście ustalenia przysługiwania władającemu prawa własności tego gruntu. [...] Należy ponadto przyjąć, że ustalenie władającego na zasadach samoistnego posiadania następuje jedynie dla celów ewidencyjnych, bez związania tym ustaleniem sądów cywilnych w sprawach należących do ich wyłącznej właściwości, np. dla potrzeb stwierdzenia nabycia własności nieruchomości w drodze zasiedzenia na podstawie art. 172 KC.”, o konieczności ustalania samoistnego posiadania w oparciu o obecnie brzmiące przepisy wskazywał także NSA w wyroku z dnia 11 października 2017r., sygn. I OSK 3069/15).

¹³¹ Wówczas w Egib wykazuje się obok właścicieli działek dane dotyczące osób władających gruntami na podstawie umów dzierżawy (patrz: wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 września 2011r., sygn. III Sa/Po 312/11).

Egib zawiera również opis praw powyższych podmiotów, informacje o dokumentach, które stanowiły podstawę do sporządzenia tego opisu, wielkości udziałów przysługujących tym podmiotom i ujawnianych w Egib prawach i uprawnieniach do nieruchomości, a także daty określające nabycie oraz utratę tych praw i uprawnień, a także datę i zegarowy czas wpisania danych do bazy danych oraz datę ostatniej weryfikacji danych¹³².

Zgodnie z §73.r.e.g.i.b podmiotowymi danymi ewidencyjnymi są:

1. dla osób fizycznych: nazwisko i imiona oraz imiona rodziców, adres miejsca pobytu stałego, informacja, czy osoba fizyczna jest cudzoziemcem w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 marca 1920r. o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców¹³³, numer PESEL, jeżeli jest znany, informacja, że osoba nie żyje, jeżeli wynika to z dokumentu doręzonego organowi,
2. dla Skarbu Państwa – nazwa Skarb Państwa,
3. dla jednostek samorządu terytorialnego i ich związków: nazwa jednostki lub związku, siedziba ich organów,
4. dla organów administracji publicznej oraz jednostek organizacyjnych: nazwa organu lub jednostki organizacyjnej, siedziba organu lub jednostki organizacyjnej,
5. dla osób prawnych niewymienionych w pkt 2 i 3: nazwa osoby prawnej – pełna i skrócona, siedziba, informacja, czy osoba prawna jest cudzoziemcem w rozumieniu przepisów ustawy o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców, numer identyfikacyjny REGON.

Jednocześnie prawa podmiotów, którym przysługuje tytuł prawny do władania gruntem, budynkiem lub lokalem wykazuje się w Egib na podstawie: wpisów dokonanych w księgach wieczystych, prawomocnych orzeczeń sądowych, umów zawartych w formie aktów notarialnych, dotyczących ustanowienia lub przeniesienia praw rzeczowych do nieruchomości, z wyłączeniem umów dotyczących użytkowania wieczystego gruntów i własności lokali, ostatecznych decyzji administracyjnych, dyspozycji zawartych w aktach normatywnych, umów dzierżawy¹³⁴.

Wskazane powyżej dokumenty stanowią dla organu ewidencyjnego dowód legitymacji czynnej do wnioskowania o dokonanie zmian w Egib przez podmioty w nich wskazane jako posiadające tytuł prawny do danej nieruchomości. Jednocześnie zmiany podmiotowe

¹³² § 10 rozporządzenia Egib.

¹³³ Ustawa z dnia 24 marca 1920 r. o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców, t.j. Dz. U. z 2017r. poz. 2278.

¹³⁴ § 12 rozporządzenia Egib.

mogą być wprowadzone do ewidencji tylko na podstawie takiego dokumentu, z którego treści będzie jednoznacznie wynikało określenie przedmiotu praw przysługujących danemu podmiotowi. Jak bowiem wskazał WSA we Wrocławiu: „[...] organ ewidencyjny może wpisać do ewidencji gruntów i budynków tylko takie prawo do nieruchomości, które jednoznacznie, w sposób niewątpliwy wynika z dokumentów wskazanych w rozporządzeniu, nie może zaś takiego prawa ani ustanowić, ani wyinterpretować, tj. przyjąć, iż wprawdzie danego prawa nie poświadcza w sposób bezpośredni żaden dokument, niemniej jego istnienie można wywieść z przesłanek pośrednich (podobnie NSA w wyroku z dnia 19 listopada 2010r., sygn. akt I OSK 144/10)”¹³⁵. Wynika to z faktu, iż organ ewidencyjny nie jest uprawniony do dokonywania własnych ustaleń w zakresie własności nieruchomości, a w szczególności nie może weryfikować danych dotyczących tytułu prawnego zawartych w prawomocnych orzeczeniach sądowych, aktach notarialnych, ostatecznych decyzjach administracyjnych, aktach normatywnych, opracowaniach geodezyjnych i kartograficznych¹³⁶, przyjętych do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, zawierających wykazy zmian danych ewidencyjnych, dokumentacji architektoniczno-budowlanej gromadzonej i przechowywanej przez organy administracji publicznej, ewidencjach publicznych prowadzonych na podstawie innych przepisów¹³⁷. Jest to skutkiem techniczno-deklaratoryjnego charakteru EgiB, która rejestruje jedynie stany prawne ustalone w innym trybie i przez inne organy. Jak bowiem stwierdził NSA: „Ewidencja gruntów i budynków, jak każda ewidencja ma charakter deklaratoryjny, pochodny – odzwierciedlający pewien stan, którego nie tworzy”¹³⁸.

Z tego względu, w trakcie postępowania ewidencyjnego nie można dochodzić ustalenia prawa własności danej nieruchomości. Rozstrzygnięcie takiego sporu powinno nastąpić najpierw w ramach właściwej procedury cywilnej przed sądem powszechnym, a aktualizacja danych ma charakter następczy i pochodny do prawomocnego wyroku sądowego wydanego w takim zakresie. Jak wskazał WSA w Warszawie: „W razie powstania sporu, co do tego, czyją własnością jest nieruchomość ujawniona w ewidencji gruntów, powinno najpierw dojść do rozstrzygnięcia takiego sporu w drodze odpowiedniego procesu cywilnego, a dopiero potem

¹³⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 maja 2011r., sygn. II Sa/Wr 131/11.

¹³⁶ Weryfikacja takich opracowań następuje w trakcie ich przyjmowania do państwowego zasobu kartograficznego i geodezyjnego, patrz: D. Felcenloben, *Kataster nieruchomości rejestrem...*, op.it., s. 28.

¹³⁷ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 lutego 2017r., sygn. III SA/Kr 1672/16.

¹³⁸ Wyrok NSA z dnia 23 września 2014r., sygn. I OSK 385/13.

do ujawnienia zapadłego w takim procesie wyroku w operacie ewidencyjnym”¹³⁹. Jeżeli zatem istnieje rozbieżność danych podmiotowych pomiędzy różnymi dokumentami stanowiącymi podstawę wprowadzenia tych danych do Egib, to kwestii tej nie jest władny rozstrzygnąć organ ewidencyjny, a sprawa ta leży we właściwości sądu powszechnego.

1.8 Aktualizacja danych ewidencyjnych

W myśl §44 pkt 2 rozporządzenia Egib starosta zobowiązany jest do utrzymywania operatu ewidencyjnego w stanie aktualności polegającej na jego zgodności z dostępnymi dla organu dokumentami i materiałami źródłowymi. Z ukonstytuowanej tym przepisem zasady aktualności Egib wynika obowiązek organu ewidencyjnego do aktualizacji danych Egib zawsze, gdy pozyska aktualne dane ewidencyjne oraz wprowadzania ich do właściwych baz danych z urzędu. Innymi słowy, aktualizacja Egib polega na wprowadzaniu udokumentowanych zmian do bazy danych ewidencyjnych¹⁴⁰.

Aktualizacja Egib obejmuje więc ciągłe dokonywanie przez starostę czynności mających na celu aktualizowaniu danych w niej zawartych. Jak bowiem wskazał WSA w Łodzi: „W świetle powyższych uregulowań istota prowadzenia ewidencji gruntów i budynków sprowadza się do ciągłej aktualizacji w operacie ewidencyjnym zbioru informacji podmiotowych i przedmiotowych, na podstawie dokumentów powstałych w zasadzie poza postępowaniem ewidencyjnym (decyzji administracyjnych, orzeczeń sądowych, aktów notarialnych, aktów normatywnych), czy wytworzonych w toku postępowania ewidencyjnego w związku z obowiązkiem utrzymywania operatu ewidencyjnego w stanie aktualności, tj. zgodności z dostępnymi dla organu prowadzącego ewidencję dokumentami i materiałami źródłowymi (§44 pkt 2)”¹⁴¹. Jednocześnie aktualizacja Egib następuje w celu:

1. zastąpienia prawidłowymi danymi informacji niezgodnych ze stanem prawnym czy faktycznym bądź obowiązującymi standardami technicznymi,
2. ujawnienia nowych danych ewidencyjnych,
3. wyeliminowania danych błędnych¹⁴².

Należy również podkreślić, iż aktualizacja danych Egib obejmuje wszystkie informacje składające się na ewidencyjny opis gruntów, budynków i lokali, tj. z perspektywy faktycznej, jak i prawnej czyli w pełnym zakresie przedmiotowym i podmiotowym¹⁴³.

¹³⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 listopada 20115 r, sygn. IV SA/Wa 2607/15.

¹⁴⁰ G. Ninard, *Aktualizacja użytków gruntowych*, „Nowe Zeszyty Samorządowe. Opinie prawne” 2013, nr 6, s. 70.

¹⁴¹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 czerwca 2016r., sygn. III SA/Łd 1219/15.

¹⁴² § 45 rozporządzenia Egib.

¹⁴³ M. Wolanin, *Wybrane zagadnienia materialnoprawne i prawnoprocesowe aktualizacji ewidencji gruntów i budynków, cz. II normatywne instrumenty uzyskiwania danych ewidencyjnych przez starostę*, „Nieruchomości” 2015, nr 5, s. 4–9.

Aktualizacja Egib odbywa się w ramach następujących działań:

1. obowiązku organów władzy publicznej, jednostek organizacyjnych, osób fizycznych i osób prawnych przekazywania organowi ewidencyjnemu odpowiednio aktów, dokumentów, informacji i innych danych rejestrowanych w Ewidencji,
2. umocowaniu organu ewidencyjnego do nałożenia na właścicieli i władających nieruchomościami obowiązku przedłożenia stosownych dokumentów, dowodów i informacji zawierających dane rejestrowane w ewidencji gruntów i budynków,
3. wprowadzaniu przez starostę aktualnych danych do Egib z urzędu oraz na wnioski,
4. przeprowadzaniu okresowej weryfikacji danych w Ewidencji,
5. wykonywaniu modernizacji Egib¹⁴⁴.

Postępowanie aktualizacyjne jest sformalizowane i opiera się przede wszystkim na wskazanych we właściwych przepisach p.g.k. i rozporządzenia Egib dokumentach i dowodach sporządzonych w innych procedurach¹⁴⁵. Organ ewidencyjny co do zasady powinien bowiem wyłącznie rejestrować dane ewidencyjne z pozyskanych dowodów i dokumentów, a nie je kreować. Jak wskazał NSA „Postępowanie mające na celu aktualizację operatu ewidencyjnego ma charakter rejestrowy, czyli wtórny względem zdarzeń prawnych, z których wynikają zmiany danych podlegających ujawnieniu w ewidencji. W razie powstania sporu, co do tego czyją własnością jest nieruchomość, ujawniona w operacie gruntów, powinno najpierw dojść do rozstrzygnięcia takiego sporu w drodze odpowiedniego procesu cywilnego, a dopiero potem do ujawnienia zapadłego w takim procesie wyroku w operacie ewidencyjnym. Aktualizacja operatu ewidencyjnego następuje bowiem poprzez wprowadzenie udokumentowanych zmian do bazy danych ewidencyjnych”¹⁴⁶. Jednocześnie „Organ prowadzący ewidencję gruntów i budynków nie może we własnym zakresie dokonywać ustaleń dotyczących danych zawartych w przedłożonych dokumentach i prawomocnych orzeczeniach, decyzjach, aktach notarialnych, aktach normatywnych, w tym także rozstrzygać sporów dotyczących własności, co wynika z istoty ewidencji gruntów i budynków, która ma charakter techniczno-deklaracyjny”¹⁴⁷. Tym samym organy ewidencyjne nie są uprawnione

¹⁴⁴ M. Wolanin, *Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno-ewidencyjnej po nowelizacji prawa cz. III procedury aktualizacji danych ewidencyjnych*, „Nieruchomości” 2016, nr 11, s. 4–9.

¹⁴⁵ Należy dodać, iż powinny być one aktualne i nie będą one wpływały na dane w Egib jeżeli w okresie późniejszym wydano inny akt w przedmiotowym zakresie, jak wskazał NSA w wyroku z dnia 13 stycznia 2016r., sygn. I OSK 987/14.: „Jednak dokumentacja ta musi posiadać walor aktualności, natomiast dokumenty określające poprzedni stan prawny działek gruntu nie stanowią podstawy do zarejestrowania tego stanu w ewidencji gruntów i budynków, jeżeli stan późniejszy został stwierdzony kolejnymi dokumentami, z którymi ustawodawca związał skutek wiążącego ustalenia stanu prawnego danych działek gruntu.”

¹⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 7 marca 2008r., sygn. I OSK 719/07).

¹⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2011r., sygn. I OSK 959/10.

do rozstrzygnięcia sporów o prawo własności, czy o granice lub powierzchnie działek, lecz jedynie do zbadania, czy na podstawie dostępnych dokumentów zasadne jest dokonanie zmian istniejących w ewidencji wpisów. Samo postępowanie aktualizacyjne ma charakter rejestrowy, czyli wtórny względem zdarzeń prawnych potwierdzonych tymi dokumentami. Aktualizacja Egib następuje więc poprzez wprowadzenie udokumentowanych zmian do jej bazy danych. W rezultacie, aby zakwestionować dane w Egib, wnioskujący powinien najpierw dokonać odpowiednich czynności w innej właściwej procedurze, a następnie dopiero legitymując się odpowiednimi dokumentami – wnieść o wprowadzenie odpowiednich zmian w Ewidencji. Wynika to z faktu, iż aktualizacji Ewidencji jest sformalizowana w zakresie określenia dokumentów stanowiących podstawę zmienionego wpisu, więc jej techniczno-deklaratoryjny charakter skutkuje tym, że niedopuszczalne jest odwrócenie kolejności postępowania¹⁴⁸. Z tego też względu, dla zachowania aktualności Egib, kluczowym jest prawidłowe przekazywanie dokumentów do organów ewidencyjnych, jak również ich pozyskiwanie przez nie.

Należy jednak zwrócić uwagę, iż rola organu ewidencyjnego nie powinna być w każdym przypadku ograniczona jedynie do biernego rejestrowania danych na podstawie złożonych wniosków czy posiadanych dokumentów. Przykładem tego był obowiązujący do 11 stycznia 2016r. §47 ust. 3 r.e.g.i.b., na mocy którego: „W przypadku gdy aktualizacja operatu ewidencyjnego wymaga wyjaśnień zainteresowanych lub uzyskania dodatkowych dowodów, starosta przeprowadza w sprawie tej aktualizacji postępowanie administracyjne lub stosuje art. 22 ust. 3 ustawy.” Jednocześnie wymaga podkreślenia, że usunięcie tego przepisu i brak korespondującej regulacji w p.g.k., wskazują, iż ustawodawca chciał uwydatnić i potwierdzić wtórny charakter działań organu ewidencyjnego w zakresie stanów faktycznych objętych dokumentami sporządzonymi w innym trybie.

W obecnym stanie prawnym przykładem „aktywnej roli” organu ewidencyjnego jest wprowadzenie do Egib danych posiadacza samoistnego jako władającego nieruchomością, gdzie istnieje obowiązek przeprowadzenia postępowanie wyjaśniającego¹⁴⁹. Z tej perspektywy można również przywołać pogląd, zgodnie z którym organ ewidencyjny uprawniony jest do ustalania granic działek¹⁵⁰. Mianowicie w Egib ujawnieniu podlegają informacje dotyczące granic działek ewidencyjnych, które również podlegają obowiązkowi ich aktualizacji na zasadach określonych w p.g.k. i rozporządzenia Egib. Zgodnie z §45 ust. 2 rozporządzenia

¹⁴⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 listopada 2017r., sygn. IV SA/Po 726/17.

¹⁴⁹ Kwestia ta została już opisana szeroko w części dotyczącej danych podmiotowych.

¹⁵⁰ D. Felcenloben, *Granice nieruchomości i sposoby ich ustalania*, Warszawa 2013, s. 417–420.

Egib przy aktualizacji Ewidencji. przepisy §35 i §36 rozporządzenia Egib stosuje się odpowiednio. Zatem w myśl §36 rozporządzenia Egib – przebieg granic działek ewidencyjnych wykazuje się w Egib na podstawie dokumentacji geodezyjnej, przyjętej do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, sporządzonej:

1. w postępowaniu rozgraniczeniowym,
2. w celu podziału nieruchomości,
3. w postępowaniu scaleniowym i wymiany gruntów,
4. w postępowaniu dotyczącym scalenia i podziału nieruchomości,
5. na potrzeby postępowania sądowego lub administracyjnego, a następnie wykorzystanej do wydania prawomocnego orzeczenia sądowego lub ostatecznej decyzji administracyjnej,
6. przy zakładaniu, na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów, katastru nieruchomości i ewidencji gruntów i budynków,
7. przez Straż Graniczną, jeżeli dokumentacja ta określa przebieg granic państwa z dokładnością odpowiednią dla ewidencji,
8. w wyniku geodezyjnego pomiaru sytuacyjnego istniejących lub wznowionych znaków granicznych albo wyznaczonych punktów granicznych.

Na podstawie §37 rozporządzenia Egib, jeżeli brak jest powyższej dokumentacji lub jeżeli zawarte w niej dane nie są wiarygodne, dane dotyczące przebiegu granic działek ewidencyjnych pozyskuje się w wyniku geodezyjnych pomiarów terenowych lub geodezyjnych pomiarów fotogrametrycznych poprzedzonych ustaleniem przebiegu tych granic. Należy jednak zwrócić uwagę, że stosownie do § 35 pkt 2) i 3) rozporządzenia Egib źródłami danych ewidencyjnych niezbędnych do założenia Egib są wyniki pomiarów fotogrametrycznych i terenowych pomiarów geodezyjnych. Jednocześnie na podstawie §45 ust. 3 rozporządzenia Egib przy sporządzaniu dokumentacji określającej przebieg granic działek ewidencyjnych na potrzeby aktualizacji operatu ewidencyjnego przepisy §37–39 stosuje się odpowiednio. Zatem gdy brak jest danych wskazanych w §36 rozporządzenia Egib lub dane te nie są wiarygodne, granice działek ewidencyjnych mogą być ustalone z urzędu przez organ ewidencyjny w wyniku terenowych pomiarów na gruncie. Takie stanowisko zostało zaprezentowane przez Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia 21 lutego 2006r. (sygn. I OSK 473/05). „Wadliwa jest zatem przyjęta w zaskarżonym wyroku wykładnia, że ewidencja gruntów ma jedynie charakter techniczno-deklaratoryjny. Powołane przepisy rozporządzenia z 29 marca 2001r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków dają podstawy do dokonania ustaleń przebiegu granic działek

ewidencyjnych w prowadzonym w tym zakresie postępowaniu administracyjnym.” Należy podkreślić, iż jest to jeden z niewielu wyroków sądów administracyjnych, w którym wskazano, że Egib nie ma charakteru wyłącznie techniczno-deklaratoryjnego (co jest stanowiskiem dominującym) i nie został on zaakceptowany przez dalsze orzecznictwo: „Sądowi orzekającemu w niniejszym składzie znany jest również powołany przez organ odwoławczy pogląd zaprezentowany przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2006r. w sprawie o sygn. akt I OSK 473/05[...], zgodnie z którym «wadliwa jest wykładnia, że ewidencja gruntów ma jedynie charakter techniczno-deklaratoryjny. Przepisy rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów dają bowiem podstawę do dokonania ustaleń przebiegu granic działek ewidencyjnych w prowadzonym w tym zakresie postępowaniu administracyjnym.» Stwierdzić jednakże należy, że w powołanym wyroku nie wskazano motywów, które przemawiałyby za tak postawioną tezę, w związku z czym Sądowi orzekającemu w niniejszej sprawie trudno jest ocenić trafność takiego poglądu i ewentualnie opowiedzieć się za nim. Za to w orzecznictwie sądowoadministracyjnym wielokrotnie wskazywano, że zapisy w ewidencji mają charakter techniczno-deklaratoryjny”¹⁵¹. Niemniej jednak, mając na uwadze, iż na podstawie art. 24 ust. 2a pkt 1 lit. d p.g.k. w przypadku wykrycia błędnych danych, obowiązek aktualizacji Egib spoczywa na organie ewidencyjnym, a jako że „pomiar” nie są wskazane art. 24 ust. 2b pkt 1. p.g.k. to aktualizacja w takim trybie dokonana przez organ ewidencyjny powinna odbyć się w ramach postępowania aktualizacyjnego i zakończyć wydaniem stosownej decyzji. Tym samym, organ ewidencyjny na mocy powyższych przepisów byłby uprawniony do weryfikacji dokumentacji sporządzonej m.in. w ramach w innych postępowań administracyjnych w zakresie ustalania granic działek ewidencyjnych. Podejście takie wydaje się niespójne z innymi przepisami p.g.k. i rozporządzenia Egib, które wyraźnie ograniczają rolę organu ewidencyjnego. Jednakże, literalna wykładnia regulacji wskazuje, iż organ ewidencyjny jest do tego uprawniony – o ile w ramach swoich działań nie rozstrzyga jednocześnie sporu własnościowego¹⁵².

1.8.1 Pozyskiwanie danych ewidencyjnych

Zgodnie z art. 21 ust. 2 p.g.k. organy i jednostki organizacyjne realizujące zadania z zakresu planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, prowadzenia ksiąg wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych, współdziałają z organami Służby Geodezyjnej

¹⁵¹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lutego 2014r., sygn. II SA/Po 1071/13.

¹⁵² Za dopuszczalnością takie rozwiązania opowiedział się D. Felcenloben (patrz: D. Felcenloben, *Kataster nieruchomości rejestrem...*, op.it., s. 73–75).

i Kartograficznej w zakresie utworzenia i sfinansowania systemu dostępu i wymiany danych między ewidencją gruntów i budynków a ewidencjami i rejestrami publicznymi prowadzonymi przez te organy i jednostki organizacyjne.

Ten postulat jest realizowany m.in. poprzez nałożenie na podmioty wykonujące powyższe zadania (w szczególności sądy, notariuszy i organy administracji publicznej) obowiązku przekazywania staroście odpowiednich informacji i dokumentów¹⁵³. Wynika to z faktu, iż dokonują one czynności oraz wydają akty prawne tworzące lub modyfikujące dane rejestrowane w Egib. Podobny obowiązek informacyjny został również nałożony na właścicieli i władających nieruchomościami na mocy art. 22 ust. 2 p.g.k. Należy jednak podkreślić, iż przekazywanie tych dokumentów nie stanowi wniosku o wprowadzenie zmian do Egib, lecz jest umocowanym w przepisach p.g.k. sposobem przekazywania informacji, który ma na celu zachowanie aktualności Egib¹⁵⁴.

Notariusze, sądy oraz organy administracji przekazują dokumenty staroście w terminie 14 dni od dnia, w którym te dokumenty wywołują skutki prawne. Na podstawie art. 23 ust. 7 p.g.k.: organ ewidencyjny niezwłocznie, nie później niż w terminie 30 dni od dnia otrzymania dokumentów od wspomnianych powyżej podmiotów, wpisuje dane z nich wynikające do Ewidencji oraz do rejestru cen i wartości nieruchomości. Zatem organ ewidencyjny ma obowiązek dokonania aktualizacji danych zawartych w Egib z urzędu, w wyznaczonym terminie bez oczekiwania na złożenie jakiegokolwiek wniosku, jeżeli zostanie mu przedłożony stosowny akt, dokument lub dowód przez właściwy podmiot (sąd, organ administracji czy notariusza) w trybie art. 23 ust. 1–3 p.g.k.¹⁵⁵.

Sądy przekazują właściwemu staroście:

1. odpisy prawomocnych orzeczeń sądu, a w przypadkach dotyczących europejskiego poświadczenia spadkowego odpisy orzeczeń sądu, w sprawach o:
 - a. własność nieruchomości lub jej części, w szczególności dotyczących: stwierdzenia nabycia prawa własności do nieruchomości przez zasiedzenie, nabycia praw do spadku, działu spadku, zniesienia współwłasności, podziału majątku wspólnego, potwierdzenia nabycia prawa własności w wyniku uwłaszczenia,

¹⁵³ Art. 23 p.g.k.

¹⁵⁴ M. Wolanin, *Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno-ewidencyjnej po nowelizacji prawa cz. III...*, op.cit., s. 4–9.

¹⁵⁵ Podobna regulacja zawarta jest w § 47 ust. 1 r.e.g.i.b. „Aktualizacji operatu ewidencyjnego dokonuje się niezwłocznie, nie później niż w terminie 30 dni od dnia otrzymania przez starostę odpowiednich dokumentów określających zmiany danych ewidencyjnych.”, brak odwołania w niej do art. 23 ust. 1–3 p.g.k. wskazuje, iż dotyczy ona wszystkich dokumentów, które otrzymuje organ ewidencyjny.

- b. wydanie nieruchomości lub jej części,
 - c. rozgraniczenie nieruchomości,
2. zawiadomienia o nowych wpisach w działach I i II księgi wieczystej¹⁵⁶.

Notariusze przekazują właściwemu staroście:

1. odpisy aktów notarialnych, które w swojej treści zawierają przeniesienie, zmianę, zrzeczenie się albo ustanowienie praw do nieruchomości, które podlegają ujawnieniu w ewidencji gruntów i budynków, bądź obejmują czynności przenoszące własność nieruchomości lub prawo użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej,
2. odpisy aktów poświadczenia dziedziczenia oraz odpisy europejskich poświadczeń spadkowych¹⁵⁷.

Organy administracji (z wyjątkiem organów prowadzących Egib¹⁵⁸), zostały zobowiązane do przekazywania organowi ewidencyjnemu:

1. odpisów ostatecznych decyzji administracyjnych, wraz z załącznikami oraz innymi dokumentami stanowiącymi integralną ich część, w sprawie o:
 - a. nabyciu, zmianie lub utracie prawa własności do nieruchomości, a w odniesieniu do nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego także o nabyciu, zmianie lub utracie prawa użytkowania wieczystego, trwałego zarządu lub innej formy władania tą nieruchomością,
 - b. podziale nieruchomości,
 - c. scaleniu i podziale nieruchomości,
 - d. scaleniu gruntów,
 - e. wymianie gruntów,
 - f. rozgraniczeniu nieruchomości,
 - g. zatwierdzeniu gleboznawczej klasyfikacji gruntu,
 - h. ustaleniu linii brzegu,
 - i. pozwoleniu na budowę budynku,
 - j. pozwoleniu na użytkowanie budynku, drogi lub linii kolejowej,

¹⁵⁶ Art. 23 ust. 1 p.g.k.

¹⁵⁷ Art. 23 ust. 2 p.g.k.

¹⁵⁸ W myśl art. 23 ust. 6 p.g.k. „Przepisów ust. 3–5 nie stosuje się do organów prowadzących ewidencję gruntów i budynków” organy takie działają bowiem nie tylko jako organ prowadzący Egib, lecz wykonuje także szereg innych zadań z zakresu administracji publicznej. W takiej sytuacji, starosta (czy inny organ ewidencyjny) pozyskuje konieczne do aktualizacji Egib informacje w ramach wewnętrznej wymiany informacji pomiędzy poszczególnymi jednostkami organu.

- k. rozbiórce budynku,
 - l. zmianie sposobu użytkowania gruntu,
 - m. wpisie zabytku nieruchomego do rejestru zabytków,
2. odpisów: zgłoszeń budowy budynku, zawiadomień o zakończeniu budowy budynku oraz zgłoszeń rozbiórki budynku, o których mowa odpowiednio w art. 30, art. 54 oraz art. 31 ust. 1 p.b., oraz zgłoszeń dotyczących zmiany sposobu użytkowania budynku lub jego części, o których mowa w art. 71 ust. 2 p.b.
 3. zawiadomienia o zmianach danych, zawartych w zbiorze danych osobowych Powszechnego Elektronicznego Systemu Ewidencji Ludności (PESEL) w rozumieniu przepisów o ewidencji ludności i dowodach osobistych, dotyczących osób fizycznych ujawnianych w ewidencji gruntów i budynków jako właściciele lub władający nieruchomościami.

Obowiązek przekazywania organowi ewidencjujemy danych objętych rejestrowaniem w Egib został nałożony także na

1. właścicieli nieruchomości,
2. podmioty, w których władaniu lub gospodarowaniu znajdują się nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego,
3. podmioty, które władają gruntami (dla których ze względu na brak księgi wieczystej, zbioru dokumentów albo innych dokumentów nie można ustalić ich właścicieli) na zasadach samoistnego posiadania¹⁵⁹.

W myśl art. 22 ust. 2 p.g.k. powyższe podmioty zgłaszają właściwemu staroście zmiany danych objętych Egib, w terminie 30 dni, licząc od dnia powstania tych zmian. Nie dotyczy jednak zmian wynikających z aktów normatywnych, prawomocnych orzeczeń sądowych, decyzji administracyjnych, aktów notarialnych, materiałów zasobu, wpisów w innych rejestrach publicznych oraz dokumentacji architektoniczno-budowlanej przechowywanej przez organy administracji architektoniczno-budowlanej. Omawiane zobowiązanie dotyczy więc aktów, dokumentów i informacji, których starosta nie otrzymuje w inny sposób (tj. organów, sądów czy notariuszy) albo nie ma do nich wglądu. Będą to przykładowo dokumenty wytworzone w przeszłości, które zawierają aktualne dane objęte ich rejestrowaniem w Egib¹⁶⁰.

Należy dodać, iż obowiązek wynikający z art. 22 ust. 2 p.g.k. jest na podstawie art. 48 ust. 1 pkt 5 p.g.k. obostrzony sankcją grzywny.

¹⁵⁹ Art. 22 ust. 2 w zw. z art. 20 ust. 2 pkt 1 p.g.k.

¹⁶⁰ M. Wolanin, *Wybrane zagadnienia materialnoprawne i prawnoprocesowe aktualizacji ewidencji gruntów i budynków, cz. II...*, op.cit., s. 4–9.

Jeżeli uzyskanie danych niezbędnych do aktualizacji bazy danych Egib nie jest możliwe w inny sposób, starosta może, w drodze decyzji administracyjnej, nałożyć na wskazane powyżej podmioty obowiązek:

1. opracowania dokumentacji geodezyjnej niezbędnej do aktualizacji bazy danych ewidencji gruntów i budynków, w przypadku ustalenia, że stan rzeczywisty nieruchomości jest inny niż ujawniony w tej bazie danych, a różnica ta jest skutkiem robót budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 7 p.b.,
2. udostępnienia dokumentacji budowy lub dokumentacji powykonawczej, o której mowa w art. 3 pkt 13 i 14 p.b., jeżeli jest to niezbędne do ujawnienia w bazie danych ewidencji gruntów i budynków danych dotyczących budynku lub działki,
3. udzielenia informacji o sposobie użytkowania budynków i lokali¹⁶¹.

Jednocześnie na podstawie art. 22 ust. 4 p.g.k. w przypadku uchylania się od powyższego obowiązku opracowania dokumentacji geodezyjnej niezbędnej do aktualizacji bazy danych Egib następuje egzekucja tego obowiązku w drodze wykonania zastępczego w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹⁶².

1.8.2 Sposoby wszczęcia postępowania aktualizacyjnego

Informacje zawarte w ewidencji gruntów i budynków podlegają aktualizacji:

1. z urzędu, jeżeli zmiany tych informacji wynikają z przepisów prawa, dokumentów, o których mowa w art. 23 ust. 1–4 (tj. odpisów dokumentów przesyłanych przez sądy, notariuszy i organy administracji), materiałów zasobu, wykrycia błędnych informacji,
2. na wniosek podmiotów, o których mowa w art. 20 ust. 2 pkt 1 (tj. na wniosek złożony przez właściciela nieruchomości lub podmioty, w których władaniu lub gospodarowaniu znajdują się nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego) lub władających gruntami na zasadach samoistnego posiadania.

Zatem legitymacja do wszczęcia postępowania w sprawie aktualizacji Egib należy do organu prowadzącego daną Egib oraz właściciela (współwłaścicieli) nieruchomości albo do innych podmiotów władających danym gruntem (wymienionych w p.g.k.). W konsekwencji stroną w postępowaniu aktualizacyjnym, może być tylko podmiot, którego tytuł prawny podlega ujawnieniu w Egib¹⁶³. W orzecznictwie wskazuje się, iż składający wniosek powinien

¹⁶¹ Art. 22 ust. 3 p.g.k.

¹⁶² Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 1314 ze zm.

¹⁶³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 maja 2010r., IV SA/Wa 537/10.

wykazywać interes prawny w przeprowadzeniu aktualizacji: „Inicjatywa wszczęcia postępowania w sprawie wymiany danych ewidencyjnych należy do organu prowadzącego ewidencję gruntów i budynków, tj. do starosty, bądź do podmiotów posiadających interes prawny we wszczęciu i prowadzeniu postępowania w przedmiocie aktualizacji danych ewidencyjnych”¹⁶⁴, gdzie jednak przez interes prawny należy rozumieć tytuł prawny do danej nieruchomości¹⁶⁵, gdyż – jak wskazano powyżej – tylko takie podmioty mogą wystąpić o aktualizację Egib¹⁶⁶.

Od powyższego wniosku o przeprowadzenie aktualizacji Egib należy odróżnić przywołany uprzednio obowiązek właścicieli i podmiotów władających nieruchomościami zgłaszania organowi ewidencyjnemu zmian danych objętych Egib, uregulowany w art. 22 ust. 2 p.g.k. Obowiązek ten bowiem nie stanowi wnioskowania, lecz jest sposobem uzyskiwania przez organ danych ewidencyjnych także wtedy, gdy określony podmiot nie przejawia woli do złożenia wniosku o dokonanie zmian (z tego też względu obłożony jest on sankcją karną). W wyniku zgłoszenia organ może prowadzić postępowanie jedynie z urzędu, więc nie może wydać decyzji o odmowie wprowadzenia zmian do Egib (brak jest wnioskodawcy). Zatem konieczne jest ustalenie, czy dany podmiot zgłasza zmianę w trybie art. 22 ust. 2 p.g.k., czy składa wniosek o wprowadzenie zmian¹⁶⁷. Jak bowiem podniósł WSA w Gdańsku: „W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowane jest stanowisko, że skoro zmiana w ewidencji gruntów i budynków może być dokonywana z wniosków podmiotów wymienionych w §10 i 11 rozporządzenia lub z urzędu, to organ nie może łączyć tych dwóch trybów, zaś decyzja winna określać wprost, czy postępowanie wszczęte było i prowadzone z urzędu, czy na wniosek strony. Określenie, czy postępowanie wszczęte było i prowadzone z urzędu, czy na wniosek strony ma szczególne znaczenie w razie stwierdzenia, że nie ma podstaw do wprowadzenia żądanej zmiany w operacie ewidencyjnym bowiem wówczas w zależności od trybu działania organu, postępowanie powinno być albo umorzone (jeżeli organ działał z urzędu), albo należy odmówić wprowadzenia zmiany w operacie ewidencyjnym”¹⁶⁸.

Szczególny przepis dotyczący sposobu wszczęcia procedury aktualizacyjnej zawiera §71 rozporządzenia Egib, zgodnie z którym pole powierzchni użytkowej budynku ustalone

¹⁶⁴ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 stycznia 2017r., sygn. III SA/Kr 942/16.

¹⁶⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 stycznia 2013r., II SA/GI 655/12.

¹⁶⁶ Dlatego też, o aktualizację Egib nie może wnioskować właściciel sąsiedniej nieruchomości (patrz: NSA w wyroku z dnia 15 kwietnia 2008r., sygn. I OSK/666/07).

¹⁶⁷ M. Wolanin, *Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno-ewidencyjnej po nowelizacji prawa cz. III...*, op.cit., s.7.

¹⁶⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 maja 2016r., sygn. III SA/Gd 703/15.

na podstawie obmiarów, łączne pole powierzchni użytkowej lokali stanowiących odrębne nieruchomości, lokali niewyodrębnionych i pomieszczeń przynależnych do lokali oraz dane ewidencyjne dotyczące lokali określone w §70 ust. rozporządzenia Egib, organ ewidencyjny ujawnia w Egib:

1. z urzędu, jeżeli taka informacja jest zawarta w doręczonych temu organowi dokumentach przekazywanych przez sądy, notariuszy i organy administracji publicznej,
2. na wniosek wskazanych w §11 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Egib właściwych podmiotów ewidencyjnych, na podstawie doręzonego zaświadczenia o samodzielności lokalu, tj. o którym mowa w art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 24 czerwca 1994r. o własności lokali¹⁶⁹ i dokumentów opracowanych zgodnie z zasadami określonymi art. 2 ust. 5 i 6 tej ustawy.

Ponadto pole powierzchni użytkowej budynku ustalone na podstawie informacji zawartych w projekcie budowlanym starosta ujawnia w ewidencji wtedy, gdy brak jest danych wynikających z obmiarów¹⁷⁰. Również informację o wyposażeniu budynku w wewnątrzbudynkową infrastrukturę techniczną przystosowaną do szybkich łącz, starosta ujawnia w ewidencji:

1. z urzędu, jeżeli taka informacja jest zawarta w doręczonych temu organowi dokumentach przez sądy, notariuszy i organy administracji publicznej,
2. na wniosek właściciela budynku, trwałego zarządcy lub zarządcy nieruchomości, jeżeli do wniosku dołączone zostanie oświadczenie operatora telekomunikacyjnego potwierdzające takie wyposażenie.

1.8.3 Formy wprowadzania zmian do ewidencji gruntów i budynków

Zgodnie z art. 24 ust. 2b p.g.k. aktualizacja informacji zawartych w ewidencji gruntów i budynków następuje:

1. w drodze czynności materialno-technicznej na podstawie: przepisów prawa, wpisów w księgach wieczystych, prawomocnych orzeczeń sądu, orzeczeń sądu w przypadkach dotyczących europejskiego poświadczenia dziedziczenia, ostatecznych decyzji administracyjnych, aktów notarialnych, aktów poświadczenia dziedziczenia, europejskich poświadczeń spadkowych, zgłoszeń budowy budynku, zawiadomień o zakończeniu budowy budynku oraz zgłoszeń rozbiórki budynku, o których mowa odpowiednio w art. 30, art. 54 oraz art. 31 ust. 1 p.b. oraz zgłoszeń dotyczących zmiany sposobu użytkowania budynku lub jego części, o których mowa

¹⁶⁹ Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 716 ze zm.

¹⁷⁰ § 71 ust. 2 rozporządzenia Egib.

w art. 71 ust. 2 p.b., do których właściwy organ nie wniósł sprzeciwu, wpisów w innych rejestrach publicznych, wniosku zainteresowanego podmiotu ewidencyjnego i wskazanej w tym wniosku dokumentacji geodezyjnej przyjętej do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego¹⁷¹, jeżeli wnioskowana zmiana obejmuje informacje gromadzone w ewidencji gruntów i budynków dotyczące nieruchomości znajdujących się w wyłącznym władaniu wnioskodawcy albo wnioskodawców¹⁷²,

2. w drodze decyzji administracyjnej w pozostałych przypadkach¹⁷³.

Obie powyższe formy mogą być zastosowane w postępowaniu aktualizacyjnym wszczętym z urzędu albo na wniosek¹⁷⁴. Zestawiając przepisy regulujące sposoby wszczęcia postępowania aktualizacyjnego (art. 24 ust. 2a p.g.k.) z normami dotyczącymi formy wprowadzenia zmian do Egib (art. 24 ust. 2b p.g.k.) należy stwierdzić:

1. w przypadku postępowania wszczętego z urzędu:

- a. dane lub zmiany wynikające z przepisów prawa oraz z dokumentów przesyłanych organowi ewidencyjnemu przez sądy, notariuszy i organy administracji (art. 23 ust. 1–4 p.g.k.) wprowadzane są do Egib w drodze czynności materialno-technicznej,
- b. dane lub zmiany wynikające z materiałów zasobu albo z wykrycia błędnych informacji wprowadzane są w formie decyzji administracyjnej¹⁷⁵,

2. w przypadku wszczęcia postępowania na wniosek:

- a. dane lub zmiany wynikające z aktów prawnych, czynności, dokumentów etc. wskazanych w (art. 24 ust. 2b pkt 1 lit a-h p.g.k.) wprowadzane w drodze czynności materialno-technicznej,

¹⁷¹ tj. prac geodezyjnych i kartograficznych zgłoszonych i pozytywnie zweryfikowanych w trybie art. 12b p.g.k., więcej w: D. Felcenloben, *Weryfikacja prac geodezyjnych i kartograficznych*, „Samorząd Terytorialny” 2017, nr 1–2, s. 147–158.

¹⁷² Art. 24 ust. 2b pkt 1 lit a–h p.g.k.

¹⁷³ Art. 24 ust. 2b pkt 2 p.g.k.

¹⁷⁴ D. Felcenloben, *Wpis do katastru nieruchomości jako instytucja prawa*, „Rejent” 2010, nr 5, s. 31–49.

¹⁷⁵ Jak wskazał WSA w Warszawie w wyroku z dnia 17 stycznia 2017r., sygn.. IV SA/Wa 2207/16.: „Brak zgłoszenia zmian danych ewidencyjnych, o którym mowa w art. 22 ust. 2 p.g.k., nie zwalnia starosty prowadzącego ewidencję gruntów i budynków z obowiązku aktualizacji operatu ewidencyjnego, jeżeli dysponuje dokumentami umożliwiającymi taką aktualizację. W przypadku gdy aktualizacja wymaga wyjaśnień zainteresowanych lub uzyskania dodatkowych dowodów, starosta przeprowadza w sprawie tej aktualizacji postępowanie administracyjne lub na podstawie art. 22 ust. 3 p.g.k. kieruje do zgłaszających zmiany osób, określonych w art. 20 ust. 2 pkt 1 p.g.k., żądanie dostarczenia dokumentów geodezyjnych, kartograficznych i innych niezbędnych do wprowadzenia zmian w ewidencji gruntów i budynków.”

3. w pozostałych przypadkach dane lub zmiany wprowadzane są w formie decyzji starosty¹⁷⁶.

Przykładem *pozostałego przypadku* (art. 24 ust. 2b pkt 2 p.g.k.), w którym zmiany w Egib w postępowaniu wszczętym na wniosek wprowadzane są w trybie decyzyjnym jest sytuacja, w której wnioskodawcami wprowadzenia zmian do Egib wynikających z dokumentacji geodezyjnej przyjętej do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego nie są wszyscy uprawnieni władający daną nieruchomością. Wynika to z wnioskowania *a contrario* art. 24 ust. 2b pkt 1 lit. h p.g.k., zgodnie z którym: „Aktualizacja informacji zawartych w ewidencji gruntów i budynków następuje w drodze czynności materialno-technicznej na podstawie: [...] wniosku zainteresowanego podmiotu ewidencyjnego i wskazanej w tym wniosku dokumentacji geodezyjnej przyjętej do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, jeżeli wnioskowana zmiana obejmuje informacje gromadzone w ewidencji gruntów i budynków dotyczące nieruchomości znajdujących się w wyłącznym władaniu wnioskodawcy albo wnioskodawców”. W myśl tego przepisu możliwe jest wprowadzenia zmian do Egib w formie czynności materialno-technicznej w zakresie danych wynikających z dokumentacji geodezyjnej przyjętej do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego tylko wtedy, gdy:

1. został złożony w tym zakresie wniosek uprawnionego podmiotu,
2. wnioskodawca lub wnioskodawcy są wyłącznymi władającymi przedmiotem ewidencyjnym w ramach przysługującego tytułu prawnego lub na zasadach samoistnego posiadania.

W każdej odmiennej sytuacji faktycznej aktualizacja Egib jest możliwa tylko w formie decyzji¹⁷⁷. Tym samym ustawodawca przyjął decyzyjny tryb aktualizacji Egib dla przypadków, w których treść dokonanego wpisu do ewidencji mogłaby zostać zakwestionowana przez podmiot uprawniony, co wymagałoby wniesienie odwołania a następnie ewentualnej skargi do sądu administracyjnego¹⁷⁸.

Jak wskazano już uprzednio, szczególny przypadek decyzyjnego trybu wprowadzenia zmian do Egib został uregulowany w art. 20 ust. 2b p.g.k. – mowa o wykazaniu w Egib władających gruntami na zasadach samoistnego posiadania (w zakresie gruntów ze względu na brak księgi wieczystej, zbioru dokumentów albo innych dokumentów nie można ustalić ich właścicieli)¹⁷⁹.

¹⁷⁶ M. Wolanin, *Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno-ewidencyjnej po nowelizacji prawa, cz. IV postępowanie aktualizacyjne*, *Nieruchomości* 2016, nr 12, s. 16.

¹⁷⁷ Więcej w: *Ibidem*, s. 17–18.

¹⁷⁸ E. Stefańska [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne...*, op.cit., s. 321–322.

¹⁷⁹ Szczególny tryb takiego postępowania przedstawiono w części dotyczącej „danych podmiotowych Egib”,

Jednocześnie na podstawie art. 24 ust. 2c p.g.k. odmowa aktualizacji informacji zawartych w Egib również następuje wyłącznie w drodze decyzji administracyjnej (w przypadku działania z urzędu w trybie administracyjnym możliwe jest umorzenie postępowania). Należy również dodać, iż zmiany wprowadzane w Egib (nawet w drodze decyzji) są wtórne wobec dokumentów uzyskiwanych w innych postępowaniach (sądowych, administracyjnych) stanowiących podstawę prawną wprowadzenia tych zmian, zatem decyzja w sprawie aktualizacji Egib ma charakter deklaratoryjny¹⁸⁰, tj. wpis dokonany na jej podstawie jedynie „ewidencjonuje” powstały już fakt prawny¹⁸¹.

Gdy aktualizacja Egib odbywa się w trybie decyzyjnym, to decyzja ta jest doręczana wszystkim (i wyłącznie) stronom postępowania. Jak wskazał WSA w Rzeszowie: „decyzja o odmowie dokonania zmian w operacie ewidencji gruntów nie dotyczy interesu prawnego innych osób, niż osoby wykazane w tej ewidencji, jako posiadające określony tytuł prawny. W takim przypadku doręczanie tej decyzji powinno być ograniczone tylko do tych osób”¹⁸². Natomiast w myśl §49 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Egib w przypadku, gdy aktualizacja dokonywana jest w formie czynności materialno-technicznej na podstawie wyłącznie dokumentacji geodezyjnej przyjętej do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego dotyczącej pola powierzchni działki ewidencyjnej, rodzaju lub pola powierzchni użytków gruntowych i głównej funkcji budynku¹⁸³, to o dokonanych zmianach we wskazanym zakresie organ ewidencyjny zawiadamia właściwe podmioty ewidencyjne oraz użytkowników wieczystych gruntów, jednostki organizacyjne sprawujące zarząd lub trwały zarząd nieruchomości, państwowe osoby prawne, którym Skarb Państwa powierzył w stosunku do jego nieruchomości wykonywanie prawa własności lub innych praw rzeczowych, organy administracji publicznej, które gospodarują nieruchomościami wchodzącymi w skład zasobu nieruchomości Skarbu Państwa oraz gminnych, powiatowych i wojewódzkich zasobów nieruchomości, a także użytkowników gruntów państwowych i samorządowych.

W powołanym zawiadomieniu organ ewidencyjny zobowiązany jest umieścić m.in. oznaczenie dokumentu, który stanowił podstawę do zmiany oraz datę wprowadzenia zmiany¹⁸⁴. Kwestia ta jest o tyle istotna, że „Datą zmiany treści ewidencji jest data określona w zawiadomieniu. Powinna być ona również odnotowana w dzienniku zmian”¹⁸⁵.

¹⁸⁰ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 marca 2012r., sygn. III SA/Łd 24/12.

¹⁸¹ T. Stawecki, *op.cit.*, s. 88.

¹⁸² Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 września 2008r., sygn. II SA/Rz 67/08.

¹⁸³ Tj. w zakresie przedmiotowym.

¹⁸⁴ § 49 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Egib.

¹⁸⁵ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 października 2015r., sygn. I SA/Kr 1261/15.

Mimo że zmiany w Egib mają charakter deklaratoryjny i wtórny do czynności na podstawie których są wprowadzane, dopiero od tej daty zmieniona treść Egib jest skuteczna i może wpływać na sytuację faktyczną i prawną. Wynika to z faktu, iż aktualizacja Egib nie może powodować skutków prawnych z mocą wsteczną gdyż odzwierciedla stan aktualny¹⁸⁶, zatem zmiany w Egib mają skutek *ex nunc*, tj. na przyszłość, a nie skutek *ex tunc*¹⁸⁷. Z tego względu, nawet jeżeli aktualizacja Egib polega na usunięciu błędów, to w okresie do momentu wprowadzenia zmiany w bazie danych ewidencyjnych *de facto* wiążącym jest stan nieprawidłowy, jak wskazał WSA w Łodzi: „Co prawda w pojęciu aktualizacja ewidencji gruntów i budynków mieści się także usuwanie (prostowanie) błędnych wpisów bazy danych ewidencyjnych. Tym niemniej czym innym jest prostowanie błędnych danych w ewidencji, mających charakter oczywistych pomyłek (w świetle złożonych dokumentów), a czym innym prostowanie przez organ ewidencyjny merytorycznych zapisów zawartych w dokumentacji sporządzonej przez uprawnionych geodetów. [...] usunięcie wpisu z ewidencji gruntów następuje w ramach aktualizacji i dokonuje się nową zmianą obowiązującą od momentu jej ujawnienia”¹⁸⁸.

Od aktualizacji Egib dokonanej w formie decyzji administracyjnej służy odwołanie do Wojewódzkiego Inspektora Nadzoru Geodezyjnego i Kartograficznego, który jest organem wyższego stopnia w rozumieniu art. 17 pkt 1 KPA w stosunku do organów administracji geodezyjnej i kartograficznej¹⁸⁹. Oznacza to, że tylko ten organ administracji jest właściwy do rozpatrywania środków odwoławczych wniesionych od orzeczenia wydanego przez organ pierwszej instancji w sprawach ewidencyjnych i nie jest zatem możliwe, aby przeznaczone mu funkcje sprawowały inne organy, jak np. samorządowe kolegium odwoławcze¹⁹⁰. Następnie stronie przysługuje skarga do sądu administracyjnego¹⁹¹.

Przepisy p.g.k. nie wskazują w jakim trybie należy kwestionować aktualizację Egib przeprowadzoną w formie czynności materialno-technicznej. Za prawidłowe należy uznać stanowisko¹⁹², iż w takiej sytuacji czynność tę można zaskarżyć bezpośrednio

¹⁸⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 września 2010r., sygn. IV SA/Wa 963/10.

¹⁸⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 października 2008r., sygn. III SA/Gd 316/08.

¹⁸⁸ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 października 2016r., sygn. III SA/Łd 573/16. Należy jednak wskazać stanowisko, zgodnie z którym brak możliwości dokonywania z mocą wsteczną wpisów do Egib nie wyklucza możliwości wydania przez organ ewidencyjny decyzji w przedmiocie usunięcia lub sprostowania wpisu do ewidencji, jeżeli wpis ten był dotknięty poważną wadą i w sposób oczywisty nie odpowiadał stanowi faktycznemu już w dacie jego dokonania (*vide* wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 czerwca 2010r. sygn. III SA/Gd 114/10).

¹⁸⁹ Art. 7b ust. 2 pkt 2 p.g.k.

¹⁹⁰ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 października 2011r., sygn. III SA/Lu 344/11.

¹⁹¹ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 28 lutego 2013r., sygn. II SA/Ke 59/13.

¹⁹² E. Stefańska [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne...*, op.cit., s. 322.

do sądu administracyjnego w oparciu o art. 3 §2 pkt 4 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁹³. Ponadto bez wątpienia, w przypadku wprowadzenia zmiany, z którą nie zgadza się podmiot posiadający stosowny tytuł prawny, może on wystąpić z wnioskiem o wprowadzenie kolejnej zmiany w celu powrotu do „pierwotnej” treści Egib.

1.8.4 Źródła danych ewidencyjnych

Wskazane w art. 22 ust. 3 i 4, art. 23 ust. 1 i 4 oraz art. 24 ust. 2a i 2b p.g.k. a także w §12 ust. 1 rozporządzenia Egib¹⁹⁴ przepisy prawa, orzeczenia, akty, decyzje, dokumenty, rejestry i informacje stanowią zamknięty katalog źródeł danych ewidencyjnych. Z tego względu organ ewidencyjny nie jest uprawniony do wprowadzania zmian w Egib na podstawie innych aktów, dokumentów czy czynności¹⁹⁵. Organ ewidencyjny nie powinien weryfikować dokumentów będących podstawą zmiany¹⁹⁶. Z tego względu poszczególne źródła muszą jednoznacznie określać zakres zmian jakie mają być wprowadzone¹⁹⁷. Co więcej, dane zawarte w Egib powinny być bezsporne, co w szczególności dotyczy ujawniania danych podmiotowych, gdyż wyklucza to samodzielne rozstrzygnięcie przez organ rejestrujący wszelkich kwestii związanych z prawem do nieruchomości¹⁹⁸.

Mając na uwadze powyższe, w celu wprowadzenia zmian w Egib podmiot wnioskujący o ich dokonania musi przedłożyć organowi ewidencyjnemu stosowne dokumenty, przeciwstawne do danych ewidencyjnych, z którymi się nie zgadza. Jeżeli takowych nie posiada, przed wystąpieniem z wnioskiem o aktualizację Egib powinien podjąć działania w celu ich uzyskania¹⁹⁹. Należy podkreślić, iż zadaniem organu ewidencyjnego nie jest prowadzenie postępowania dowodowego i wytwarzanie takich dokumentacji na żądanie wnioskującego podmiotu. Z tego względu, jeżeli dany wniosek nie zostanie poparty żadnymi dokumentami wskazującymi na konieczność dokonania zmiany wpisu, organ ewidencyjny odmówi dokonania wpisu²⁰⁰.

¹⁹³ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U z 2018r., poz. 1302 ze zm.

¹⁹⁴ Których treść wskazana została już uprzednio,

¹⁹⁵ G. Ninard, *op.cit.*, s. 72.

¹⁹⁶ Zgodnie z p.g.k. weryfikacja prac geodezyjnych i kartograficznych nie odbywa w trakcie postępowania aktualizacyjnego ale podczas przyjmowania ich do zasobu geodezyjnego i kartograficznego na podstawie art. 12b p.g.k. Jednakże sądy administracyjne wskazują, iż przyjęcie takiej dokumentacji do zasobu nie zwalnia organu od jego oceny jako środka dowodowego w toku postępowania administracyjnego (Wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 kwietnia 2008r., sygn. III SA/Kr 119/08), podobnie E. Stefańska [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne...*, *op.cit.*, s. 324–325.

¹⁹⁷ Wyrok NSA z dnia 23 września 2014r., sygn. I OSK 385/13.

¹⁹⁸ Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2017r., sygn. I OSK 184/17.

¹⁹⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 31 sierpnia 2016r., II SA/Gl 458/16.

²⁰⁰ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 października 2017r., sygn. II SA/Sz 990/17.

1.8.5 Modernizacja ewidencji gruntów i budynków

Powyżej opisane procedury aktualizacyjne mają charakter indywidualny. Natomiast rodzajem globalnej aktualizacji danych zawartych w Egib jest procedura modernizacyjna. W jej ramach, z urzędu dokonuje się zmiany danych dotyczących gruntów, budynków i lokali, w granicach jednego, kilku lub kilkunastu obrębów ewidencyjnych²⁰¹.

Zgodnie z §55 rozporządzenia Egib modernizacja ewidencji, to zespół działań technicznych, organizacyjnych i administracyjnych podejmowanych przez starostę w celu:

1. uzupełnienia bazy danych ewidencyjnych i utworzenia pełnego zakresu zbiorów danych ewidencyjnych zgodnie z wymogami rozporządzenia,
2. modyfikacji istniejących danych ewidencyjnych do wymagań określonych w rozporządzeniu.

Procedura przeprowadzania modernizacji została unormowana w art. 24a p.g.k. W literaturze wskazuje się, że z przepisów art. 24a u.p.g.k. w zw. z §55 i 57²⁰² r.e.g.i.b. wynika, że na proces modernizacji ewidencji gruntów i budynków składają się działania, których celem jest:

1. opracowanie projektu modernizacji,
2. wyłonienie w ramach zamówienia publicznego wykonawcy prac geodezyjnych związanych z modernizacją Egib,
3. podanie do publicznej wiadomości informacji o rozpoczęciu prac geodezyjnych związanych z modernizacją Egib,
4. wykonanie prac geodezyjnych zgodnie ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia publicznego,
5. kontrola opracowań geodezyjnych powstałych w wyniku realizacji zamówienia publicznego,
6. przekazanie do publicznej wiadomości informacji o terminie i miejscu wyłożenia projektu operatu opisowo-kartograficznego,
7. wyłożenie projektu operatu opisowo-kartograficznego do wglądu zainteresowanych na okres 15 dni roboczych, protokolarne utrwalanie zgłoszonych uwag, rozpatrzenie

²⁰¹ M. Wolanin, *Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno-ewidencyjnej po nowelizacji prawa, cz. IV...*, op.cit., s. 20.

²⁰² Zgodnie ze wskazanym przepisem: „1. Modernizacja ewidencji może być wykonywana etapami dostosowanymi do wysokości dostępnych na ten cel środków finansowych oraz priorytetów wynikających z potrzeb państwa, jednostek samorządu terytorialnego, przedsiębiorców oraz obywateli. 2. Etapy modernizacji, o których mowa w ust. 1, określa się w projekcie modernizacji ewidencji gruntów i budynków. 3. Projekt modernizacji ewidencji sporządza starosta dla całej jednostki ewidencyjnej lub jej części. 4. Częścią składową projektu modernizacji ewidencji jest mapa przeglądowa, o której mowa w § 8 ust. 2.”

tych uwag, a następnie przekazanie zainteresowanym treści rozstrzygnięcia o sposobie rozpatrzenia uwag i zamieszczenie w tej sprawie stosownej wzmianki w protokole,

8. ogłoszenie w dzienniku urzędowym województwa informacji o tym, że projekt operatu opisowo-kartograficznego stał się operatem opisowo-kartograficznym,
9. przeprowadzenie postępowań administracyjnych w sprawie zarzutów zgłoszonych do danych zawartych w operacie opisowo-kartograficznym i wydanie w tej sprawie decyzji administracyjnych²⁰³.

Odnosząc się do wskazanego powyżej pkt 9 w myśl art. 24a ust. 9 po upływie ustawowych terminów wskazanych w art. 24a każdy, czyjego interesu prawnego dotyczą dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków ujawnione w operacie opisowo-kartograficznym, może w terminie 30 dni²⁰⁴ od dnia ogłoszenia w dzienniku urzędowym województwa informacji, że projekt operatu opisowo-kartograficznego stał się operatem opisowo-kartograficznym, zgłaszać zarzuty do tych danych, czyli danych nowych, wprowadzonych w ramach modernizacji²⁰⁵. O uwzględnieniu lub odrzuceniu zarzutów organ rozstrzyga w drodze decyzji (wcześniej nie jest do tego zobowiązany na żadnym z etapów). W rezultacie, decyzję w tym zakresie można uznać za odmianę aktualizacji Egib dokonywaną w trakcie procedury modernizacyjnej, w której weryfikowane są czynności i efekty przeprowadzonej modernizacji²⁰⁶.

Należy podkreślić, że upływ powyższego terminu na zgłoszenie zarzutów w ramach procedury modernizacyjnej nie skutkuje tym, że dane wprowadzone do Egib w jej rezultacie są niewzruszalne²⁰⁷. Mianowicie, w myśl art. 24a ust. 12 p.g.k. podniesienie takich zarzutów należy traktować jako wnioski o zmianę danych objętych Egib, czyli o przeprowadzenie postępowania aktualizacyjnego, co wiąże się z wykazaniem, że dane w niej zawarte są niezgodne ze stanem rzeczywistym i poparciem tego stosownym dowodami.

1.9 Zakres wykorzystania danych ewidencyjnych

Ewidencjonowanie danych w Egib nie służy wyłącznie samemu rejestrowaniu, lecz także pozyskaniu informacji, które następnie będą wykorzystane przez organy władzy publicznej w trakcie realizacji ich zadań. Z tego względu funkcja ewidencyjna Egib jest podporządkowana innym istotnym zadaniom przypisanym temu rejestrowi, w tym m.in. funkcji informacyjnej.

²⁰³ W. Radzio [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne...*, op.cit., s. 251–252.

²⁰⁴ Należy zaznaczyć, iż w celu obliczania terminów w ramach procedury modernizacyjnej należy stosować przepisy KPA (*vide*: wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 marca 2012r., sygn. II SA/Rz 59/12).

²⁰⁵ Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2012r., sygn. I OSK 1062/11.

²⁰⁶ M. Wolanin, *Wybrane zagadnienia materialnoprawne i prawnoprocesowe aktualizacji ewidencji gruntów i budynków, cz. II...*, op.cit., s. 8.

²⁰⁷ Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2011r., sygn. I OSK 4/11.

Jak wskazał D. Felcenloben: „Powiązanie funkcji ewidencyjnej z innymi zadaniami (funkcja informacyjna), jakie pełni kataster nieruchomości, powoduje, iż dane te powinny być gromadzone i aktualizowane w sposób zapewniający ich wiarygodność i aktualność przy jednoczesnym zagwarantowaniu realizacji funkcji kontrolnej organu prowadzącego rejestr. W przeciwnym bowiem razie kataster nieruchomości jako urzędowy rejestr publiczny pozbawiony będzie domniemania wiarygodności zgromadzonych danych wydawanych zainteresowanym, a tym samym ograniczone zostaną jego inne funkcje, w tym w szczególności informacyjna, kontrolna i prawotwórcza (w ograniczonym zakresie)”²⁰⁸. Innymi słowy, prowadzenie Egib w zgodzie z jej zasadami, w szczególności zasady zupełności (w tym aktualności) powinno pozwolić na sprawne wykonywanie zadań przez organy, dla których dane ewidencyjne stanowią podstawę w procesie decyzyjnym.

Zgodnie z art. 21 p.g.k. podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w Ewidencji. Ustawodawca tym samym uznał Egib za podstawowe źródło informacji o gruntach, budynkach i lokalach w zakresie tych zadań publicznych. Mając na uwadze, iż Egib pozwala na uzyskanie kompleksowych informacji dotyczących:

1. lokalizacji obiektów,
2. wymiarów i kształtów zarejestrowanych obiektów,
3. podstawowych cech przyrodniczych i technicznych,
4. sposobu użytkowania,
5. stanu prawnego²⁰⁹,

to nie można odmówić racjonalności takiemu rozwiązaniu. Jednocześnie Ewidencja ma charakter dokumentu urzędowego. W rezultacie, przysługuje jej domniemanie wiarygodności, więc organ administracji publicznej nie może pominąć danych zawartych w Egib (o ile nie przeprowadzi przeciwdowodu).

Należy w tym miejscu przypomnieć, iż Egib ma charakter wyłącznie techniczno-deklaratoryjny i nie kreuje żadnych stanów prawnych. Z tego względu pojawiający się pogląd o wiążącym charakterze danych przedmiotowych Egib dla organów władzy publicznej kłóci się z jej charakterem prawnym jako rejestru publicznego będącego dokumentem urzędowym, który można obalić przeciwdowodem. Kwestia

²⁰⁸ D. Felcenloben, *Zadania katastru nieruchomości jak rejestru publicznego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 2, s. 23.

²⁰⁹ J. Konieczna, *op.cit.*, s. 74.

ta, w szczególności w zakresie wpływu Egib na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, zostanie opisana w dalszej części dysertacji.

Niemniej jednak, zgodnie z literalnym brzmieniem art. 21 ust. 1 p.g.k. Ewidencji stanowi podstawowe źródło informacji dla:

1. planowania gospodarczego,
2. planowania przestrzennego,
3. wymiaru podatków i świadczeń,
4. oznaczenia nieruchomości w księgach wieczystych,
5. statystyki publicznej,
6. gospodarki nieruchomościami,
7. ewidencji gospodarstw rolnych.

Ponadto w literaturze wskazuje się na wykorzystanie danych z Ewidencji w zarządzaniu kryzysowym²¹⁰.

Wymaga podkreślenia, iż zakres danych ewidencyjnych wykorzystywanych w tych dziedzinach określają regulujące je przepisy. Determinują one też czy organy władzy publicznej są nimi związane materialnie.

1.9.1 Planowanie Gospodarcze

Zgodnie z art. 21 p.g.k. dane z Egib powinny być wykorzystywane w planowaniu gospodarczym, której podstawowym aktem prawnym jest ustawa z 6 grudnia 2006r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju²¹¹. Przez politykę rozwoju rozumie się zespół wzajemnie powiązanych działań podejmowanych i realizowanych w celu zapewnienia trwałego i zrównoważonego rozwoju kraju, spójności społeczno-gospodarczej, regionalnej i przestrzennej, podnoszenia konkurencyjności gospodarki oraz tworzenia nowych miejsc pracy w skali krajowej, regionalnej lub lokalnej²¹². Ponadto samorząd województwa określa strategię rozwoju województwa, uwzględniającą m.in. cele kształtowanie i utrzymanie ładu przestrzennego²¹³.

²¹⁰ A. Trysuła, *Kataster nieruchomości w zarządzaniu kryzysowym* [w:] *Wybrane aspekty prawne i organizacyjne polskiego katastru nieruchomości*, Olsztyn 2015, s. 97–109.

²¹¹ Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, t.j. Dz. U. z 2017r., poz. 1376 ze zm.

²¹² *Ibidem*, Art. 2

²¹³ Art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998r. o samorządzie województwa, t.j. Dz. U. z 2017r., poz. 2096 ze zm.

1.9.2 Planowanie przestrzenne

Aktem prawnym regulującym kwestie planowania przestrzennego jest ustawa z 27 marca 2003r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym²¹⁴. Określa ona zasady kształtowania polityki przestrzennej przez jednostki samorządu terytorialnego i organy administracji rządowej oraz zakres i sposoby postępowania w sprawach przeznaczania terenów na określone cele oraz ustalania zasad ich zagospodarowania i zabudowy, przyjmując ład przestrzenny i zrównoważony rozwój za podstawę tych działań²¹⁵.

Przy planowaniu przestrzennym wykorzystywane są przede wszystkim zawarte w ewidencji gruntów i budynków informacje dotyczące grup rejestrowych i przebiegu linii granicznych²¹⁶. Świadczy o tym m.in. art. 16 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, zgodnie z którym plan miejscowy sporządza się w skali 1:1000 z wykorzystaniem urzędowych kopii map zasadniczych albo (w przypadku ich braku) map katastralnych, gromadzonych w państwowym zasobie geodezyjnym i kartograficznym. Z tej perspektywy wypowiedział się WSA w Warszawie: „[...] jedynie została ustalona kwestia, że jako podstawę rysunku planu może stanowić mapa zasadnicza, ewentualnie katastralna o odpowiedniej skali. Ustawa i rozporządzenie natomiast nie przesądza, że przyjęte oznaczenia na mapie przeznaczonej na rysunek planu «zastępują» informacje wynikające z ewidencji gruntów i budynków. Natomiast przepis art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jedn.: Dz. U. z 2010r. Nr 193, poz. 1287, z późn. zm.) stanowi, że podstawą planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki państwowej i gospodarki gruntami powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków. Z przepisu tego wynika jednoznacznie, że ewidencja gruntów i budynków jest urzędowym źródłem informacji faktycznych wykorzystywanych w postępowaniach administracyjnych, w tym i w postępowaniu planistycznym. Od tej reguły nie zostały przewidziane żadne wyjątki, a zatem organy w toku procedury planistycznej mają obowiązek opierać się na danych wynikających z tej ewidencji, nie zaś danych wynikających z map. Mapy te bowiem nie uzyskały statusu urzędowego i oficjalnego źródła informacji co do rodzaju użytku gruntowego”²¹⁷.

²¹⁴ Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, t.j. Dz. U. z 2017r. poz. 1073 ze zm.

²¹⁵ *Ibidem*, Art. 1 ust. 1.

²¹⁶ E. Stefańska, [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne...*, op.cit., s. 312–313.

²¹⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lipca 2013r., sygn. IV SA/Wa 1035/13.

Podobne rozwiązanie przyjęto w art. 52 ust. 2 pkt 1 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, zgodnie z którym wniosek o ustalenie lokalizacji inwestycji celu publicznego powinien zawierać część graficzną określającą granice terenu objętego wnioskiem, przedstawione na kopii mapy zasadniczej lub, w przypadku jej braku, na kopii mapy katastralnej, przyjętych do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, obejmujących teren, którego wniosek dotyczy, i obszaru, na który ta inwestycja będzie oddziaływać, w skali 1:500 lub 1:1000, a w stosunku do inwestycji liniowych również w skali 1:2000²¹⁸. O dopuszczalności mapy katastralnej w takim postępowaniu wypowiedział się NSA: „W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie ma też powodów do kwestionowania części graficznej decyzji i części graficznej wyników analizy dlatego, że zostały sporządzone na kopii mapy ewidencyjnej (katastralnej), a nie na kopii mapy zasadniczej”²¹⁹. Należy jednak podkreślić, że mapa pochodząca z zasobu geodezyjnego i kartograficznego powinna być aktualna, tak aby odzwierciedlała stan faktyczny i prawny nieruchomości zlokalizowanych na obszarze, na który będzie oddziaływała planowana inwestycja²²⁰.

1.9.3 Wymiar podatków i świadczeń

Dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią także podstawę wymiaru tych podatków i świadczeń, które są wymierzone od powierzchni gruntu, budynku lub lokalu. W oparciu o te dane wymierzone są w szczególności: podatek rolny, podatek leśny i podatek od nieruchomości. Powszechnie przyjęto, że o zastosowaniu jednego z trzech wymienionych powyżej rodzajów podatku przesądzająca będzie klasyfikacja danego gruntu w Egib²²¹. Takie stanowisko jest również dominujące w orzecznictwie sądowo administracyjnym, mianowicie jak wskazał NSA „o sposobie kwalifikacji gruntu, dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości, nie tyle decyduje sposób rzeczywistego wykorzystania nieruchomości, ile jej funkcje wskazane w ewidencji gruntów i budynków”²²². Zasadność tego stanowiska zostanie przeanalizowana w późniejszej części dysertacji.

1.9.3.1 Podatek rolny

Zgodnie z art. 1 u.p.r. opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w Ewidencji jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach

²¹⁸ Z. Niewiadomski, *Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 417.

²¹⁹ Wyrok NSA z dnia 21 października 2016r., sygn. II OSK 91/15.

²²⁰ A. Despot-Mładanowicz [w:] *Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Komentarz*, M. Wierzbowski, A. Plucińska-Filipowicz (red.), Warszawa 2018, s. 626.

²²¹ D. Felcenloben, *Wyłączenie gruntów z produkcji rolnej w kontekście aktualizacja ewidencji gruntów i budynków*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 4, s. 62.

²²² Wyrok NSA z dnia 14 lipca 2016r., sygn. II FSK 1300/14.

rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Natomiast w myśl art. 4 u.p.r. podstawę opodatkowania podatkiem rolnym stanowi: dla gruntów gospodarstw rolnych liczba hektarów przeliczeniowych ustalana na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do okręgu podatkowego, natomiast dla pozostałych gruntów liczba hektarów wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Mając na uwadze powyższe uregulowania, o tym, czy dany grunt stanowi użytek rolny oraz o podstawie jego opodatkowania decydują zapisy w Egib, co zdaniem zdecydowanej większości orzecznictwa nie może być kwestionowane przez organy podatkowe. Jak przykładowo wskazał Naczelny Sąd Administracyjny „O tym czy dany grunt jest użytkiem rolnym dla celów podatkowych decyduje wyłącznie zapis w ewidencji gruntów. Wykluczona jest zatem możliwość prowadzenia przeciwdowodu w trybie art. 194 §3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) przez inne organy, w tym także podatkowe, na okoliczność faktycznego wykorzystywania gruntów lub ich faktycznego charakteru”²²³.

O opodatkowaniu gruntu podatkiem rolnym decyduje więc klasyfikacja gruntu w Egib, a nie to, co na gruncie jest w rzeczywistości czy w jaki sposób jest wykorzystywany. W rezultacie nawet jeżeli grunty sklasyfikowane w Egib jako budowlane będą wykorzystywane na działalność rolniczą, to grunt taki w dalszym ciągu będzie opodatkowany podatkiem od nieruchomości, jak bowiem wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu: „Opodatkowane podatkiem rolnym są grunty sklasyfikowane ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, tym bardziej, gdy na nich prowadzona jest działalność rolnicza, nie zaś jedynie wówczas, gdy jest prowadzona działalność rolnicza”²²⁴.

Pojęcie użytków rolnych zawarto w §68 rozporządzenia Egib, zgodnie z którym użytki rolne dzielą się na:

1. grunty orne, oznaczone symbolem R,
2. sady, oznaczone symbolem S,
3. łąki trwałe, oznaczone symbolem Ł,
4. pastwiska trwałe, oznaczone symbolem Ps,
5. grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem Br,
6. grunty pod stawami, oznaczone symbolem Wsr,
7. grunty pod rowami, oznaczone symbolem W,

²²³ Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2013r., sygn. I FSK 1150/11.

²²⁴ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 marca 2016r., sygn. I SA/Wr 1909/15.

8. grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, oznaczone symbolem Lzr,
Zaliczenie gruntów do poszczególnych użytków gruntowych określa załącznik nr 6 do rozporządzenia Egib²²⁵, w związku z czym:

1. Do gruntów ornych (R) zalicza się grunty:
 - a. poddane stałej uprawie mechanicznej mającej na celu produkcję rolniczą lub ogrodniczą,
 - b. nadające się do uprawy, o której mowa w pkt 1, ale zajęte pod plantacje chmielu, wikliny lub drzew ozdobnych, w tym choinek, oraz szkółki ozdobnych drzew lub krzewów, lub na których urządzone zostały rodzinne ogrody działkowe,
 - c. zajęte pod urządzenia i budowle wspomagające produkcję rolniczą lub ogrodniczą i położone poza działką siedliskową,
 - d. utrzymywane w postaci ugoru lub odłogowane.
2. Do sadów zalicza się grunty o powierzchni co najmniej 0,1000ha, na których w zwartym nasadzeniu rosną drzewa owocowe lub krzewy owocowe (minimum 600 drzew lub 2000 krzewów na 1ha) lub na których założone zostały szkółki owocowych drzew lub krzewów, lub winnice.
3. Do łąk trwałych zalicza się grunty pokryte zwartą wieloletnią roślinnością, złożoną z licznych gatunków traw, roślin motylkowych i ziół, tworzących ruń łąkową, systematycznie koszoną, a w rejonach górskich hale i połoniny z zasady koszone.
4. Do pastwisk trwałych (Ps) zalicza się grunty pokryte podobną jak na łąkach roślinnością, na których z reguły wypasane są zwierzęta gospodarskie, a w rejonach górskich hale i połoniny, które z zasady nie są koszone, lecz na których wypasane są zwierzęta gospodarskie, w tym grunty zajęte pod urządzenia wspomagające hodowlę zwierząt gospodarskich, takie jak wiaty oraz kojce dla tych zwierząt, położone poza działką siedliskową.
5. Do gruntów rolnych zabudowanych (Br) zalicza się grunty zajęte pod:
 - a. budynki przeznaczone do produkcji rolniczej, nie wyłączając produkcji rybnej, w szczególności: spichlerze, przechowalnie owoców i warzyw, stodoły, budynki inwentarskie, budynki na sprzęt rolniczy, magazyny i sortownie ryb, wylęgarnie ryb, podchowalnie ryb, wędzarnie, przetwornie, chłodnie, a także budowle i urządzenia rolnicze, w szczególności: zbiorniki na płynne odchody zwierzęce, płyty do składowania obornika, silosy na kiszonki, silosy na zboże i pasze,

²²⁵ D. Felcenloben, *Gleboznawcza klasyfikacja gruntów zasady aktualizacji danych*, „Samorząd Terytorialny” 2012.

komory fermentacyjne i zbiorniki biogazu rolniczego, a także instalacje służące do otrzymywania biogazu rolniczego, place składowe, place postojowe i manewrowe dla maszyn rolniczych,

- b. budynki przeznaczone do przetwórstwa rolno-spożywczego, z wyłączeniem gruntów zajętych pod przemysłowe zakłady przetwórstwa rolniczego bazujących na surowcach pochodzących spoza gospodarstwa rolnego, w skład którego wchodzi te budynki,
- c. budynki mieszkalne oraz inne budynki i urządzenia, takie jak: komórki, garaże, szopy, kotłownie, podwórza, śmietniki, składowiska odpadów, jeżeli z gruntami, budynkami, budowlami lub urządzeniami, o których mowa w pkt 1 i 2, tworzą zorganizowaną całość gospodarczą i są położone w tej samej miejscowości lub w bezpośrednim sąsiedztwie w miejscowości sąsiedniej.

a także:

- grunty położone między powyższymi budynkami i urządzeniami, lub w bezpośrednim sąsiedztwie tych budynków i urządzeń, i niewykorzystywane na inny cel, który uzasadniałby zaliczenie ich do innej grupy użytków gruntowych, w tym zajęte pod rabaty, kwietniki, warzywniki,
- grunty zajęte pod budynki, budowle i urządzenia, o których mowa w ust. 1, niewykorzystywane obecnie do produkcji rolniczej, jeżeli grunty te nie zostały wyłączone z produkcji rolnej w rozumieniu ustawy z dnia 3 lutego 1995r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych²²⁶.

Natomiast w przypadku gdy w skład siedliska usytuowanego na gruncie rolnym wchodzi wyłącznie budynek mieszkalny i komórki, garaże, szopy, kotłownie, podwórza, śmietniki, składowiska odpadów, to grunt w granicach tego siedliska zalicza się do gruntów rolnych zabudowanych, jeżeli z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego albo z decyzji o warunkach zabudowy wydanej w związku z budową tego budynku wynika, że przeznaczony jest tylko pod zabudowę zagrodową, albo też z projektu budowlanego stanowiącego załącznik do ważnego pozwolenia na budowę lub zgłoszenia budowy upoważniającego do rozpoczęcia budowy wynika, że na gruncie tym mogą być budowane budynki i urządzenia przeznaczone do produkcji rolniczej i przetwórstwa rolniczego.

²²⁶ Ustawa z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych, t.j. Dz. U. z 2015r. poz. 909, 1338 i 1695 oraz z 2016r. poz. 904.

1. Do gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych zalicza się grunty, będące enklawami lub półenklawami użytków rolnych, na których znajdują się śródpolne skupiska drzew i krzewów lub tylko drzew, w wieku powyżej dziesięciu lat, niezaliczone do lasów lub sadów.
2. Do gruntów pod stawami (Wsr) zalicza się grunty pod zbiornikami wodnymi (z wyjątkiem jezior i zbiorników zaporowych z urządzeniami do regulacji poziomu wód), wyposażonymi w urządzenia hydrotechniczne nadające się do chowu, hodowli i przetrzymywania ryb, obejmujące powierzchnię ogroblowaną wraz z systemem rowów oraz tereny przyległe do stawów i z nimi związane, a należące do obiektu stawowego.
3. Do gruntów pod rowami (R) zalicza się grunty zajęte pod otwarte rowy pełniące funkcje urządzeń melioracji wodnych szczegółowych dla gruntów wykorzystywanych do produkcji rolniczej.

Wszystkie wyżej wymienione grunty na potrzeby opodatkowania są użytkami rolnymi i w związku z tym podlegają pod podatek rolny. Należy podkreślić, iż powyższe wyliczenie ma charakter zamknięty i w związku z tym za użytki rolne można uznać jedynie grunty tam wymienione. Żaden inny grunt nie jest użytkiem rolnym, nawet wówczas, gdy posiada klasyfikację gleboznawczą gruntu. W związku z tym grunty oznaczone np. Bz/RIII, dr/PsIV, E/PsII, Tr/RVI nie mogą być uznane za użytek rolny, przede wszystkim dlatego, że nie są wymienione w §68 rozporządzenia Egib. Grunty niebędące użytkami rolnymi są objęte podatkiem od nieruchomości. Niektóre z nich korzystają ze zwolnienia od podatku od nieruchomości albo na mocy art. 7 u.p.o.l. (użytki ekologiczne), albo też na mocy uchwał rad gmin (zwalniane są drogi położone na gruntach gospodarstwa rolnego np. dr-RII). Nie zmienia to jednak faktu, że podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

1.9.3.2 Podatek leśny

Od dnia 1 stycznia 2003r. zasady opodatkowania podatkiem leśnym reguluje u.p.l., która w tym zakresie zastąpiła dotychczasowe postanowienia art. 6 ust. 2 oraz rozdziału 9 ustawy o lasach²²⁷. Zmiana została dokonana, ponieważ uznano, że pozostawienie w jednej ustawie materii obejmującej problematykę zachowania, ochrony i powiększania zasobów leśnych, prowadzenia gospodarki leśnej oraz opodatkowania lasów nie jest właściwe z punktu widzenia podstawowych zasad systemu podatkowego. Ustawa o lasach nie jest ustawą podatkową,

²²⁷ Ustawa z dnia 28 września 1991r. o lasach, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 2129.

dlatego zdecydowano się na wyłączenie przepisów o podatku leśnym z ustawy o lasach i unormowanie tego podatku w odrębnej ustawie²²⁸.

Zgodnie z art. 1 ust. 2 u.p.l. „Lasem w rozumieniu ustawy są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy”. W rezultacie o statusie danego gruntu jako lasu dla celów podatkowych przesądza aktualny wpis w Egib. Jak wskazał NSA: „Skoro ustawodawca w art. 1 ust. 2 u.p.l. wprost odniósł się do sposobu sklasyfikowania gruntu jako lasu w ewidencji gruntów i budynków, a jednocześnie nie wspominał w art. 1 u.p.l. o rzeczywistym wykorzystaniu gruntów, to oznacza, że podatkowi leśnemu podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy (Ls), a tak właśnie zostały sklasyfikowane grunty, o których mowa w niniejszej sprawie. Na gruncie art. 1 u.p.l. przyjąć więc należy, że dla prawidłowego określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem leśnym nie jest konieczne ustalenie, czy jest on zajęty na wykonywanie działalności leśnej”²²⁹.

Zgodnie z §68 ust. 2 rozporządzenia Egib grunty leśne dzielą się na:

1. lasy, oznaczone symbolem Ls,
2. grunty zadrzewione i zakrzewione, oznaczone symbolem Lz²³⁰.

Natomiast w przypadku zadrzewień śródpolnych, zaistniałych na gruntach objętych klasyfikacją gleboznawczą tereny te oznacza się symbolem złożonym z liter Lz oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, np. Lz-R, Lz-Ł, Lz-Ps.

Zaliczenie gruntów do poszczególnych użytków gruntowych określa załącznik nr 6 do cytowanego rozporządzenia. Do lasów zalicza się grunty określone jako *las* w ustawie o lasach. Zgodnie z art. 3 ustawy o lasach, lasem jest grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,10ha, pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) drzewami i krzewami oraz runem leśnym lub przejściowo jej pozbawiony: przeznaczony do produkcji leśnej lub stanowiący rezerwat przyrody, lub wchodzący w skład parku narodowego albo wpisany do rejestru

²²⁸ Uzasadnienie do projektu ustawy o podatku leśnym oraz zmianie niektórych innych ustaw z dnia 24 lipca 2002r., druk sejmowy nr 770 [http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/770/\\$file/770.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/770/$file/770.pdf) dostęp dzień 9 października 2018r.

²²⁹ Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2017r., sygn. 1284/15.

²³⁰ Nie podlegają one podatkowi leśnemu. Przez grunty zadrzewione i zakrzewione, rozumie się grunty porośnięte roślinnością leśną, których pole powierzchni jest mniejsze od 0,1000ha, a także: śródpolne skupiska drzew i krzewów niezaliczone do lasów, tereny torfowisk, pokrytych częściowo kępami krzewów i drzew karłowatych, grunty porośnięte wikliną w stanie naturalnym oraz krzewiastymi formami wierzb w dolinach rzek i obniżeniach terenu, przylegające do wód powierzchniowych grunty porośnięte drzewami lub krzewami, stanowiące biologiczną strefę ochronną cieków i zbiorników wodnych, jary i wąwozy pokryte drzewami i krzewami w sposób naturalny lub sztuczny w celu zabezpieczenia przed erozją, niezaliczone do lasów, wysypiska kamieni i gruzowiska porośnięte drzewami i krzewami, zadrzewione i zakrzewione tereny nieczynnych cementarzy, poza zwartymi kompleksami lasów, skupiska drzew i krzewów mające charakter parku, ale niewyposażone w urządzenia i budowle służące rekreacji i wypoczynkowi.

zabytków, a ponadto związany z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej: budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, linie podziału przestrzennego lasu, drogi leśne, tereny pod liniami energetycznymi, szkółki leśne, miejsca składowania drewna, a także wykorzystywany na parkingi leśne i urządzenia turystyczne. Zatem w celu ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem leśnym zastosowano konstrukcję prawną polegającą na odwołaniu się w ustawie o podatku leśnym do postanowień cytowanego wyżej rozporządzenia, a dopiero w tym rozporządzeniu odesłano do przepisów ustawy o lasach.

Na podstawie art. 3 u.p.l. podstawę opodatkowania podatkiem leśnym stanowi powierzchnia lasu, wyrażona w hektarach, wynikająca z Egib. W porównaniu do poprzednio obowiązujących uregulowań nastąpiła istotna zmiana, bowiem w art. 64 i 65a ustawy o lasach (w brzmieniu obowiązującym przed wejściem w życie u.p.l.) ustanowiono dwa sposoby ustalania podstawy opodatkowania. W przypadku lasów „zwykłych” podstawę opodatkowania stanowiła liczba hektarów przeliczeniowych ustalona na podstawie powierzchni głównych gatunków drzew w drzewostanie i klas bonitacji drzewostanu dla głównych gatunków drzew wynikających z planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu. Natomiast dla lasów ochronnych, lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych oraz lasów, dla których nie ma sporządzonego planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu, podatek leśny za rok podatkowy wynosił równowartość pieniężną 0,3q żyta od powierzchni 1ha fizycznego lasów i gruntów leśnych, ustalonej na podstawie ewidencji gruntów. Równowartość pieniężną żyta ustala się według ceny określonej w komunikacie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego dla celów podatku rolnego. Zatem na potrzeby opodatkowania podatkiem leśnym zrezygnowano z obliczania hektarów przeliczeniowych i za decydujące uznano dane z Egib, co w znacznym stopniu ułatwiło opodatkowanie podatkiem leśnym.

Pomimo powyższego należy zauważyć, iż ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem leśnym dokonywane jest pośrednio również na podstawie przepisów ustawy o lasach. Mianowicie, zgodnie z art. 20 ust. 3a p.g.k. Egib, w części dotyczącej lasów, prowadzi się z uwzględnieniem przepisów o lasach. Natomiast na podstawie art. 20 ust. 2 ustawy o lasach w Egib uwzględnia się ustalenia planów urządzenia lasu i uproszczonych planów urządzenia lasu dotyczące granic i powierzchni lasu, więc organ ewidencyjny jest nim związany. Jak bowiem wskazał NSA: „Zasadą jest, aby wynikające z ewidencji gruntów i budynków informacje dotyczące powierzchni i granic lasu były zgodne z obowiązującym prawem urządzenia lasu. Organ ewidencji gruntów i budynków nie może dokonywać zmian w danych ewidencyjnych dotyczących lasu, które byłyby niezgodne z ustaleniami

planu urządzenia lasu. W takiej sytuacji jak zaznaczono zmiana danych odnoszących się do lasu, w pierwszej kolejności musi zostać wprowadzona przez właściwy organ do planu urządzenia lasu. Uwzględniając powyższe należy wyjaśnić, że obowiązek aktualizowania danych objętych ewidencją gruntów i budynków podlega ograniczeniu w stosunku do zmian dotyczących ustalania granic i powierzchni lasów. Zmiany te nie mogą być dokonywane wbrew planom urządzenia lasów, które stanowią szczególny rodzaj planów zagospodarowania przestrzennego takich terenów i przesądzają o treści wpisów w ewidencji gruntów [...]”²³¹. Z tego względu, jeżeli plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia został przygotowany to *de facto* będzie on decydujący dla ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem leśnym.

1.9.3.3 Podatek od nieruchomości

Zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości określa art. 2 ust. 1 i 2 u.p.o.l. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

1. grunty,
2. budynki lub ich części,
3. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

W myśl art. 4 ust. 1 u.p.o.l. podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości stanowi:

1. dla gruntów – powierzchnia,
2. dla budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa,
3. dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – wartość ustalona dla potrzeb amortyzacji podatkowej, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych.

Co istotne, w porównaniu do ustawy o podatku rolnym i ustawy o podatku leśnym, w u.p.o.l. nie istnieje pełne odesłanie do danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków jako będących podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jedyne odniesienia do danych z Ewidencji odnaleźć można w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. definiującym na potrzeby u.p.o.l. poszczególne rodzaje gruntów oraz w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. ustanawiającym stawkę podatku dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej

²³¹ Wyrok NSA z 21 września 2017r., sygn. I OSK 472/17.

i w art. 7a ust. 2a u.p.o.l. dotyczącym podatkowej ewidencji nieruchomości. Kwestia ta została uregulowana w analizowanym art. 21 p.g.k., zgodnie z którym dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią m.in. „podstawę wymiaru podatków i świadczeń”.

Obecna dominująca interpretacja powyższego przepisu oraz linia orzecznicza sądów administracyjnych stanowi, iż Organy podatkowe nie mogą – co więcej – nie są uprawnione do przyjęcia innych danych do podstawy wymiaru podatku niż te wynikające z Ewidencji. Skutkuje to sytuacją, w której organy podatkowe, w przypadku ustalania wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości, są związane danymi, które figurują w Ewidencji. Mając na uwadze, iż art. 21 p.g.k. nie należy do działu prawa podatkowego, a Egib ma walor dokumentu urzędowego, wobec którego co do zasady możliwe jest stosowanie przeciwdowodu, w doktrynie i w części orzecznictwa stanowisko to budzi uzasadnione kontrowersje.

Jednakże ten temat stanowi problematykę następnych rozdziałów niniejszej dysertacji. Bez względu na przyjęcie stanowiska w powyższej kwestii, nie można zaprzeczyć doniosłego charakteru jaki posiada Ewidencja jako kompleksowe źródło informacji o nieruchomościach na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości.

1.9.4 Księgi wieczyste

Księga wieczysta jest rejestrem publicznym, który przedstawia stan prawny nieruchomości. Prowadzenie ksiąg wieczystych należy do właściwości sądów rejonowych. Dla każdej nieruchomości prowadzi się odrębną księgę wieczystą, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Dotyczy to także nieruchomości lokalowych oraz nieruchomości, w których nieruchomości lokalowe zostały wyodrębnione. Księga wieczysta zawiera cztery działy, z których pierwszy obejmuje oznaczenie nieruchomości oraz wpisy praw związanych z jej własnością. Księgi wieczyste spełniają funkcję rejestracyjną i ewidencyjną. Prowadzi się je w celu ustalenia stanu prawnego nieruchomości, przez co należy rozumieć stan praw odnoszących się do niej ujętych w działach II–IV księgi wieczystej²³². Nie tworzą stanu prawnego nieruchomości wpisy w dziale I-O księgi wieczystej, w których umieszczone jest oznaczenie nieruchomości.

W art. 26 u.k.w.h. oraz art. 21 p.g.k. ustanowione są powiązania pomiędzy księgami wieczystymi a Egib. Zgodnie z art. 26 u.k.w.h. podstawą oznaczenia nieruchomości w księdze wieczystej są dane z katastru nieruchomości, natomiast art. 21 p.g.k. stanowi, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są podstawą oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych.

²³² Postanowienie SN z 16 lutego 2012r., sygn. IV CSK 272/11, LEX nr 1215294.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 u.k.w.h. podstawowym celem prowadzenia ksiąg wieczystych jest ustalenie stanu prawnego nieruchomości: gruntowych, budynkowych i lokalowych. Z tego względu dla dokładnego określenia przedmiotu własności w księgach wieczystych znajdują się informacje dotyczące oznaczenia nieruchomości w dziale I-O księgi wieczystej²³³. Nie sposób bowiem ustalić pełnej treści danego prawa własności (w tym jego zasięgu) bez uwzględnienia danych zawartych w tym dziale. Opis ten określa cechy fizyczne nieruchomości, które identyfikują i umieszczają nieruchomość w przestrzeni, zatem „O ile więc same cechy fizyczne nie mieszczą się w pojęciu stanu prawnego, ponieważ opisują tylko, dla jakiej nieruchomości księga jest prowadzona, o tyle w połączeniu z wynikającymi z dalszych działów prawami do nieruchomości nabierają znaczenia prawnego jako wyznacznik przedmiotu określonego prawa”²³⁴. Innymi słowy, oznaczenia nieruchomości w księdze wieczystej indywidualizują przedmiot własności, przesądzają o tym, że dany tytuł prawny dotyczy tej, a nie innej nieruchomości (co jest istotne z perspektywy rękojmi wiary publicznej ksiąg wieczystych). Jak bowiem wskazał P. Siciński: „Oznaczenie nieruchomości w księdze wieczystej jest kluczowe dla samego jej prowadzenia w kontekście zasady szczegółowości, z której wynika, że prowadzenie księgi dla bliżej nieoznaczonej nieruchomości nie jest dopuszczalne”²³⁵. W rezultacie najważniejsza z punktu widzenia zgodności z Ewidencją jest zgodność oznaczenia nieruchomości w księdze wieczystej polegająca na ujawnieniu podstawowych danych katastralnych, w szczególności numeru działki i numeru obrębu, bez których nie może nastąpić jednoznaczna identyfikacja nieruchomości²³⁶.

Dział I księgi wieczystej zawiera w szczególności informacje o położeniu nieruchomości, jej oznaczeniu obejmującym m.in. numery działek ewidencyjnych wchodzących w skład nieruchomości, obszarze oraz wyniku badania zgodności danych zapisanych w księdze wieczystej z danymi z katastru nieruchomości. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Sprawiedliwości z 15 lutego 2016r. w sprawie zakładania i prowadzenia ksiąg wieczystych w systemie informatycznym²³⁷ w rubryce „oznaczenie” wpisuje się m.in. dane o oznaczeniu działek ewidencyjnych składających się na nieruchomość (identyfikatory działek, ich numery zgodnie z danymi ewidencji gruntów i budynków, obręb ewidencyjny, położenie z podaniem numeru porządkowego oraz nazwy ulicy, sposób korzystania), dane o oznaczeniu

²³³ A. Gryszczyńska [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne...* op.cit, s. 200.

²³⁴ Postanowienie SN z 16 lutego 2012r., sygn. IV CSK 272/11, LEX nr 1215294.

²³⁵ P. Siciński, *Oznaczenie Nieruchomości Gruntowej cz. 1*, „Nieruchomości” 2008, nr 12, s. 11.

²³⁶ P. Siciński *Oznaczenie Nieruchomości Gruntowej cz. 2*, „Nieruchomości” 2009, nr 1, s. 15.

²³⁷ Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 15 lutego 2016r. w sprawie zakładania i prowadzenia ksiąg wieczystych w systemie teleinformatycznym, Dz. U. z 2016r., poz. 312 ze zm.

usytuowanych na nieruchomości budynków stanowiących odrębną nieruchomość albo budynków, z których wyodrębniono lokale stanowiące odrębną nieruchomość, albo budynków, w których znajdują się lokale, do których przysługuje własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, albo budynków, do których przysługuje prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej (z podaniem identyfikatora budynku, identyfikatora działki, położenia, numeru porządkowego, danych adresowych, liczby kondygnacji, liczby samodzielnych lokali, powierzchni użytkowej budynku, przeznaczenia budynku, nieruchomość, na której jest usytuowany budynek, informacji o wyodrębnionych lokalach), dane o oznaczeniu usytuowanych na nieruchomości urządzeń stanowiących odrębną nieruchomość (identyfikator działki, położenie, opis), dane o oznaczeniu lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość lub do którego przysługuje własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego lub spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego (identyfikator lokalu, ulica, numer budynku, numer lokalu, przeznaczenie lokalu, opis lokalu, opis pomieszczeń przynależnych, kondygnacja, wskazanie, czy lokal stanowi odrębną nieruchomość, czy stanowi przedmiot własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego).

Należy jednak podkreślić, że Ewidencja ma tylko charakter informacyjny i przepisy prawa nie wiążą z nią domniemania zgodności z rzeczywistym stanem prawnym ani też jakiegokolwiek innego skutku materialnoprawnego, co należy do istoty ksiąg wieczystych²³⁸. Z tego względu, dane dotyczące położenia nieruchomości czy inne wpisy dokonywane w dziale I-O ksiąg wieczystych nie są objęte domniemaniem prawdziwości ani nie są chronione rękojmią wiary publicznej ksiąg wieczystych²³⁹. Dlatego sam wpis obszaru nieruchomości do księgi wieczystej czy wpis jej oznaczenia nie jest decydujący dla stwierdzenia nabycia danego obszaru gruntu czy działki, która jest określona w dziale I-O księgi wieczystej. Niemniej jednak w orzecznictwie podnosi się doniosłość danych EgiB dla sądu wieczystoksięgowego, który nie jest uprawniony do dokonywania własnych ustaleń w zakresie oznaczenia nieruchomości. Za decydującą rolę danych katastru opowiedział się m.in. Sąd Najwyższy przyjmując, że „zasada spójności systemu prawnego [...] ma zagwarantować zgodność w zakresie oznaczania nieruchomości w księdze wieczystej z danymi wynikającymi z przytoczonej ewidencji, zawierającej dokumentację o charakterze podstawowym dla zakładania i prowadzenia ksiąg wieczystych,

²³⁸ E. Gniewek [w:] *System Prawa Prywatnego tom 4*, E. Gniewek (red.), Warszawa 2005, s. 71.

²³⁹ P. Hoffman, *Dane i informacje z ewidencji gruntów i budynków a księgi wieczyste*, „Rejent” 2002, nr 5, s. 99–111.

a za potwierdzenie tej tezy przyjął art. 27 KWU jako *expressis verbis* stanowiący, iż podstawą usunięcia niezgodności są dane wynikające z ewidencji gruntów”²⁴⁰.

Spójność danych zawartych w Egib i księgach wieczystych mają zapewnić przepisy odnoszące się do wzajemnej wymiany danych między podmiotami prowadzącymi te rejestry. Zgodnie z §49 rozporządzenia Egib, aby zagwarantować aktualność danych zawartych w księgach wieczystych, o dokonaniu zmian w danych ewidencyjnych objętych działem I ksiąg wieczystych starosta zawiadamia wydział ksiąg wieczystych właściwego miejscowo sądu rejonowego. Na podstawie § 206 ust. 1 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 23 marca 2015r. Regulamin urzędowania sądów powszechnych²⁴¹ o założeniu księgi wieczystej dla nieruchomości, zmianach wpisów w dziale I i II księgi wieczystej sąd zawiadamia, oprócz uczestników postępowania, także właściwy organ prowadzący Egib. Co więcej, organ ewidencyjny ma zapewnić nieodpłatnie sądom, które zakładają i prowadzą księgi wieczyste w systemie informatycznym, bezpośredni dostęp do bazy danych katastru nieruchomości w celu sprawdzenia oznaczenia nieruchomości²⁴². Ponadto sąd wieczystoksięgowy rozpoznając wniosek o zmianę oznaczenia nieruchomości w księdze wieczystej, dokonuje z urzędu sprawdzenia danych wskazanych we wniosku i ujawnionego w księdze wieczystej oznaczenia nieruchomości z danymi Egib, chyba że istnieją przeszkody faktyczne uniemożliwiające dokonanie takiej weryfikacji²⁴³.

*

W tym miejscu można się pochylić na kwestię potrzeby prowadzenia dwóch ewidencji, które w dużej mierze zawierają powielające się informacje.

Należy zwrócić uwagę, że na mocy szeregu zsynchronizowanych przepisów oba przedmiotowe rejestry są ze sobą sprzężone²⁴⁴. Świadczą o tym przytoczone już art. 21 ust. p.g.k. i art. 26 ust. 1 u.k.w.h. Dodajmy, że w razie niezgodności danych katastru nieruchomości z oznaczeniem nieruchomości w księdze wieczystej sąd rejonowy dokonuje na wniosek właściciela nieruchomości lub użytkownika wieczystego sprostowania oznaczenia nieruchomości na podstawie danych katastru nieruchomości (art. 27 ust. 1 u.k.w.h.). Również z urzędu sąd może dokonać takiego sprostowania na skutek bezpośredniego sprawdzenia

²⁴⁰ Postanowienie SN z dnia 2 lipca 2004r., sygn. II CK 265/04, LEX nr 188498.

²⁴¹ Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 23 grudnia 2015r. Regulamin urzędowania sądów powszechnych, Dz. U. z 2015, poz. 2316 ze zm.

²⁴² Art. 27 ust. 4 u.k.w.h.

²⁴³ Art. 626⁸ § 4 ustawy z dnia 17 listopada 1964r. - Kodeks postępowania cywilnego, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 1360.

²⁴⁴ R. Hycner, *Zagadnienia geodezyjno-prawne gospodarki nieruchomościami*, Katowice 2006, s 183–184.

danych w bazie danych katastru nieruchomości lub zawiadomienia jednostki prowadzącej kataster nieruchomości (art. 27 ust. 2 u.k.w.h.).

Również, w drugą stronę, ujawnienie stanu prawnego nieruchomości w księdze wieczystej wpływa na treść informacji zawartych w Egib. Najpierw trzeba zwrócić uwagę, że podczas oznaczania gruntów w operacie ewidencyjnym wskazuje się księgi wieczyste (lub zbiory dokumentów). W Egib wykazuje się także właściciela nieruchomości, kiedy to właściwego ustalenia dokonuje się w nawiązaniu do treści księgi wieczystej, jak wskazał WSA w Warszawie: „Wpis prawa własności w księdze wieczystej potwierdza w dostateczny sposób istnienie tego prawa, bowiem księgi wieczyste prowadzi się w celu ustalenia stanu prawnego nieruchomości (zob. art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982r. o księgach wieczystych i hipotece, Dz. U. z 2013r. poz. 707, z późn. zm., zwana dalej: u.k.w.h.). Z wpisem w księdze wieczystej związane jest domniemanie prawne zakładające zgodność dokonanego w księdze wieczystej wpisu z rzeczywistym stanem prawnym”²⁴⁵.

Powyższe przepisy wyraźnie wskazują, iż przedmiotowe rejestry nie są dla siebie konkurencyjne, a wzajemnie się wspomagają i w drodze powszechnego do nich dostępu umożliwiają uzyskanie kompleksowych informacji o danych nieruchomościach. Należy dodać, iż z uwagi na prowadzenie obu rejestrów w systemie teleinformatycznym możliwy jest swobodny przekaz informacji. Wskazuje na to m.in. fakt, iż sąd wieczystoksięgowy dokonujący zmiany oznaczenia nieruchomości korzysta ze zintegrowanego systemu informacji o nieruchomościach (art. 626⁸ §4 KPC w zw. z art. 24b ust. 1 pkt 4 p.g.k.).

Ponadto odmienne są cele każdego z rejestrów. Jak wskazano uprzednio, zadaniem ewidencji gruntów i budynków jest rejestracja danych służących organom państwa i jednostkom samorządu terytorialnego do wykonania ich zadań (wskazanych w art. 21 prawa geodezyjnego). W związku z takimi funkcjami Ewidencja jest w zasadzie rejestrem o charakterze informacyjnym²⁴⁶, obejmującym wpis danych faktycznych, pozbawionym przez ustawodawcę domniemania zgodności wpisu z rzeczywistym stanem prawnym²⁴⁷. Natomiast system ksiąg wieczystych posiada inną funkcję. Jest to rejestr urzędowy służący do ujawnienia stanu prawnego nieruchomości, przy domniemaniu zgodności wpisu z rzeczywistym stanem prawnym, który zapewnia tym samym bezpieczeństwo obrotu nieruchomościami²⁴⁸. Tym samym trzeba przyznać księgom wieczystym priorytet w zakresie stanu prawnego, a katastrowi

²⁴⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2015r., sygn. VIII SA/Wa 315/15.

²⁴⁶ J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2009, s. 371.

²⁴⁷ E. Gniewek, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2010, s. 290.

²⁴⁸ E. Gniewek [w:] *System Prawa Prywatnego tom 4*, op.cit., s. 69–70.

w zakresie stanu faktycznego nieruchomości, doprowadzając do ścisłego rozdzielenia tych kompetencji²⁴⁹.

Wobec powyższego należy traktować te dwa rejestry jako instrumenty uzupełniające się nawzajem²⁵⁰, które współdziałając ustalają ład prawny nieruchomości, gdzie księgi wieczyste określają tytuł prawny do nieruchomości, a Egib ustala jego zasięg. Z tego względu można uznać, iż na mocy wcześniej wskazanych przepisów oba rejestry są połączone ze sobą funkcjonalnie, zatem nie ma potrzeby ich instytucjonalnego łączenia.

1.9.5 Statystyka publiczna

Dane zawarte w Egib wpływają na zbiory prowadzone na podstawie przepisów ustawy o statystyce publicznej, w szczególności na krajowy rejestr urzędowy podziału terytorialnego kraju. Zgodnie z art. 47 ustawy o statystyce publicznej krajowy rejestr urzędowy podziału terytorialnego kraju jest prowadzony przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego i obejmuje systemy:

1. identyfikatorów i nazw jednostek podziału terytorialnego,
2. identyfikatorów i nazw miejscowości,
3. rejonów statystycznych i obwodów spisowych,
4. identyfikacji adresowej ulic, nieruchomości, budynków i mieszkań.

Przestrzenna identyfikacja informacji zawartych we wskazanych powyżej systemach dokonuje się na podstawie danych przestrzennych udostępnianych z rejestrów publicznych prowadzonych na podstawie p.g.k. (wskazanych w art. 4 ust. 1a pkt 2, 4–6 i 8 p.g.k.), w tym Egib²⁵¹. Krajowy rejestr urzędowy podziału terytorialnego kraju stanowi również część składową zintegrowanego systemu informacji o nieruchomościach, o którym mowa w art. 24b p.g.k.²⁵².

Danymi ewidencyjnymi dotyczącymi działki ewidencyjnej, budynku i lokalu są identyfikatory miejscowości i ulicy rejestru TERYT wprowadzonego na podstawie ustawy o statystyce publicznej²⁵³, na który składają się adres działki ewidencyjnej, budynku, oraz lokalu²⁵⁴. Zgodnie z §6 ust. 3 rozporządzenia Egib, jednostkę ewidencyjną określa nazwa własna oraz identyfikator krajowego rejestru urzędowego podziału terytorialnego kraju,

²⁴⁹ M. Wolanin, *Wybrane zagadnienia materialnoprawne i prawnoprocesowe aktualizacji ewidencji gruntów i budynków, cz. I charakter danych ewidencji gruntów i budynków oraz zakres ich wykorzystania*, „Nieruchomości” 2015, nr 4.

²⁵⁰ J. Rostkowski, *op.cit.*, s. 80.

²⁵¹ Art. 47 ust. 2a ustawy z dnia 29 czerwca 1995r. o statystyce publicznej, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 997 ze zm.

²⁵² *Ibidem*, Art. 47 ust. 2b.

²⁵³ Tj. na podstawie wprowadzonego delegacją ustawową w art. 49 ustawy o statystyce publicznej Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia, stosowania i udostępniania krajowego rejestru urzędowego podziału terytorialnego kraju oraz związanych z tym obowiązków organów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego, Dz. U z 1998r., nr 157, poz. 1031 ze zm.

²⁵⁴ Odpowiednio § 60 ust. 1 pkt 11, § 63 ust. 1 pkt 18, 70 ust. 1 pkt 9 r.e.g.i.b.

prowadzonego na podstawie przepisów o statystyce publicznej. Przy ustalaniu przebiegu granic obrębów uwzględnia się przebieg granic rejonów statystycznych i obwodów spisowych²⁵⁵. Ponadto na podstawie §8 ust. 1 rozporządzenia Egib organ ewidencyjny dokonuje podziału na obręby i określa ich granice, po zasięgnięciu opinii właściwego miejscowo organu do spraw zagospodarowania przestrzennego oraz właściwej miejscowo jednostki statystyki publicznej. Oprócz powyższego, w myśl §49 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Egib, w wypadku zmian w cechach adresowych nieruchomości oraz dopisywania i wykreślenia budynków organ ewidencyjny zawiadamia właściwe miejscowo jednostki statystyki publicznej.

1.9.6 Informacja przestrzenna

Tak jak wskazano we wprowadzeniu niniejszego działu, Egib jest elementem danych przestrzennych infrastruktury informacji przestrzennej, o którym mowa w art. 4 ust. 1a pkt 2 p.g.k. Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 1 p.g.k. zbiory danych gromadzone w bazach danych określonych w art. 4 ust. 1a i 1b p.g.k. stanowią podstawę krajowego systemu informacji o terenie, będącego częścią składową infrastruktury informacji przestrzennej, o której mowa w ustawie z dnia 4 marca 2010r. o infrastrukturze informacji przestrzennej²⁵⁶ stanowiącej opisanymi metadanymi zbiory danych przestrzennych oraz dotyczące ich usługi, środki techniczne, procesy i procedury, które są stosowane i udostępniane przez współtworzące infrastrukturę informacji przestrzennej organy wiodące, inne organy administracji oraz osoby trzecie²⁵⁷. Dane zawarte w Egib są fundamentem dla krajowej infrastruktury informacji przestrzennej, co wynika z następujących cech Ewidencji:

1. została ukształtowana historycznie na przestrzeni kilkuset lat,
2. obejmuje obszar całego kraju,
3. jest prowadzonym w sposób elektroniczny i dostępny dla wszystkich zainteresowanych publicznym oraz najpełniejszym zbiorem danych o nieruchomościach,
4. ma charakter urzędowy, działa na podstawie przepisów prawa oraz jest prowadzona przez organy władzy publicznej,
5. zawiera dane opisowe i przestrzenne o obiektach w niej ujawnionych, wykorzystywane we wszystkich działaniach gospodarczych,
6. jest na bieżąco aktualizowana²⁵⁸.

²⁵⁵ § 7 ust. 2 rozporządzenia Egib.

²⁵⁶ Ustawa z dnia 4 marca 2010 r. o infrastrukturze informacji przestrzennej, t.j. Dz. U. 2017, poz. 1382 ze zm.

²⁵⁷ *Ibidem*, art. 3 pkt 2.

²⁵⁸ J. Konieczna, *op.cit.*, s. 67.

1.9.7 Gospodarka nieruchomościami

Dane z Egib wykorzystywane są przy gospodarowaniu nieruchomościami Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, gdzie przez gospodarowanie należy rozumieć czynności faktyczne (organizacyjne) oraz czynności prawne w odniesieniu do tych nieruchomości²⁵⁹. W szczególności dotyczy to nieruchomości, które wchodzą w zakres zasobu nieruchomości Skarbu Państwa (nieruchomości, które stanowią przedmiot własności Skarbu Państwa i nie zostały oddane w użytkowanie wieczyste oraz nieruchomości będące przedmiotem użytkowania wieczystego Skarbu Państwa)²⁶⁰. Zasobem nieruchomości Skarbu Państwa gospodarują bowiem starostowie, wykonując zadania z zakresu administracji rządowej. W związku z tym do ich zadań należy m.in. ich ewidencjonowanie w ich zgodnie z Egib²⁶¹, które obejmuje w szczególności:

1. oznaczenie nieruchomości według księgi wieczystej oraz katastru nieruchomości,
2. określanie powierzchni nieruchomości,
3. wskazanie dokumentu potwierdzającego posiadanie przez Skarb Państwa praw do nieruchomości, w przypadku braku księgi wieczystej,
4. przeznaczenie nieruchomości w planie miejscowym, a w przypadku braku planu w studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy,
5. wskazanie daty ostatniej aktualizacji opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości Skarbu Państwa oddanych w użytkowanie wieczyste lub daty ostatniej aktualizacji opłaty rocznej z tytułu trwałego zarządu nieruchomości Skarbu Państwa,
6. informacje o zgłoszonych roszczeniach do nieruchomości,
7. informacje o toczących się postępowaniach administracyjnych i sądowych²⁶².

Innym przykładem oddziaływania Egib na gospodarkę nieruchomościami są przepisy dotyczące podziału nieruchomości. Mianowicie istnieje w tym zakresie domniemanie prawne stosowania przepisów Działu III, rozdziału 1 u.g.n.²⁶³. Jednakże zgodnie z art. 92 ust. 1 i 2 u.g.n., tych przepisów nie stosuje się do nieruchomości położonych obszarach przeznaczonych w planach miejscowych na cele rolne i leśne, a w przypadku braku planu miejscowego do nieruchomości wykorzystywanych na cele rolne i leśne, za które uznaje się nieruchomości wykazane w katastrze nieruchomości jako użytki rolne albo grunty

²⁵⁹ R. Pessel, *Nieruchomości Skarbu Państwa*, Warszawa 2008, s 153–154.

²⁶⁰ Art. 21 u.g.n.

²⁶¹ Więcej w: R. Pessel, *op.cit.*, s 156–167.

²⁶² Art. 23 ust. 1 pkt 1 oraz art. 23 ust. 1c u.g.n.

²⁶³ M. Wolanin, *Podział nieruchomości rolnych i leśnych na cele inwestycyjne w ramach ustawy o gospodarce nieruchomościami, cz. I*, „Nieruchomości” 2009, nr 5, s 7.

leśne oraz zadrzewione i zakrzewione, a także wchodzące w skład nieruchomości rolnych użytki kopalne, nieużytki i drogi, jeżeli nie ustalono dla nich warunków zabudowy i zagospodarowania terenu²⁶⁴. W orzecznictwie wskazuje się, że na potrzeby tej regulacji faktyczny sposób wykorzystania danej działki jest irrelevantny i decydujące jest jej oznaczenie w Egib²⁶⁵. Tym samym w przypadku rozbieżności pomiędzy stanem rzeczywistym a ujawnionym w ewidencji, dane ewidencyjne będą miały charakter rozstrzygający dla dopuszczalności zastosowania przepisów podziałowych z u.g.n.²⁶⁶.

Niestosowanie przepisów u.g.n. o podziale nieruchomości umożliwia dokonanie podziału tych nieruchomości bez konieczności wydawania decyzji wójta, burmistrza albo prezydenta o zatwierdzeniu takiego podziału (art. 96 ust. 1 u.g.n.) oraz bez spełnienia innych warunków określonych w u.g.n. (jak dostęp do drogi publicznej art. 93 ust. 3 u.g.n.). Dla ujawnienia podziału takiej nieruchomości w Egib, tj. nowego oznaczenia nieruchomości na poszczególne działki gruntu powstałe w wyniku podziału, wystarczającym dokumentem jest operat podziałowy przyjęty do zasobu geodezyjnego i kartograficznego²⁶⁷.

Ponadto, zgodnie z art. 113 ust. 4 i 5 u.g.n., dane z Egib dotyczące oznaczenia nieruchomości przyjmuje się przy jej wywłaszczeniu, gdy nieruchomość ta nie ma założonej księgi wieczystej lub zbioru dokumentów, bądź nieruchomość ma nieuregulowany stan prawny²⁶⁸.

1.9.8 Gospodarstwa rolne

Ewidencja gospodarstw rolnych prowadzona jest przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa na podstawie ustawy z dnia 18 grudnia 2003r. o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności²⁶⁹. Zgodnie z art. 3 pkt 1 tej ustawy, przez gospodarstwo rolne gospodarstwo w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. b rozporządzenia Parlamentu Europejskiego

²⁶⁴ „chyba że dokonanie podziału spowodowałoby konieczność wydzielenia nowych dróg niebędących niezbędnymi drogami dojazdowymi do nieruchomości wchodzących w skład gospodarstw rolnych albo spowodowałoby wydzielenie działek gruntu o powierzchni mniejszej niż 0,3000ha”, wówczas podział ewidencyjny musi być poddany procedurze i warunkom określonym w przepisach u.g.n. (patrz: wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 maja 2016r., sygn. II SA/Bk 234/16),

²⁶⁵ Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2016r., sygn. I OSK 679/14.

²⁶⁶ E. Bończyk-Kucharczyk, *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 662–663. Autor wskazuje jednak, iż w przypadku gdyby zostało wszczęte postępowanie aktualizacyjne, to pod uwagę należałoby wziąć dane rzeczywiste.

²⁶⁷ M. Wolanin, *Wybrane zagadnienia materialnoprawne i prawnoprocesowe aktualizacji ewidencji gruntów i budynków, cz. I...*, op.cit., s. 7.

²⁶⁸ Nieruchomość o nieuregulowanym stanie prawnym rozumie się nieruchomość, dla której ze względu na brak księgi wieczystej, zbioru dokumentów albo innych dokumentów nie można ustalić osób, którym przysługują do niej prawa rzeczowe (art. 113 ust. 6 u.g.n.) jak również gdy właściciel lub użytkownik wieczysty nieruchomości nie żyje i nie przeprowadzono lub nie zostało zakończone postępowanie spadkowe (art. 113 ust. 7 u.g.n.).

²⁶⁹ Ustawa z dnia 18 grudnia 2003 r. o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności, t.j. Dz. U. z 2017r. poz. 1853.

i Rady (UE) nr 1307/2013 z dnia 17 grudnia 2013r. ustanawiającego przepisy dotyczące płatności bezpośrednich dla rolników na podstawie systemów wsparcia w ramach wspólnej polityki rolnej oraz uchylającego rozporządzenie Rady (WE) nr 637/2008 i rozporządzenie Rady (WE) nr 73/2009 (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, str. 608, z późn. zm.), które to określa gospodarstwo rolne jako „wszystkie jednostki wykorzystywane do działalności rolniczej i zarządzane przez rolnika, znajdujące się na terytorium tego samego państwa członkowskiego.”

Natomiast zgodnie z art. 8 ustawy o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności gospodarstw rolnych zawiera:

1. numer identyfikacyjny, nadawany jednocześnie z wpisem do ewidencji producentów,
2. numer identyfikacyjny w krajowym rejestrze urzędowym podmiotów gospodarki narodowej (REGON), jeżeli numer taki został nadany,
3. dane dotyczące powierzchni gospodarstwa rolnego, z podaniem identyfikatorów oraz powierzchni wchodzących w jego skład działek ewidencyjnych, na których są położone działki rolne,
4. dane umożliwiające identyfikację działek rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, dotyczące w szczególności: powierzchni działek rolnych wykazanej w hektarach, z dokładnością do drugiego miejsca po przecinku, lokalizacji działek rolnych, z podaniem numerów działek ewidencyjnych, na których są one położone, oraz sposobu wykorzystywania działek rolnych.

Należy wskazać, iż zgodnie z art. 3 pkt 7 ustawy o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności gospodarstw rolnych działka rolna stanowi działkę rolną w rozumieniu art. 67 ust. 4 lit. a rozporządzenia 1306/2013, tj. zwarty obszar gruntu, zadeklarowany przez jednego rolnika i obejmujący nie więcej niż jedną grupę upraw.

W oparciu o powyższą definicję w orzecznictwie słusznie wskazuje się, podstawową różnicą pomiędzy działką ewidencyjną, a rolną jest, iż ta pierwsza służy celom ewidencyjnym i informacyjnym, zaś działka rolna istotna jest dla celów zidentyfikowania konkretnych upraw i przyznania płatności²⁷⁰, zatem „Nie można skutecznie wywodzić z danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków, prowadzonej w oparciu o przepisy prawa geodezyjnego i kartograficznego, powierzchni działek rolnych, które jako zupełnie inna kategoria pojęciowa,

²⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2010r., sygn. II GSK 990/09.

nie są odnotowywane w takiej dokumentacji ewidencyjnej. Rolnik nie może powoływać się na nieznaną powyższych kwestii, skoro dotyczą one jego działalności”²⁷¹.

Co więcej, „pojęcie posiadania gruntów rolnych na tle regulacji pomocowych należy rozumieć jako faktyczne użytkowanie gruntów rolnych”²⁷², natomiast działki ewidencyjne, aby być sklasyfikowane jako rolne, nie muszą być na działalność rolniczą wykorzystywane. Z tego względu dane zawarte w Egib mają wyłącznie charakter pomocniczy, a ich celem jest określenie położenia działek rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego oraz ich ilości na poszczególnych działkach ewidencyjnych.

Na marginesie można również dodać, że dane Egib są również wykorzystywane w prowadzonym przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa systemie identyfikacji działek rolnych²⁷³, o którym mowa w art. 70 rozporządzenia nr 1306/2013. Zgodnie z przywołanym przepisem rozporządzenia „System identyfikacji działek rolnych ustanawia się w oparciu o mapy, dokumenty ewidencji gruntów lub też inne dane kartograficzne [...]”.

1.9.9 Zarządzanie kryzysowe

Wskazuje się, iż około 80% działań związanych z zarządzaniem kryzysowym związane jest z zapobieganiem lub przygotowaniem się do sytuacji kryzysowej. W tym celu konieczny jest dostęp do aktualnych danych o przestrzeni (tj. zawartych w Ewidencji), dzięki czemu możliwe będzie opracować związanych m.in. z zagrożeniem powodziowym²⁷⁴.

Ponadto zgodnie z art. 9 pkt 5 ustawy z dnia 8 lipca 2010r. o szczególnych zasadach przygotowania do realizacji inwestycji w zakresie budowli przeciwpowodziowych²⁷⁵ decyzja o pozwoleniu na realizację inwestycji powinna zawierać oznaczenie według katastru nieruchomości, które są związane z daną inwestycją które zostaną przenoszone na własność Skarbu Państwa, wobec których ogranicza się trwale sposób korzystania oraz przeznaczone na potrzeby ochrony przed powodzią. Co więcej, wskazana ustawa w art. 7 ust. 2 ustanawia domniemanie skuteczności dokonania doręczania zawiadomienia o wszczęciu postępowania w sprawie o wydanie decyzji o pozwoleniu na realizację inwestycji na adres właściciela lub właścicieli oraz użytkowników wieczystych nieruchomości objętych wnioskiem o wydanie decyzji o pozwoleniu na realizację inwestycji na adres wskazany w katastrze

²⁷¹ Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2012r., sygn. II GSK 958/11.

²⁷² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 listopada 2017r., sygn. III SA/Gd 557/17.

²⁷³ Art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 18 grudnia 2003r. o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności, t.j. Dz. U. z 2017r. poz. 1853.

²⁷⁴ A. Trysuła, *op.cit.*, s. 99.

²⁷⁵ Ustawa z dnia 8 lipca 2010 r. o szczególnych zasadach przygotowania do realizacji inwestycji w zakresie budowli przeciwpowodziowych, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 433 ze zm.

nieruchomości. Jednocześnie zawiadomienie to zawiera oznaczenie nieruchomości lub ich części, objętych wnioskiem o wydanie decyzji o pozwoleniu na realizację inwestycji, według Ewidencji (art. 7 ust. 3 pkt 1).

1.10 Podsumowanie

Ewidencja jest rejestrem publicznym zawierającym informacje dotyczące nieruchomości i której obecna forma kształtowała się na przestrzeni ostatnich dwustu lat. Ma ona charakter dokumentu urzędowego, w związku z czym przysługuje jej domniemanie prawdziwości i wiarygodności. Jej podstawowym celem jest gromadzenie i rejestrowanie danych dotyczących nieruchomości w sposób rzetelny i kompleksowy, by organy państwowe (w trakcie wykonywania swoich zadań), jak i obywatele (dla których dane ewidencyjne wskazują zakres przysługującego im prawa własności nieruchomości) mogli z niej korzystać bez poddawania w wątpliwość przedstawionego w niej stanu faktycznego. Ewidencja stanowi najpełniejszy w polskim porządku prawnym i gospodarczym zbiór danych o gruntach, budynkach i lokalach, a zasady jej prowadzenia oraz procedury weryfikacji powinny pozwolić na jej prawidłowość i aktualność.

Należy w tym miejscu podkreślić jednak, iż Egib ma charakter wyłącznie techniczno-deklaratoryjny i nie kreuje żadnych stanów prawnych. Dane w Egib wprowadzane są na podstawie dokumentów sporządzonych w innych procedurach, a organy ewidencyjne mają niewielkie uprawnienia do ich weryfikacji. Potwierdza to fakt, iż większość danych jest przez nie wprowadzana do Ewidencji w oparciu o czynność materialno-techniczną. Jednocześnie wskazuje to, iż przy ustalaniu stanu faktycznego danej nieruchomości „dokument źródłowy” powinien mieć pierwszeństwo przed stanem ujawnionym w Egib. Z tego względu powszechnie prezentowany pogląd o wiążącym charakterze danych przedmiotowych Egib dla organów władzy publicznej jest nieuzasadniony i kłóci się z techniczno-deklaratoryjną cechą tego rejestru. Nie ulega wątpliwości, że Ewidencja jest cennym źródłem informacji o nieruchomościach, jednakże jeżeli brak jest wyraźnego przepisu ustawowego (za taki nie może być uznany art. 21 p.g.k. – kwestia ta, w szczególności w zakresie wpływu Egib na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości zostanie opisana w dalszej części dysertacji) nie można stwierdzić, by miała ona charakter wiążący dla organów władzy publicznej czy obywateli.

Powyższe potwierdza pierwszą hipotezę niniejszej rozprawy stanowiącej, że Ewidencja jest rejestrem publicznym, w którym zawarte są kompleksowe dane dotyczącym nieruchomości. Jednocześnie przewidziane w p.g.k. i Rozporządzeniu Egib mechanizmy powinny pozwolić na zachowanie jej prawidłowości i aktualności. Jednak ma ona charakter wyłącznie techniczno-deklaratoryjny oraz pochodny do dokumentów źródłowych stanowiących podstawą wpisów do niej. Tym samym nie kreuje ona żadnych stanów prawnych. Jednocześnie

analiza aktów prawnych regulujących materie, do których odwołuje art. 21 prawa geodezyjnego i kartograficznego, jednoznacznie wskazuje, iż ustawodawca w sytuacji kiedy zamierza nadać danym ewidencyjnym szczególny charakter to dokonuje tego w formie przepisu szczególnego. W rezultacie mając na uwadze, iż racjonalny ustawodawca nie wprowadzałby przepisów, które dublują obowiązującą już normę nie sposób stwierdzić by art. 21 prawa geodezyjnego i kartograficznego przyznawał danym z ewidencji gruntów i budynków moc wiążącą.

2 Dane ewidencyjne w podatku od nieruchomości

2.1 Wprowadzenie

Podstawowym źródłem dochodów państwa są podatki. Każdy z nich pełni odmienną rolę fiskalną, gospodarczą czy społeczną, a razem tworzą wspólnie system podatkowy, rozumiany jako „[...] wzajemnie ze sobą powiązane normy, które regulują stosunki społeczne pomiędzy państwem a jednostką, związane z nieekwiwalentnym przesuwaniem środków pieniężnych pomiędzy tymi podmiotami”²⁷⁶. Tytułem wstępu do ustalenia wpływu jaki Egib ma na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości wskazane jest określenie miejsca jakie ten podatek ma w polskim systemie podatkowym.

Z tej perspektywy konieczne jest odpowiednie sklasyfikowanie tego podatku, które dokonane może być według wielu kryteriów, wyprowadzonych z elementów konstrukcyjnych podatku, czy też innych jego cech, jak źródło pokrycia czy przeznaczenie środków finansowych zebranych w trakcie jego poboru.²⁷⁷ Za podstawowe kryteria klasyfikacji podatków w doktrynie przyjęto:

1. przedmiot opodatkowania - podatki przychodowe, dochodowe, majątkowe i od wydatków,
2. źródło pokrycia opodatkowania - podatki bezpośrednie i pośrednie,
3. przeznaczenia pobranych środków - podatki państwowe, samorządowe i wspólne²⁷⁸.

W podatkach majątkowych opodatkowane jest posiadanie majątku, zmiany praw majątkowych lub przyrost wartości majątku. Nie jest przy tym istotne, czy posiadanie majątku lub jego przyrost przynosi faktyczną korzyść majątkową podatnikowi, gdyż z perspektywy tych podatków samo zaistnienie wymienionych faktów świadczy o zdolności do ich świadczenia²⁷⁹. Należą one do najstarszych podatków, których korzenie sięgają starożytności. Powszechnie uznaje się, że charakteryzują się one łatwością wymiaru i poboru oraz fatem, że są pewnym źródłem dochodów budżetowych.²⁸⁰

²⁷⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 30–31.

²⁷⁷ J. Ostaszewski, *Racjonalny system podatkowy*, [w:] *Teoretyczne podstawy reformy podatkowej w Polsce*, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, J. Ostaszewski (red.), Warszawa 2004, s. 54.

²⁷⁸ H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2013, s. 67–73, podążając za autorem za dodatkowe kryteria podziału można przyjąć: podatki nakładane na osoby fizyczne i na inne podmioty, podatki osobiste i rzeczowe, podatki zwyczajne i nadzwyczajne, podatki obligatoryjne i fakultatywne,

²⁷⁹ E. Drgas [w:] *Prawo podatkowe*, J. Głuchowski (red.), Toruń 1993, s. 21.

²⁸⁰ M.M. Jennings, *Real Estate Law*, Mason 2011, s. 624, autorka wskazuje na zalety podatku od nieruchomości, którego pobór jest uniezależniony od uzyskiwania dochodu z danego przedmiotu opodatkowania.

Podatek od nieruchomości jest właśnie podatkiem majątkowym²⁸¹, które w polskim systemie podatkowym są dosyć liczne i zalicza się do nich również:

1. podatek od środków transportowych,
2. podatek rolny,
3. podatek leśny,
4. podatek od spadków i darowizn,
5. podatek od czynności cywilnoprawnych²⁸².

Z tej perspektywy należy stwierdzić, iż podatek od nieruchomości jest elementem systemu opodatkowania nieruchomości, gdzie przedmiotem jest szeroko pojęte władanie nieruchomością, a na który składa się również podatek rolny i podatek leśny.²⁸³

Przez podatki bezpośrednie rozumie się podatki, w których podatnik jest obciążony jego ciężarem zarówno w sposób formalny, jak i materialny. Natomiast podatki pośrednie przeliczane są na inny podmiot (jak w podatku od towarów i usług, w którym *de facto* opodatkowana jest ostateczna konsumpcja przez nie-podatników). Podatki bezpośrednie nawiązują wprost do źródła opodatkowania, zatem podatek od nieruchomości jest klasycznym przykładem takiego podatku, gdyż podatnikiem jest w nim władający danym przedmiotem opodatkowania (tj. nieruchomością)²⁸⁴.

Według najszerszej definicji za podatki samorządowe należy uznać wszystkie dochody podatkowe wpływające do budżetu jednostek samorządu terytorialnego, zatem takimi podatkami będą:

1. samoistne podatki samorządowe, w stosunku do których jednostki samorządu terytorialnego posiadają pełne władztwo podatkowe,
2. podatki, z których wpływy stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego, ale nie posiadają one kompetencji wymiarowych w ich zakresie²⁸⁵,
3. udziały we wpływach w podatkach centralnych,

²⁸¹ Z uwagi na fakt, iż stawka podatkowa w podatku od nieruchomości związana jest z przeznaczeniem danej nieruchomości, tj. opodatkowaniu stawką najwyższą podlegają nieruchomości związane/zajęte na prowadzenia działalności gospodarczej, a więc obciążenie podatkowe uzależnione jest od możliwości generowania zysków, część autorów uznaje podatek od nieruchomości w części za podatek przychodowy (patrz. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, op.cit., s. 594–599.),

²⁸² R. Rosiński, *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Warszawa 2008, s. 22.

²⁸³ L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 19.

²⁸⁴ H. Dzwonkowski, op.cit., s. 71, Oczywiście z uwzględnieniem przepisów dotyczących opodatkowania posiadaczy zależnych nieruchomości będących własnością Skarbu Państwa bądź jednostek samorządu terytorialnego. Jednocześnie należy jednak zwrócić uwagę, iż istnieją formy ekonomicznego „przerzucania” ciężaru podatku od nieruchomości na inny podmiot, jak przykładowo kalkulowanie go w wysokości czynszu dzierżawnego.

²⁸⁵ Posiadają one ustawową regulację taką samą dla całego kraju, a poszczególne jednostki samorządu terytorialnego mają uprawnienia w zakresie przyznawania ulg, odroczeń, umorzeń czy rozkładaniu na raty.

4. dodatki do podatków centralnych²⁸⁶.

Podatek od nieruchomości stanowi w całości dochód poszczególnych gmin (czy też miast na prawach powiatu). Co więcej, w jego zakresie organy uchwałodawcze jednostki samorządu terytorialnego posiadają uprawnienia legislacyjne (możliwość ustalania stawek czy zwolnień), a organy wykonawcze są organem podatkowym²⁸⁷. Tym samym podatek od nieruchomości stanowi podatek lokalny w rozumieniu art. 168 Konstytucji²⁸⁸ i należy go scharakteryzować jako tzw. samoistny podatek samorządowy, gdyż:

1. jednostki samorządu terytorialnego na mocy ustawy dysponują nim całościowo, tj. jako organy podatkowe uprawnione do jego poboru i wymierzania oraz budżetowo gdyż całość jego pobory wpływa do kasy samorządu,
2. przekazanie to jest bezterminowe,
3. właściwe organy uchwałodawcze jednostek samorządu terytorialnego są uprawnione (w ustawowo określonym zakresie) do regulowania niektórych elementów konstrukcyjnych tego podatku tj. stawek, zwolnień i ulg²⁸⁹.

Tym samym podatek od nieruchomości jest elementem systemu podatków samorządowych,²⁹⁰ które stanowią dochody własne jednostek samorządu terytorialnego, czym wspomagają ich samodzielność finansową²⁹¹, rozumianą jako „uprawnienie do posiadania wystarczających środków do realizacji zadań [...], wśród których powinny dominować

²⁸⁶ M. Miszczuk, *System podatków i opłat samorządowych*, Warszawa 2009, s. 24–25.

²⁸⁷ M. Duda [w:] *System organów podatkowych w Polsce*, P. Smoleń (red.), Warszawa 2009 s. 253–270. Należy nadmienić, iż pomimo faktu, że samorządy mogą prowadzić własną politykę podatkową w zakresie podatków lokalnych to jej wpływ na wybór miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorców nie jest znaczny, gdyż obciążenia wynikające z podatków samorządowych mają niewielki udział w ogólnych kosztach przedsiębiorstw (D.A. Kenyon, A.H. Langley, B.P. Paquin, *Property tax incentive pitfalls*, „National Tax Journal” 2012, Vol. LXV, nr 4, s. 1012-1013). Aczkolwiek w zwiększanie stawek może wpłynąć na zmniejszenie globalnej podstawy opodatkowania (w zakresie systemów *ad valorem* patrz: H.F. Ladd, K.L. Bradbury, *City taxes and property tax bases*, „National Tax Journal” 1988, Vol. XLI, nr 4, s. 503-523).

²⁸⁸ B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, s. 19–23., cyt. „Wszystkie podatki i opłaty lokalne, które stanowią dochód budżetu gminy i na które wpływ mają organy gminy, należy uznać za podatki i opłaty lokalne w sensie szerokim. Do tej kategorii należy więc zaliczyć nie tylko podatki i opłaty lokalne pobierane przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta), ale również podatki stanowiące w całości dochód budżetu gminy pobierane przez naczelnika urzędu skarbowego. Natomiast w wąskim znaczeniu za podatki i opłaty lokalne należy uznać tylko te świadczenia, które w całości stanowią dochód budżetu gminy i które są pobierane przez lokalny organ podatkowy (wójta, burmistrza, prezydenta miasta).” Zatem podatek od nieruchomości należy uznać za podatek lokalny w wąskim znaczeniu.

²⁸⁹ J. Ostaszewski, *System podatków samorządowych*, [w:] *Teoretyczne podstawy reformy podatkowej w Polsce*, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, J. Ostaszewski (red.), Warszawa 2004, s. 202.

²⁹⁰ Pomijając udział jednostek samorządu terytorialnego w podatkach dochodowych, za podatki samorządowe można uznać poza podatkiem nieruchomości również podatek rolny, leśny, od środków transportowych, od czynności cywilnoprawnych, od spadków i darowizn oraz kartę podatkową.

²⁹¹ M. Popławski, *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, M. Popławski (red.), Białystok 2007 s. 22–25.

dochody własne”²⁹². W rezultacie podatek od nieruchomości spełnia swoją funkcję fiskalną, zapewniając jednostkom samorządu terytorialnego dochody budżetowe oraz będąc jednocześnie jednym z najważniejszych elementów struktury dochodów własnych gmin – uważany jest za najwydajniejszy podatek samorządowy²⁹³. Przykładowo, w 2012r. podatek od nieruchomości stanowił 23,8% dochodów własnych gmin²⁹⁴.

Niezaprzeczalnym jest, że we współczesnym systemie podatkowym rolę kluczową odgrywają podatki dochodowe oraz podatki obrotowe. Jednakże podatek od nieruchomości jako podatek majątkowy jest ważnym elementem uzupełniającym system. W szczególności jest on istotny z perspektywy samorządów, które dzięki udzielonemu im władztwu podatkowemu w jego zakresie, same mogą zadbać o jego pobór, a zarazem o zapewnienie im odpowiednich dochodów na wypełnianie ustawowych zadań. Zatem podatek od nieruchomości ma szczególne miejsce w polskim systemie podatkowym, z tym, że powinien być komplementarny i uzupełniający do opodatkowania dochodów oraz obrotu²⁹⁵.

Mając na uwadze powyższe, z perspektywy tematyki niniejszej dysertacji istotne są:

1. majątkowy charakter podatku od nieruchomości gdyż Egib stanowi podstawowe źródło danych o majątku nieruchomym będącego podstawą jego wymiaru,
2. samorządowa klasyfikacji podatku, bowiem właściwe organy jednostki samorządu terytorialnego posiadając władztwo podatkowe w zakresie podatku od nieruchomości jednocześnie często stanowią również organ ewidencyjny.

Niniejszy rozdział ma na celu przedstawienie wpływu i wykorzystania danych Egib w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości z perspektywy przyjętego w Polsce modelu opodatkowania nieruchomości. Rozdział zawierać będzie zaprezentowanie występujących systemów opodatkowania nieruchomości, tj. powierzchniowego i wartościowego z przykładami. Przedstawiony zostanie polski model podatku od nieruchomości wraz z jego genezą. Następne części dotyczyć będą korelacji pomiędzy danymi z Egib a opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości. Analizie poddany zostanie zwrot *wymiar podatków* zawarty w art. 21 prawa geodezyjnego i kartograficznego. Następnie wskazane zostaną dane z Egib mające wpływ na poszczególne elementy konstrukcyjne podatku oraz zakres

²⁹² M. Głuszak, B. Marona, *Podatek katastralny. Ekonomiczne uwarunkowania reformy opodatkowania nieruchomości*, Warszawa 2015, s. 114.

²⁹³ M. Miszczuk, *op.cit.*, s. 37.

²⁹⁴ M. Głuszak, B. Marona, *op.cit.*, s. 132.

²⁹⁵ R. Mastalski, *op.cit.*, s. 588–589.

ich wykorzystania. Jednocześnie podkreślone zostaną sytuacje, w których Egib pełni pierwszorzędną rolę jako dowód w trakcie postępowania wymiarowego.

Rozdział pełni rolę przeglądu orzecznictwa sądów administracyjnych ze wskazaniem kluczowych problemów powstających w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości związanych z wykorzystaniem danych z Egib, za wyjątkiem kwestii mocy wiążącej danych Egib, co jest przedmiotem rozdziału trzeciego.

2.2 Modele opodatkowania nieruchomości

System opodatkowania nieruchomości może być rozumiany wielorako. Często nazywany również systemem podatków w sektorze nieruchomości obejmuje swoim zakresem:

1. podatki dochodowe związane z czerpaniem korzyści z najmu,
2. podatki od posiadania nieruchomości,
3. podatki związane z transferem praw do nieruchomości,
4. podatki związane ze wzrostem wartości nieruchomości,
5. opłaty związane ze wzrostem wartości nieruchomości wynikającej z działań organów władzy publicznej (jak opłata planistyczna czy adienacka)²⁹⁶.

Niemniej jednak na potrzeby niniejszego rozdziału: „[...] przez system opodatkowania nieruchomości należy rozumieć zbiór obowiązujących w danym państwie podatków, których przedmiotem jest władanie rzeczami podlegającymi opodatkowaniu, określonymi w ustawach regulujących te podatki. Do tak rozumianego systemu nie wchodzi więc bardzo zbliżone podatki obciążające obrót nieruchomościami (sprzedaż, zamiana, darowizna) oraz podatki od wzrostu wartości nieruchomości”²⁹⁷. Zatem w niniejszym rozdziale przez odniesienie się do opodatkowania nieruchomości należy rozumieć opodatkowanie ich władania, tj. w znaczeniu wąskim. Należy również podkreślić, iż *nieruchomości* na potrzeby podatkowe mają szersze niż cywilistyczne znaczenie. Z tego względu *podatkowymi nieruchomościami* będą grunty, budynki czy budowle bądź inne składniki majątkowe, pomimo że nie będą one samoistnie stanowiły nieruchomości w świetle prawa cywilnego.

W krajach Unii Europejskiej opodatkowanie nieruchomości stanowi trzon podatków naliczanych przez samorządy²⁹⁸. Jest powszechne w skali europejskiej, jednak postać taksacji nieruchomości uzależniona jest wielu czynników, jak rozwój gospodarczy

²⁹⁶ M. Głuszak, B. Marona, *op.cit.*, s. 34–35, C.H. Kalin, *International Real Estate Handbook. Acquisition, ownership and sale of real estate. Residence, tax and inheritance law*, Zurych 2005, s. 45-49

²⁹⁷ L. Etel, *Modele opodatkowania nieruchomości*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, D. Słowikowska (red.), Lublin 2004, s. 285–286.

²⁹⁸ M. Miszczuk, *op.cit.*, s. 32. Dotyczy to również Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej (patrz: J.F. Giertz, *The property tax bound*, „National Tax Journal” 2006, Vol. LIX, nr 3, s. 696-697).

czy uwarunkowania historyczne. Co więcej, z uwagi na fakt, iż w porównaniu do podatku od towarów i usług opodatkowanie nieruchomości nie jest jeszcze przedmiotem harmonizacji w ramach Unii Europejskiej²⁹⁹, to w poszczególnych krajach możemy spotkać z wieloma różnymi i niepodobnymi do siebie rozwiązaniami³⁰⁰.

Niemniej jednak możliwe jest wyróżnienie dwóch podstawowych modeli opodatkowania nieruchomości:

1. systemy wartościowe czyli *ad valorem* - oparte na wartości nieruchomości jako podstawie opodatkowania,
2. systemy powierzchniowe - oparte na powierzchni nieruchomości jako podstawie opodatkowania.

2.2.1 System *ad valorem*

Podstawą w wartościowych systemach opodatkowania nieruchomości jest kataster³⁰¹, który jest urzędowym rejestrem zawierającym dane o przedmiotach katastralnych (nieruchomościach, w tym budynkach i budowlach) oraz podmiotach katastralnych (właścicielach i posiadaczach nieruchomości). Początków nowoczesnego katastru można doszukiwać się we Francji (1850r.) oraz monarchii Austriacko-Węgierskiej (1881r.), gdzie takiego typu ewidencje zostały założone. Od początku obok podstawowej funkcji katastru jako spisu nieruchomości znaczącą rolę odgrywała jego rola fiskalna, co skutkowało jego szybkim rozwojem³⁰². Możliwe jest wyróżnienie dwóch rodzajów katastrów:

1. **kataster prawny** – jego podstawową funkcją jest rejestracja i ochrona praw rzeczowych, w czym jest bezpośrednio sprzężony z księgami wieczystymi bądź je zastępuje. Z tego względu przede wszystkim ma on wykazywać stan prawny danej nieruchomości oraz zawierać informację o prawach i obciążeniach z nią związanych. Jednocześnie może on być wykorzystywany dla celów fiskalnych.
2. **kataster fiskalny** – tworzony jest na potrzeby podatkowe. Wynika z tego bezpośredni związek katastru fiskalnego z systemem opodatkowania nieruchomości, gdyż zawiera on podstawowe dane podmiotowe (podmioty władające nieruchomością) i przedmiotowe (wartość nieruchomości) potrzebne do wymiaru podatku. Dodatkowo może pełnić funkcje niefiskalne³⁰³.

²⁹⁹ B. Terra, P. Wattel, *European tax law*, Haga, Londyn, Boston 1997, s. 12-14.

³⁰⁰ M. Głuszak, B. Marona, *op.cit.*, s. 86-87.

³⁰¹ Z tego też względu, systemy te często nazywane są „katastralnymi”.

³⁰² G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy*, Warszawa 2007, s. 163-164.

³⁰³ G. Owczarek-Szpakowska, *Podatek od nieruchomości. Funkcjonowanie i model docelowy*, Bydgoszcz 2012, s. 70.

Model *ad valorem* jest typowy dla krajów „starej” Unii, gdzie prawidłowo funkcjonuje kataster nieruchomości. Poszczególne systemy są odmiennie skonstruowane, jednak podążając za L. Etelem, można wskazać szereg cech charakterystycznych:

1. wprowadzenie systemu katastralnego jest długotrwałe i wieloletnie oraz kosztowne na etapie jego wdrażania,
2. kataster jest powszechnie stosowanym rejestrem nieruchomości oraz wystarczającym źródłem informacji na potrzeby podatkowe, nawet jeżeli jego funkcja fiskalna w danym kraju jest drugorzędna (ma charakter katastru prawnego),
3. podstawą opodatkowania jest wartość rzeczywista nieruchomości bądź jej wartość czynszowa, natomiast powierzchnia nieruchomości jako podstawa opodatkowania praktycznie nie występuje,
4. podatkiem od wartości objęte są wszystkie nieruchomości, bez względu na ich przeznaczenie, z tym, że możliwe są preferencje w stosunku do nieruchomości mieszkalnych czy wykorzystywanych na cele rolne,
5. co do zasady podatnikami są właściciele nieruchomości,
6. wymiar podatku odbywa się na podstawie decyzji wydanej przez właściwy organ podatkowy, a instytucja samoobliczenia jest ograniczona,
7. ilość zwolnień podatkowych jest ograniczona,
8. organy samorządowe posiadają duże kompetencje w zakresie kształtowania cech konstrukcyjnych podatku,
9. systemy katastralne są niekorzystne dla inwestorów, gdyż czynienie nakładów na nieruchomościach zwiększa podstawę opodatkowania³⁰⁴.

Kwestią, która w sposób najbardziej wyrazisty odróżnia poszczególne systemy, jest przyjęcie podstawy opodatkowania według wartości rzeczywistej (rynkowej) bądź czynszowej. W większości krajów europejskich zastosowanie ma pierwsza metoda, gdzie przez wartość nieruchomości należy rozumieć „najbardziej prawdopodobną cenę, którą można uzyskać za nieruchomość w wyniku jej sprzedaży na wolnym rynku, ustaloną z uwzględnieniem rzeczywistych uwarunkowań prawnych oraz cech fizycznych i innych cech jakościowych, a także położenia nieruchomości przy wyłączeniu wszystkich nadzwyczajnych okoliczności mających wpływ na wynik dokonywanej transakcji rynkowej”³⁰⁵. Natomiast w drugim modelu podstawą opodatkowania jest „roczna wartość czynszowa”, tj. najwyższa

³⁰⁴ L. Etelem, *Ogólna charakterystyka systemów opodatkowania nieruchomości*, [w:] *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, L. Etelem (red.), Warszawa 2003, s. 14–17.

³⁰⁵ K. Wójtowicz, *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Lublin 2007, s. 31.

możliwa do uzyskania stawka rocznego czynszu z tytułu wynajęcia nieruchomości w normalnych (nieodbiegających od przeciętnej) warunkach rynkowych³⁰⁶.

Na potrzeby opodatkowania wyróżnia się trzy metody obliczania wartości nieruchomości: porównawczą, kosztową i dochodową³⁰⁷. Z tej perspektywy, można zwrócić uwagę na zróżnicowane sposoby ustalania podstawy opodatkowania³⁰⁸:

1. taksację powszechną,
2. autotaksację, gdzie podatnik sam ustala podstawę opodatkowania,
3. metodę ksiąg rachunkowych – podstawę do ustalania wysokości opodatkowania stanowi wartość bilansowa nieruchomości wynikająca z ksiąg rachunkowych³⁰⁹.

Przykładem wartościowego systemu opodatkowanie nieruchomości jest Francja, w której podstawą opodatkowania jest wartość czynszowa nieruchomości, tj. potencjalny dochód, jaki uzyskałby dany właściciel wynajmujący nieruchomość. Ustalana jest ona na podstawie szacowania, przy wykorzystaniu metody ksiąg rachunkowych lub porównawczej. Uzyskana wartość podlega aktualizacji i rewaloryzacji. Podatek od nieruchomości stanowi wpływy samorządu, które to określają wysokość stawek, jednak w granicach określanych ustawowo. Jednakże, wymierzany jest on przez rządową administrację fiskalną, gdyż samorzady nie posiadają własnego aparatu fiskalnego³¹⁰.

2.2.2 System powierzchniowy

Przyjęcie systemu powierzchniowego jest typowe dla krajów byłego bloku socjalistycznego. Wynika to z faktu, iż w minionym okresie większość nieruchomości była w ręku państwa, co po transformacji ustrojowej nastęczało znacznych trudności przy wycenie nieruchomości. Z uwagi na brak możliwości rzetelnego określenia wartości nieruchomości jako podstawy

³⁰⁶ *Ibidem*, s. 33.

³⁰⁷ C. Berger, *Determining Market Value: Reconciling the Three Approaches to Real Estate Valuation for Ad Valorem Taxes*, „Journal of State Taxation” 2007, nr 3, s. 31-55.

³⁰⁸ W niektórych systemach występują również ograniczenia przy wycenie nieruchomości na potrzeby opodatkowania. Jest to szczególnie powszechne w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej, gdzie - według stanu prawnego obowiązującego w 2006 r. - 43 z 48 kontynentalnych stanów posiadało jakąś formę ograniczenia opodatkowania nieruchomości – w tym ich wycen (N.B. Anderson, *Property tax limitations: an interpretive review*, „National Tax Journal” 2006, Vol. LIX, nr 3, s. 685). Przykładowo konstytucja stanu Michigan dopuszcza wycenę podatkową nieruchomości maksymalnie w wysokości 50% jej wartości rynkowej (B. Atuahene, *Our taxes are to damn high”: institutional racism, property tax, and the fair housing act*, „Northwestern University Law Review” 2018, Vol. 112, nr 6, s. 1503). W przypadku jurysdykcji gdzie nieruchomości są wyceniane corocznie, ograniczenia mogą dotyczyć maksymalnego wzrostu wartości podatkowej nieruchomości, tj. podstawa opodatkowania może wzrosnąć wyłącznie o określony procent - w stanie Nowy York rocznie może się ona zwiększyć wyłącznie o 6%, a w okresie pięcioletnim o maksymalnie 20% (A.T. Hayashi, *Property taxes and their limits: evidence from New York City*, „Stanford Law & Policy Review” 2014, Vol. 25:33, s. 37-40).

³⁰⁹ K. Firlej, C. Firlej, *Porównanie systemów opodatkowanie nieruchomości w Unii Europejskiej*, „Progress in Economic Sciences” 2014, nr 1, s. 294.

³¹⁰ Więcej w: D. Zając, *Specyfika francuskiego systemu katastralnego*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 1-2, s. 134-149,

ich opodatkowania, konieczne było przyjęcie innego czynnika decydującego o wysokości opodatkowania. Z tego względu zwrócono się w kierunku powierzchni nieruchomości, która – jako stosunkowo prosta do ustalenia i zweryfikowania – była doskonałym wyborem dla okresu przejściowego, tj. do momentu, w którym wprowadzony zostanie nowoczesny katastralny system opodatkowania nieruchomości. Jak się okazało, ten przejściowy stan trwa po dziś dzień³¹¹.

Z uwagi na przyjęcie powierzchni jako podstawy opodatkowania, rzeczony system charakteryzuje się zastosowaniem prostszych od modelu wartościowego rozwiązań. Tym samym w celu wymiaru oraz poboru podatku nie jest konieczny wyspecjalizowany aparat urzędniczy. Jednocześnie, jest on zrozumiały dla podatników, którzy zauważając prostą relację pomiędzy powierzchnią danej nieruchomości a wysokości podatku, akceptują go. W tych systemach kluczową rolę odgrywają publiczne ewidencje nieruchomości, które nie zostały stworzone na potrzeby fiskalne, co skutkuje powstaniem szeregu mankamentów podczas wymiaru podatków. Co do zasady podatki naliczane od powierzchni nie różnicują wysokości opodatkowania od położenia danej nieruchomości czy jej uzbrojenia. Jednakże wpływ na kwotę podatku będzie miał już rodzaj i przeznaczenie nieruchomości, w wyniku czego w tych systemach możemy zaobserwować:

1. wysokie opodatkowanie nieruchomości wykorzystywanych na działalność gospodarczą,
2. preferencyjne opodatkowanie nieruchomości rolnych³¹².

W niektórych krajach istnieją rozwiązania ustalania wysokości podatku w zależności od wartości nieruchomości. Przykładem tego jest opodatkowanie w Polsce budowli związanych z działalnością gospodarczą, gdzie podstawą opodatkowania jest wartość przyjęta na cele amortyzacji, a w przypadku gdy podatnik danej budowli nie amortyzuje jej wartość rynkowa³¹³.

Powierzchniowy model opodatkowania nieruchomości funkcjonuje na Słowacji. Zgodnie ze słowackimi uregulowaniami, podatek od nieruchomości dzieli się na trzy różne podatki: od gruntu, od budowli i od budynków mieszkalnych. W przypadku podatku gruntowego charakterystycznym jest, że podstawą opodatkowania dla gruntów rolnych i leśnych jest ich „wartość podatkowa” (ustalana w oparciu o średnią cenę metra kwadratowego gruntu).

³¹¹ G. Owczarek-Szpakowska, *op.cit.*, s. 77–78.

³¹² L. Etel, *Modele opodatkowania nieruchomości*, *op.cit.*, s. 290–293.

³¹³ Art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. i art. 4 ust. 5 u.p.o.l.

Natomiast w pozostałych przypadkach podstawą opodatkowania jest powierzchnia. Stawki podatku uzależnione są od rodzaju gruntu i przeznaczenia danej nieruchomości zabudowanej³¹⁴.

2.3 Polski podatek od nieruchomości

Jak wspomniano wcześniej, podatek od nieruchomości jest tylko częścią polskiego systemu opodatkowania nieruchomości, który tworzą trzy odrębne podatki (od nieruchomości, rolny i leśny) uregulowane w odrębnych aktach prawnych. Cechą ich wspólną jest władanie nieruchomościami.

Opodatkowanie nieruchomości jest jednym z najistotniejszych źródeł pozyskiwania środków przez jednostki samorządu terytorialnego, przy czym podatek od nieruchomości jest najefektywniejszym z nich, stanowiąc około 20% dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego oraz notując coroczny wzrost wpływów. Poniższa tabela prezentuje kwotę wpływów jednostek samorządu terytorialnego z tytułu poboru podatku od nieruchomości, ich udział w dochodach własnych gminy oraz wzrost w stosunku do roku poprzedniego w latach 2014–2016³¹⁵.

Tabela 1 kwota wpływów jednostek samorządu terytorialnego z tytułu poboru podatku od nieruchomości, ich udział w dochodach własnych gminy oraz wzrost w stosunku do roku poprzedniego w latach 2014–2016

Rok	2014	2015	2016
Wpływy w mln zł	19.532,0	20.171,3	20.744,5
Udział w dochodach własnych	19,8%	19,5%	19,5%
Wzrost wpływów w stosunku do roku poprzedniego	4,3%	3,3%	3,0%

Źródło: opracowanie własne na podstawie GUS <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rachunki-narodowe/statystyka-sektora-instytucji-rzadowych-i-samorzadowych/gospodarka-finansowa-jednostek-samorządu-terytorialnego-2016,5,13.html> dostęp na dzień 10 października 2018r.

Z uwagi na tematykę niniejszej dysertacji, w rozdziale opisany zostanie dokładnie wyłączenie podatek od nieruchomości.

2.3.1 Geneza

Podatki majątkowe stanowią najstarszą grupę podatków sięgającą swoimi korzeniami starożytności, kiedy to w większości przybierały postać opodatkowania nieruchomości. Wynikało to z faktu, iż stwierdzenia posiadania majątku jako przedmiotu opodatkowania było stosunkowo proste do ustalenia, co w znacznym stopniu ułatwiało pobór należności

³¹⁴ M. Radwan, *Słowacki system opodatkowania nieruchomości*, [w:] *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, L. Etel (red.), Warszawa 2003, s. 167–185.

³¹⁵ Źródło: GUS <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rachunki-narodowe/statystyka-sektora-instytucji-rzadowych-i-samorzadowych/gospodarka-finansowa-jednostek-samorządu-terytorialnego-2016,5,13.html> dostęp na dzień 10 października 2018r.

publicznych³¹⁶. W starożytnej Grecji podatkiem majątkowym była *eisphora* – danina nadzwyczajna (wprowadzana przykładowo na wypadek wojny) i progresywna, która obciążała zarówno majątek nieruchomy, jak i ruchomy. Innym przykładem jest opodatkowanie rolnictwa w okresie dynastii Ligudów, kiedy podatek przybrał postać katastru gruntowego. W okresie Cesarstwa Rzymskiego dochody publiczne określano mianem *vectigalia*, na które składał się szereg różnego rodzaju podatków majątkowych, jak podatek od zabudowanej nieruchomości (według stawki ½ denara od stopy kwadratowej), czy opodatkowanie majątku bogatych obywateli (przekraczającego 100.000 denarów) w wysokości 2%. Typowym podatkiem gruntowym *iugatio* obciążane były grunty prowincji cesarskich³¹⁷.

Opodatkowanie na ziemiach polskich obecne było od początku istnienia państwowości – oczywiście nie było one rozumiane tak, jak w czasach obecnych, był to raczej ogół ciężarów nakładanych przez władzę książęcą lub królewską³¹⁸. W dawnej Polsce podatkiem obciążającym majątek nieruchomy na terenach wiejskich było *poradle* zmienione następnie na *lanowe*. Podatek ten stał się bohaterem pierwszego z ważniejszych przywilejów szlacheckich, tj. przywileju koszyckiego nadanego przez Ludwika Węgierskiego w 1374, który to ustalił maksymalną stawkę 2 gorszy od łana (w XVIw. podwyższono to obciążenie do 30 groszy od łana), zwalniając ją z innych obciążeń podatkowych. Natomiast podatkiem pobieranym od nieruchomości miejskich było *szosowe*, którego wysokość uzależniona była od kategorii i położenia nieruchomości oraz zawodu właściciela³¹⁹.

Przenosząc się do czasów bliższych teraźniejszości, uwagę należy zwrócić na zastąpienie po pierwszym rozbiore polski *lanowego* podatkiem *podymnym*³²⁰ czy tzw. *ofiarą dziesiątego grosza* ustanowioną Sejm Czteroletni w 1789r., która obciążała szlachtę oraz duchowieństwo. W następstwie studwudziesięcioletniego okresu niewoli, po odzyskaniu niepodległości na terenie Polski obowiązywało aż pięć różnych podatków gruntowych: dla ziem zaboru austriackiego, pruskiego, Spiszu i Orawy, Królestwa Polskiego i ziem wschodnich³²¹, które to tylko w części utraciły moc dopiero na podstawie art. 20 Dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z 4 listopada 1936r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym³²². Z perspektywy obecnie obowiązujących przepisów

³¹⁶ G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy*, op.cit., s. 161.

³¹⁷ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Opole 1999, s. 16–22.

³¹⁸ M. Głuszak, B. Marona, op.cit., s. 22.

³¹⁹ S. Dolata, op.cit., s. 25–26.

³²⁰ G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy*, op.cit., s. 55.

³²¹ D. Jędrzejewska-Szmek, *Podatek katastralny II Rzeczypospolitej*, „Nieruchomości” 2004, nr 11, s. 22.

³²² Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 4 listopada 1936r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym, Dz. U. RP, nr 85, poz. 593.

dotyczących opodatkowania nieruchomości z okresu XX-lecia międzywojennego szczególnie istotny jest Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 14 stycznia 1936r. o podatku od nieruchomości³²³, który wyraźnie rozgraniczył podatek gruntowy (związany z rolnictwem) od podatku od nieruchomości. Model ten został zachowany do chwili obecnej, gdyż obok siebie obowiązują podatek od nieruchomości i podatek rolny. Jako podstawę opodatkowania ustalono kwotę czynszu, jaki uzyskano z danej nieruchomości w roku poprzednim, bądź w przypadku nieruchomości niewynajmowanych wartość czynszową, jaką można by uzyskać w przypadku wynajęcia danej nieruchomości³²⁴. Natomiast dla nieruchomości, dla których nie można było obliczyć podstawy opodatkowania w powyższy sposób,

za podstawę wymiaru przyjęto:

1. dla budynków wraz z należącymi do nich budowlami ubocznymi, podwórzami i placami 5% ich wartości obiegowej,
2. dla innych gruntów niezabudowanych 3% ich wartości obiegowej.

Wartość obiegową ustalano na podstawie cen płaconych w roku poprzedzającym rok podatkowy za takie same lub podobne nieruchomości, znajdujących się w analogicznych warunkach (w przypadku przedsiębiorców prowadzących księgi handlowe możliwe było przyjęcie wartości bilansowej nieruchomości). Zatem ostateczna forma opodatkowania nieruchomości w okresie XX-lecia międzywojennego kształtowała się według modelu *ad valorem*³²⁵.

Taka koncepcja opodatkowania nieruchomości obowiązywała również początkowo po II wojnie światowej, która jednak etapowo ulegała przeobrażeniu w model powierzchniowy³²⁶. W oparciu o dekret z dnia 20 marca 1946r. o podatkach komunalnych³²⁷ kształt podatku od nieruchomości pozostał praktycznie taki sam jak w okresie II Rzeczypospolitej. Ustawą z dnia 26 lutego 1951r. o podatkach terenowych³²⁸ dla budynków w dalszym ciągu jako podstawę opodatkowania przyjmowano czynsz lub wartość czynszową. Jednakże dla budynków będących we władaniu podmiotów gospodarki uspołecznionej jako podstawę opodatkowania przyjęto wartość będącą podstawą amortyzacji, a dla innych

³²³ Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 14 stycznia 1936r. o podatku od nieruchomości, Dz. U. RP, nr 3, poz. 14.

³²⁴ G.K. Walkowski, *System polskiego prawa podatkowego w praktyce. Wybrane Zagadnienia. Tom VII Źródła polskiego prawa podatkowego. Część czwarta Podatki w dwudziestoleciu międzywojennym (1918-1939)*, Bydgoszcz 2013, s. 321.

³²⁵ D. Jędrzejewska-Szmek, *op.cit.*, s. 20–22,

³²⁶ G. Owczarek-Szapowska, *op.cit.*, s. 28–31.

³²⁷ Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz. U. z 1947r., nr 40, poz. 198.

³²⁸ Ustawa z dnia 26 lutego 1951r. o podatkach terenowych, Dz. U z 1951r., nr 14, poz. 110.

budynków wartość bieżącą ustalaną na dzień 1 stycznia danego roku. Podobne uregulowania dotyczyły określenia podstawy opodatkowania dla gruntów.

Pierwszym krokiem w stronę ewolucji podatku od nieruchomości do modelu powierzchniowego był dekret z dnia 20 maja 1955r. o podatkach i opłatach terenowych³²⁹, który wprawdzie nie zmieniał sposobu ustalania podstawy opodatkowania dla budynków, jednakże dla gruntów jako podstawę opodatkowania przyjęta została ich powierzchnia w metrach kwadratowych. O krok dalej ustawodawca PRL poszedł ustawą z dnia 19 grudnia 1975r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych³³⁰, gdzie dla budynków lub ich części, stanowiących własność osób fizycznych lub prawnych nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej, zajętych przez te osoby na własne potrzeby, nie wynajęte lub wydzierżawione albo oddane w bezpłatne użytkowanie za podstawę opodatkowania przyjęto powierzchnię użytkową. Tym samym zrezygnowano z tzw. wartości czynszowej jako podstawy opodatkowania budynków niewynajętych na rzecz ich powierzchni.

Ustawą z dnia 26 lutego 1982r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej³³¹ rozdzielono podatek od nieruchomości na pobierany od podmiotów gospodarki uspołecznionej i od pozostałych podatników. Za podstawę opodatkowania dla budynków będących we władaniu podmiotów gospodarki uspołecznionej przyjęto ich wartość będącą podstawą amortyzacji, a dla gruntów ich powierzchnię. Natomiast ustawa z 14 marca 1985r. o podatkach i opłatach lokalnych³³² (zawierająca regulacje dotyczącą podatku od nieruchomości podmiotów niepaństwowych) jako podstawę opodatkowania ustalała:

1. dla budynków podlegających ubezpieczeniu ustawowemu wartość budynków ustaloną na potrzeby ubezpieczenia,
2. dla pozostałych budynków powierzchnię użytkową,
3. dla gruntów powierzchnię.

Na mocy ustawy z dnia 28 grudnia 1989r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania³³³ ponownie ujednotwiono zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla wszystkich podmiotów. Wówczas za podstawę opodatkowania przyjęto:

³²⁹ Dekret z dnia 20 maja 1955r. o podatkach i opłatach terenowych, Dz. U. z 1955r., nr 21, poz. 136.

³³⁰ Ustawa z dnia 19 grudnia 1975r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych, Dz. U. z 1975r., nr 45, poz. 229.

³³¹ Ustawa z dnia 26 lutego 1982r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej, Dz. U. z 1982r. nr 7, poz. 55.

³³² Ustawa z dnia 14 marca 1985r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. z 1985r., nr 12, poz. 50.

³³³ Ustawa z dnia 28 grudnia 1989r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, Dz. U. z 1989r., nr 74, poz. 443.

1. dla budynków mieszkalnych podlegających ustawowemu ubezpieczeniu, z wyjątkiem ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej wartość ustaloną dla celów ubezpieczenia ustawowego,
2. dla pozostałych budynków oraz części budynków mieszkalnych, o których mowa w pkt 1, zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej powierzchnię użytkową,
3. dla budowli ich wartość początkową określoną według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane,
4. dla gruntów powierzchnię tych gruntów.

Tym samym wartość nieruchomości jako podstawa opodatkowania została zmarginalizowana na rzecz ich powierzchni.

2.3.2 Podatek od nieruchomości obecnie

System podatków samorządowych w obecnej postaci kształtował się od początku lat dziewięćdziesiątych XXw. jako pokłosie ponownego wprowadzenia samorządu, reformy podatków państwowych oraz konieczności dostosowania systemu prawnego do wejścia do Unii Europejskiej³³⁴. W szczególności reaktywacja samorządu terytorialnego wymagała stworzenia nowego systemu finansów samorządowych oraz zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego określonego władztwa podatkowego. Konsekwencją było rozdzielenie dochodów budżetowych na państwowe i samorządowe, gdzie na rzecz państwa zagwarantowane byłyby wpływ z najefektywniejszych podatków (jak podatek od towarów i usług), natomiast pozostałe o anachronicznej konstrukcji stanowiły dochody samorządów³³⁵.

Elementem nowego systemu jest podatek od nieruchomości, którego podstawą jest wprowadzona w 1991r. u.p.o.l., normująca również pozostałe podatki i opłaty lokalne, tj. podatek od środków transportowych, opłatę od posiadania psa, opłatę targową, opłatę miejscową i opłatę uzdrowską. Ustanowienie u.p.o.l. nastąpiło w chwili, kiedy powstanie samorządu terytorialnego wymagało przyporządkowania do niego podatkowych dochodów własnych. Potrzeba szybkiego wprowadzenia regulacji skutkowało tym, że nie stworzono nowej koncepcji podatku od nieruchomości, w wyniku czego w przeważającej mierze nowa ustawa opierała się na przepisach z 1989r. i 1985r., które z kolei korzystały z rozwiązań zawartych w ustawie 1975r. Od dnia wprowadzenia obecnej ustawy w życie dokonywano wielokrotnie jej nowelizacji, jednak nigdy nie podjęto próby gruntownej reformy (zmierzającej

³³⁴ M. Miszczuk, *op.cit.*, s. 28–29.

³³⁵ K. Wójtowicz, *op.cit.*, s. 74–75.

do wprowadzenia opodatkowania nieruchomości ad valorem)³³⁶, co w rezultacie skutkuje tym że podatek od nieruchomości w Polsce oparty jest na przestarzałych założeniach ukształtowanych jeszcze za czasu PRL, gdzie za podstawę opodatkowania przyjęta jest powierzchnia nieruchomości³³⁷ (poszczególne elementy obowiązujących uregulowań przedstawione zostaną w późniejszej części rozdziału z perspektywy tematu niniejszej dysertacji).

Mając na uwadze również powyższe, w doktrynie piętnowana jest słaba jakość przepisów regulujących podatek od nieruchomości. Pomimo relatywnie krótkiej ustawowej regulacji na gruncie podatku od nieruchomości, niezmiennie pojawiają się nowe wątpliwości interpretacyjne dotyczące tych przepisów. Skutkiem tego jest niezliczona liczba sporów sądowych pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, w których często te same sądy administracyjne podejmują diametralnie odmienne rozstrzygnięcia w sprawach o podobnych stanach faktycznych³³⁸. Kwestia ta jest sprzeczna z ideą podatków majątkowych, które w założeniu powinny być proste w wymiarze i poborze.

2.4 Rola i zakres wykorzystania danych ewidencyjnych w podatku od nieruchomości

Z uwagi na przyjęty w Polsce model opodatkowania nieruchomości niezwykle istotną rolę w wymiarze podatków od nieruchomości pełni EgiB. Podążając za L. Etelem, który odnosząc się do powierzchniowego systemu opodatkowania wskazał: „W większości tych państw funkcjonują bowiem różnego rodzaju ewidencje, stworzone na potrzeby geodezyjne i kartograficzne, gdzie zawarte są dane dotyczące powierzchni nieruchomości. Ewidencje tego typu stają się podstawowymi dokumentami «podatkowymi», skąd zarówno organ, jak i podatnik może czerpać informacje potrzebne do obliczenia podatku. Są to jednakże dokumenty prowadzone na inne potrzeby, niedostosowane do celów fiskalnych, a przez to bardzo trudne w stosowaniu. Organy podatkowe z reguły nie mają wpływu na zamieszczenie i aktualizowanie danych tam zawartych. Zmiany w tych ewidencjach dokonywane są z dużym opóźnieniem, a organy podatkowe dowiadują się o nich jeszcze później lub wcale. [...] Prowadzi to do dużych rozbieżności pomiędzy zapisami zawartymi w ewidencji a rokrocznie weryfikowanymi danymi dotyczącymi podatnik i przedmiotu opodatkowania”³³⁹. W rezultacie ewidencja geodezyjno-kartograficzna staje się podstawowym

³³⁶ L. Eteł, R. Dowgier, *Ciąg dalszy problemów z opodatkowaniem kondygnacji*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 2, s. 43.

³³⁷ L. Eteł, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne. Czas...*, op.cit., s. 17–18.

³³⁸ L. Eteł, *System opodatkowanie nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 175–177.

³³⁹ *Ibidem*, s. 17–18.

źródłem danych podczas postępowania wymiarowego. Ich wykorzystanie jest tym większe, iż dane w nich zawarte nie decydują wyłącznie o podstawie opodatkowania (tj. powierzchni), ale także mają znaczenie przy określeniu stawki podatku (przy zróżnicowaniu opodatkowania budynków mieszkalnych od użytkowych) czy przedmiocie opodatkowania (oddzielenie od nieruchomości objętych podatkiem rolnym lub leśnym). Kwestia ta jest problematyczna, gdyż z uwagi na niedoskonałości w prowadzeniu tych ewidencji, organ podatkowy może w trakcie postępowania podatkowego posługiwać się danymi nieaktualnymi i sprzecznymi ze stanem rzeczywistym, co w sposób oczywisty wydaje się niezgodne z zasadą zaufania do organów publicznych.

Wyrazem powyższego znaczenia Ewidencji dla opodatkowania nieruchomości jest wspomniany już art. 21 p.g.k., zgodnie z którym dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią m.in. podstawę wymiaru podatków i świadczeń. Jednocześnie podstawą dla wymiaru podatku od nieruchomości nie będzie podatkowa ewidencja nieruchomości prowadzona przez samorządy w trybie art. 7a u.p.o.l., gdyż ma ona charakter wtórny do Egib, a jej celem jest ułatwienie prowadzenia postępowań podatkowych, gdyż stanowi ona zbiór dokumentów potrzebnych do prawidłowego ustalenia wysokości podatku. Podobnie plany zagospodarowania przestrzennego nie mają na to bezpośredniego wpływu, czego przykładem jest fakt, iż dana nieruchomość położna jest na terenie przeznaczonym w planie na prowadzenie działalności gospodarczej nie oznacza, iż ma ona taki charakter na potrzeby podatkowe (tj. jest „związana z prowadzenie działalności gospodarczej” czy „zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej”³⁴⁰).

Obecna dominująca linia orzecznicza sądów administracyjnych stanowi, iż Organy podatkowe nie mogą, co więcej – nie są uprawnione, do przyjęcia innych danych do podstawy wymiaru podatku, niż te wynikające z Egib, a wydanie decyzji z ich pominięciem skutkuje jej nieważnością³⁴¹. Jednakże, przyjęcie wiążącej mocy Egib w trakcie wymiaru podatku

³⁴⁰ L. Etel, *Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 6, s. 30–31.

³⁴¹ Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2011r., sygn. II FSK 1041/10.: „W rozpatrywanej sprawie porównanie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z zapisami w ewidencji gruntów i budynków było wystarczającą podstawą do dokonania prawidłowego wymiaru. Skoro w decyzji wymiarowej za 2007r. nie uwzględniono we właściwy sposób zapisów z ewidencji oczywiste jest, że doszło do rażącego naruszenia prawa. Wydanie przez organ podatkowy decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości z pominięciem odniesienia się przez ten organ do danych wynikających z ewidencji gruntów i budynków spełnia przesłankę stwierdzenia nieważności decyzji określoną w art. 247 § 1 pkt 3 O.p., a mianowicie wydanie decyzji z rzącym naruszeniem prawa art. 21 ust. 1 p.g.k. Ustalenie zobowiązania podatkowego w wysokości niższej niż wynika to z przepisów na wskutek pominięcia danych z ewidencji gruntów i budynków powinno się wiązać z istnieniem możliwości "modyfikacji decyzji" w celu ustalenia zobowiązania podatkowego w wysokości zgodnej z przepisami prawa. Trybem postępowania, w którym może odbyć się wzruszenie takiej decyzji jest niewątpliwie tryb stwierdzenia nieważności decyzji. Skoro powszechnie w doktrynie prawa podatkowego (por. A. Gąsowska,

od nieruchomości skutkuje sytuacją, w której organy podatkowe, w przypadku ustalania wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości, są związane danymi, które figurują w ewidencji, nawet jeżeli byłyby one nieprawidłowe. Z tego względu stanowisko to jest podważane w doktrynie. Wynika to m.in. z faktu, że, w porównaniu do u.p.r. i u.p.l. w u.p.o.l. nie istnieje odniesienie do danych zawartych w Egib jako będących podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a są one tylko fragmentaryczne³⁴². Co więcej, instytucja przeciwdowodu powinna w sposób wystarczający umożliwić podważenie danych z Egib.

Powyższe jednak stanowi tematykę następnego rozdziału niniejszej dysertacji. Bez względu na przyjęcie stanowiska w przedstawionej kwestii, nie można zaprzeczyć doniosłego charakteru, jaki Egib oraz dane w niej zawarte posiadają na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. Egib obejmuje bowiem informacje dotyczące gruntów, budynków i lokali oraz podmiotów nimi władającymi³⁴³, wobec czego stanowi naturalne źródło informacji dotyczących danej nieruchomości, koniecznych do prawidłowego jej opodatkowania i z tego względu jest szeroko wykorzystywana przez organy podatkowe oraz podatników. Co więcej, z uwagi na posiadany walor dokumentu urzędowego i związane z nim domniemanie autentyczności i wiarygodności, w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości organy podatkowe nie mogą pomijać danych wynikających z Egib³⁴⁴. Dane te zatem powinny być pierwszym wyborem jako dowód w postępowaniu wymiarowym. Dotyczy to nie tylko ustalania przedmiotu czy podstawy opodatkowania. Dane Egib mogą również wpływać na podmiot podatku, moment powstania obowiązku podatkowego czy zastosowanie stawek lub zwolnień czy wyłączeń podatkowych.

Dla ustalenia zakresu wykorzystania danych z Egib w opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości konieczne jest określenie istoty wyrażenia zawartego w art. 21 p.g.k. *wymiar podatków*, które nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane. Sądy administracyjne wielokrotnie dokonywały wykładni tego zwrotu, skłaniając

P. Pietrasz, *Opodatkowanie garaży stanowiących odrębną własność podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 4.) przyjmuje się, że dane z ewidencji gruntów i budynków mają walor dokumentu urzędowego, o którym mowa w art. 194 O.p., to zaniechanie przez organ podatkowy odwołania się w toku postępowania podatkowego do tych danych prowadzi również do rażącego naruszenia art. 194 O.p. Podstawą stwierdzenia nieważności decyzji może być rażące naruszenie każdego przepisu prawa, w tym również procesowego. Musi to być jednak wada tkwiąca w samej decyzji.”

³⁴² Odnajdujemy w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. definiującym na potrzeby u.p.o.l. poszczególne rodzaje gruntów i w art. 5 ust. 1 pkt 1. lit. a u.p.o.l. ustanawiającym stawkę podatku dla gruntów zajętych na prowadzenia działalności gospodarczej oraz art. 7a u.p.o.l. dotyczącym podatkowej ewidencji nieruchomości.

³⁴³ Art. 20 p.g.k.

³⁴⁴ K. Gawrońska, *Ewidencja gruntów i budynków a opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, rolnym oraz leśnym*, [w:] *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, M. Popławski (red.), Warszawa 2008, s. 31–32.

się ku jego szerokiemu rozumieniu. W wyroku z dnia 26 września 2014r. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że: „Pojęcie «wymiar podatków» użyte w art. 21 ust. 1 u.p.g.k. nie zostało w tej ustawie zdefiniowane, pojęcia tego nie definiują także ustawy podatkowe. Analizując treść przepisów podatkowych należy stwierdzić, że pojęciem najbliższym pojęciu «wymiar podatków» jest pojęcie zobowiązania podatkowego. Według art. 5 ord. pod., zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Jako uzasadnione należy, zatem przyjąć twierdzenie, że «wymiar podatku» na gruncie wykładni systemowej zewnętrznej należy interpretować jako ustalenie zobowiązania podatkowego co oznacza, że podstawą ustalenia zobowiązania podatkowego są zarówno elementy przedmiotowe, jak i podmiotowe zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Jednocześnie zaś nie można utożsamiać pojęcia «wymiar podatków» z pojęciem «podstawy opodatkowania». Niewątpliwie bowiem zakres pierwszego z wymienionych pojęć jest szerszy aniżeli zakres pojęcia «podstawa opodatkowania», którą należy rozumieć jako ilościowo lub wartościowo ujęty przedmiot podatku»³⁴⁵. Dokładniejszy zakres wykorzystania danych z Egib NSA wskazał we wcześniejszym wyroku z dnia 15 kwietnia 2008r.: „W stanie prawnym obowiązującym w 2003r. decydowała o tym ogólna zasada wyrażona w art. 21 ust. 1 p.g.k. Przepis ten nie wymaga dalszej wykładni stanowiąc wprost o tym, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią m.in. podstawę wymiaru podatku. Przez podstawę wymiaru podatku należy rozumieć zarówno określenie przedmiotu opodatkowania, zaliczenie do właściwej stawki podatkowej jaki i objęcie określonych gruntów zwolnieniem od opodatkowania»³⁴⁶.

Należy zgodzić się z poglądem sądów administracyjnych, iż zwrot *wymiar podatków* wskazany w art. 21 p.g.k. należy rozumieć szeroko i obejmuje on swoim zakresem „ustalenie zobowiązania podatkowego”. Mianowicie, dane z Egib mogą być wykorzystane w trakcie postępowanie z perspektywy każdego elementu podatkowoprawnego stanu faktycznego, tj. przedmiotu opodatkowania, jego podmiotu, podstawy opodatkowania, zastosowania stawek, zwolnień i wyłączeń podatkowych, które ostatecznie wpływają na treść danego stosunku podatkowego, jak również momentu powstania obowiązku podatkowego³⁴⁷. Z tego względu podmiotowi stosującemu prawo (organowi podatkowemu czy podatnikowi)

³⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 26 września 2014r., sygn. II FSK 3102/12.

³⁴⁶ Wyrok NSA z 15 kwietnia 2008r., sygn. II FSK 372/07.

³⁴⁷ Temat podatkowoprawnego stanu faktycznego został szerzej opisany w rozdziale III.

dotyczące opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinny być znane instytucje geodezyjne oraz ich zastosowanie w trakcie wymiaru podatku, gdyż są one konieczne do „wyliczenia prawidłowej kwoty podatku”, tj. prawidłowego odwzorowania podatkowoprawnego stanu faktycznego³⁴⁸.

Jednakże bezkrytyczne przyjęcie pierwszorzędności wykorzystaniu danych z Egib w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości jest nieakceptowalne. Podczas stosowania prawa nie można pominąć innych powszechnie obowiązujących przepisów, z których może wynikać, że dane z Egib mają charakter pomocniczy. Będzie miało to miejsce w szczególności, gdy definicje zawarte w prawie geodezyjnym nie pokrywają z pojęciami zawartymi w ustawie podatkowej, bądź gdy zastosowanie danych z Egib skutkować będzie naruszeniem innych przepisów. Zatem niezależnie od przyjętego poglądu dotyczącego mocy wiążącej danych Egib, celem dokonania prawidłowego wymiaru podatku od nieruchomości stosujący powinien dokonać analizy, czy dane z Egib w poszczególnym stanie faktycznym są wystarczającym dowodem. Dotyczy to w szczególności organów podatkowych, które w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości powinny wykazać się należyłą starannością by w przypadku zastosowania danych wynikających z Egib nie spotkać się z zarzutem naruszenia zasady prawdy materialnej.

2.4.1 Przedmiot opodatkowania

Przedmiotem podatku jest stan faktyczny lub prawny, z wystąpieniem którego ustawa łączy powstanie obowiązku podatkowego. Co do zasady opodatkowaniu nie będzie jednak podlegała dana rzecz, a stosunek do niej. Z tego względu przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości będzie władanie nieruchomością³⁴⁹. W myśl przepisów u.p.o.l. opodatkowaniu podlegać będzie władanie gruntami, budynkami bądź budowlami.

2.4.1.1 Grunty

Na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty. Jednocześnie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy (z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej), przez które rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w Egib³⁵⁰.

³⁴⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] *Studia z dziedziny prawa podatkowego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego*, B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), Toruń 1999, s. 35–36.

³⁴⁹ L. Etel [w:] *Prawo podatkowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2008, s. 29.

³⁵⁰ Art. 2 ust. 2 u.p.o.l. w zw. z art. 1a ust. 3 u.p.o.l.

Powyższe przepisy dotyczące zakresu opodatkowania posiadają swoje korespondujące normy w u.p.l. i u.p.r., mianowicie:

1. zgodnie z u.p.l. opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają określone w ustawie lasy (z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna). Natomiast lasem w rozumieniu ustawy są grunty leśne sklasyfikowane w Ewidencji jako lasy³⁵¹,
2. w myśl u.p.r. opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w Ewidencji jako użytki rolne (z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza)³⁵².

Mając na uwadze powyższe, decydująca dla określenia zakresu opodatkowania jednym z trzech występujących w systemie opodatkowania nieruchomości podatków (od nieruchomości, rolnego czy leśnego) będzie klasyfikacja danego gruntu (nad którym władanie będzie przedmiotem opodatkowania)³⁵³ w Egib. Takie stanowisko jest powszechne w sądownictwie administracyjnym: „Nie jest przedmiotem sporu w rozpatrywanej sprawie, że wskazane grunty są klasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne oraz nieużytki. Należy zauważyć, że grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne oraz lasy podlegają co do zasady opodatkowaniu odpowiednio podatkiem rolnym i leśnym. Wynika to z art. 1 ustawy o podatku rolnym oraz art. 1 ust. 1 ustawy o podatku leśnym. Pierwszy z powołanych przepisów stanowi, że podatek rolny obejmuje grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Natomiast zgodnie z treścią drugiego z wymienionych przepisów opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają określone w ustawie lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna. Z powołanymi przepisami koresponduje art. 2 ust. 2 u.p.o.l., z którego wynika, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Przepis ten rozgranicza opodatkowanie gruntów jednym z trzech podatków i formułuje przy tym generalną zasadę, zgodnie z którą podatek od nieruchomości obejmuje wszystkie nieruchomości gruntowe nieopodatkowane podatkiem rolnym lub leśnym. Grunty objęte

³⁵¹ Art. 1 ust. 1 i ust 2 u.p.l.

³⁵² Art. 1 ust. 1 u.p.r.

³⁵³ Z uwagi na fakt, iż budynki i budowle podlegają opodatkowaniu wyłącznie podatkiem od nieruchomości w ich zakresie kwestia ta jest irrelevantna.

podatkiem rolnym lub leśnym opodatkowane będą podatkiem od nieruchomości wyłącznie w sytuacji, gdy zostaną zajęte na wykonywanie działalności gospodarczej”³⁵⁴. Tym samym sposób wykorzystania gruntu nie ma wpływu na zakres opodatkowania, za wyjątkiem zajęcia użytków rolnych i lasów na prowadzenie działalności gospodarczej – wówczas podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek właściwych dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą³⁵⁵.

W tym miejscu należy zaznaczyć, iż w przedmiotowych przepisach ustawodawca użył zwrotu „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” a nie „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Zatem dla objęcia podatkiem od nieruchomości gruntów rolnych czy lasów nie jest wystarczające samo ich posiadanie przez przedsiębiorcę, a konieczne jest faktyczne wykonywanie czynności składających się na działalność gospodarczą³⁵⁶. Z tego względu nie sposób zgodzić się ze stanowiskiem, iż otrzymanie przez przedsiębiorcę decyzji w trybie art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 3 lutego 1995r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych³⁵⁷ zezwalającej na wyłącznie gruntów z produkcji rolnej jest równoznaczne z zajęciem danej nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu u.p.o.l. i pomimo braku zmiany klasyfikacji w Egib powinny być opodatkowane najwyższą stawką³⁵⁸. Wprawdzie jest to element procesu inwestycyjnego, ale jest to dopiero początkowa faza. Nie można pominąć, iż od momentu wydania decyzji do rozpoczęcia faktycznie prac polegających na przystosowaniu danego gruntu do prowadzenia działalności (co już może świadczyć o faktycznym zajęciu nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej³⁵⁹) mogą minąć miesiące bądź nawet lata (nie mówiąc już o momencie, w którym dany

³⁵⁴ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 kwietnia 2017r., I SA/Bd 240/17.

³⁵⁵ B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne...*, op.cit., s. 85–86.

³⁵⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z 7 lipca 2017r., sygn. I SA/Wr 237/17.

³⁵⁷ Ustawa z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych, t.j. z 2017r. poz. 1161.

³⁵⁸ L. Etel, *Dane z ewidencji gruntów...*, op.cit., s. 24–31: „Można również zasadnie wskazywać, że grunty rolne i leśne wyłączone z produkcji rolnej zostały przez przedsiębiorcę zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Uzyskanie decyzji o wyłączeniu jest przejawem zmiany przeznaczenia gruntu na określony cel prowadzenie działalności gospodarczej. Grunty stają się więc przedmiotem działalności przedsiębiorcy, który zmieniając ich przeznaczenie zaczyna wykorzystywać je do prowadzenia szeroko rozumianej działalności gospodarczej. Są to więc grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne albo lasy, ale przez ich wyłączenie z produkcji rolnej lub rolnej stają się zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”.

³⁵⁹ Mianowicie za zajęcie na działalność gospodarczą można również rozumieć rozpoczęcie procesu inwestycyjnego, przykładowo w wyroku NSA z dnia 18 października 2017r., sygn. II FSK 2771/15., wskazano: „O gruntach niezajętych na prowadzenie działalności gospodarczej może być mowa wówczas, gdy pomimo posiadania ich przez przedsiębiorcę są wykorzystywane zgodnie z przeznaczeniem klasyfikacyjnym, a więc na działalność rolną lub leśną (por. wyroki NSA z dnia 2 kwietnia 2010r., II FSK 1942/08, z dnia 16 lipca 2010r., II FSK 1915/09, z dnia 12 kwietnia 2012r., II FSK 1771/10 i II FSK 1772/10). Z kolei za grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej należy uznać grunty, co do których dokonano zmiany przeznaczenia gruntów w planie przestrzennym, rozpoczęto prace melioracyjne, wytyczono drogi, przebudowano linie energetyczne czy wykonano sieci wodno-kanalizacyjne (por wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2007r., II FSK 97/06).”

przedsiębiorca zacznie czerpać przychody z tytułu nieruchomości). Tym samym nie jest jednoznaczne uzyskanie decyzji o wyłączeniu gruntów z produkcji rolnej z zajęciem całej nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej, a zakres tego zajęcia powinien zostać ustalony w oparciu o kryterium faktycznego wykorzystania. Jednocześnie zauważając, iż opodatkowanie stawką właściwą dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą w porównaniu do opodatkowania podatkiem rolnym czy leśnym wiąże się z wielokrotnie większym opodatkowaniem, takie podejście jest stanowczo zbyt fiskalne.

Podatkiem od nieruchomości opodatkowane (bądź zwolnione) są grunty, które nie są objęte podatkiem rolnym i leśnym (wskazane w pkt 1.10.8.1 i 1.10.8.2. niniejszej dysertacji³⁶⁰), tj. sklasyfikowane w Egib³⁶¹ jako:

1. grunty zabudowane i zurbanizowane:

- a. B (tereny mieszkaniowe) zajęte pod budynki zaliczone w PKOB do działu 11 (budynki mieszkalne) wraz z budynkami i urządzeniami do nich pomocniczymi i przynależnymi oraz grunty pomiędzy nimi (skwery, ogródki etc.) lub w ich sąsiedztwie niewykorzystywane w innym celu (uzasadniającym zaliczenie do innej grupy użytków gruntowych),
- b. Ba (tereny przemysłowe) zajęte pod budynki, zaliczone w PKOB do grupy 125 (budynki przemysłowe i magazynowe, oraz związane z tymi budynkami budowle i urządzenia, w szczególności) oraz grunty pomiędzy nimi lub w ich sąsiedztwie niewykorzystywane w innym celu (uzasadniającym zaliczenie do innej grupy użytków gruntowych), jak również bazy transportowe i remontowe, stacje transformatorowe, naziemne rurociągi, kolektory i wodociągi, hałdy i wysypiska śmieci, ujęcia wody i oczyszczalnie ścieków,
- c. Bi (inne tereny zabudowane) zajęte pod budynki i budowle inne niż zaliczone w PKOB do działu 11 oraz do grupy 125 oraz urządzenia związane z tymi budynkami i budowlami, w szczególności: kotłownie, zbiorniki, przewody naziemne, place składowe, place postojowe i manewrowe, ogrodzenia, śmietniki, składowiska odpadów lub w ich sąsiedztwie niewykorzystywane w innym celu (uzasadniającym zaliczenie do innej grupy użytków gruntowych), jak również zajęte pod cmentarze czynne oraz cmentarze nieczynne, ale niezaliczone do gruntów zadrzewionych i zakrzewionych oraz grzebowiska zwierząt,

³⁶⁰ Opisano tam również kwestię użytków gruntowych o niestandardowych klasyfikacjach.

³⁶¹ Załącznik nr 6 do r.e.g.i.b.

- d. Bp (zurbanizowane tereny niezabudowane lub w trakcie zabudowy), na których m.in. została rozpoczęta, lecz nie została zakończona budowa w rozumieniu p.b.,
- e. Bz (tereny rekreacyjno-wypoczynkowe) niezajęte pod budynki niezajęte pod budynki i związane z nimi urządzenia tereny ośrodków wypoczynkowych, tereny zabaw dziecięcych, plaże, urządzone parki, skwery, zieleńce (poza pasami ulic), tereny o charakterze zabytkowym, takie jak: ruiny zamków, grodziska, kurhany, pomniki przyrody, tereny sportowe, takie jak: stadiony, boiska sportowe, skocznie narciarskie, tory saneczkowe, strzelnice sportowe, kąpieliska, pola golfowe, tereny spełniające funkcje rozrywkowe, takie jak: lunaparki, wesole miasteczka, ogrody zoologiczne i botaniczne, tereny zieleni nieurządzonej niezaliczone do lasów oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych, tereny rodzinnych ogrodów działkowych urządzonych na gruntach, które nie nadają się do upraw rolniczych, w tym na gruntach leśnych oraz zadrzewionych i zakrzewionych,
- f. K (użytki kopalne) zajęte przez czynne odkrywkowe kopalnie, w których odbywa się wydobycie kopalin, wyrobiska po wydobywaniu kopalin, zapadliska i tereny po działalności górniczej

2. tereny komunikacyjne, w tym:

- a. dr (drogi) – zalicza się tu grunty, które są pasami drogowymi dróg publicznych oraz dróg wewnętrznych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 21 marca 1985r. o drogach publicznych³⁶², z włączeniami m.in. w przypadku gdy wchodzi w skład gospodarstwa rolnego lub leśnego,
- b. Tk (tereny kolejowe) – grunty zajęte pod budowle i inne urządzenia przeznaczone do wykonywania i obsługi ruchu kolejowego: torowiska kolejowe, stacje, rampy, magazyny, bocznice kolejowe itp.,
- c. Ti (inne tereny komunikacyjne) – grunty zajęte w celach komunikacyjnych, a w szczególności pod porty lotnicze oraz budowle i urządzenia służące komunikacji lotniczej, urządzenia portowe, przystanie, budowle i urządzenia służące komunikacji wodnej, budowle i urządzenia kolei linowych, torowiska tramwajowe poza pasami ulic i dróg, a także obiekty i urządzenia związane

³⁶² Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, t.j. Dz. U. z 2015r. poz. 460, ze zm.

z komunikacją miejską, urządzone parkingi poza lasami państwowymi, dworce autobusowe, wały ochronne wód przystosowane do ruchu kołowego.

- d. Tp (grunty przeznaczone pod budowę dróg publicznych lub linii kolejowych) – grunty, które są własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego i zostały wydzielone pod drogi publiczne lub linie kolejowe na mocy odpowiednich decyzji administracyjnych, ale na których budowa dróg publicznych lub linii kolejowych nie została zakończona.
3. użytki ekologiczne, oznaczone symbolem złożonym z litery E oraz właściwego symbolu odpowiedniego użytku gruntowego E-R, E-Ł, E-Ps, E-Ls, E-Lz, E-Lzr, E-Wp, E-Ws, E-N. Kontury użytków ekologicznych określa się w Egib na podstawie uchwały właściwej rady gminy, podjętej na podstawie przepisów o ochronie przyrody, z uwzględnieniem uwidocznionych w tej ewidencji konturów użytków gruntowych, które zostały ustalone na podstawie cech gruntów wynikających ze sposobu zagospodarowania lub użytkowania.
 4. grunty pod wodami, w tym:
 - a. Wm (grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi) – gruntami pod morskimi wodami wewnętrznymi są grunty pokryte morskimi wodami wewnętrznymi, o których mowa w art. 4 ustawy z dnia 21 marca 1991r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej³⁶³,
 - b. Wp (grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi) – grunty pokryte wodami powierzchniowymi płynącymi, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 1 prawa wodnego,
 - c. Ws (grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi) – grunty pokryte wodami powierzchniowymi stojącymi, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 2 prawa wodnego, oraz grunty trwale pokryte wodami znajdującymi się w zagłębieniach terenu powstałych w wyniku działalności człowieka, niebędące stawami oraz niezaliczone do nieużytków, o których mowa w lp. 9. Kontur gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi wyznaczają linie brzegów naturalnych zbiorników wodnych, a w przypadku zagłębień terenu powstałych w wyniku działalności człowieka zewnętrzne krawędzie tych zagłębień.

³⁶³ Ustawa z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej, t.j. Dz. U. z 2013r. poz. 934, ze zm.

5. grunty zadrzewione i zakrzewione (Lz) – grunty porośnięte roślinnością leśną, których pole powierzchni jest mniejsze niż 0,1000ha, a także: tereny torfowisk, pokrytych częściowo kępami krzewów i drzew karłowatych, grunty porośnięte wikliną w stanie naturalnym oraz krzewiastymi formami wierzb w dolinach rzek i obniżeniach terenu, przylegające do wód powierzchniowych grunty porośnięte drzewami lub krzewami, stanowiące biologiczną strefę ochronną cieków i zbiorników wodnych, jary i wąwozy pokryte drzewami i krzewami w sposób naturalny lub sztuczny w celu zabezpieczenia przed erozją, niezaliczone do lasów, wysypiska kamieni i gruzowiska porośnięte drzewami i krzewami, skupiska drzew i krzewów mające charakter parku, ale niewyposażone w urządzenia i budowle służące rekreacji i wypoczynkowi, zadrzewione i zakrzewione tereny nieczynnych cmentarzy,
6. nieużytki (N) – grunty rolne nienadające się bez znacznych nakładów do działalności wytwórczej w rolnictwie, w szczególności: bagna (błota, topieliska, trzęsawiska, moczary, rojsty), piaski (piaski ruchome, piaski nadbrzeżne, wydmy), naturalne utwory fizjograficzne, takie jak: urwiska, strome stoki, uskoki, skały, rumowiska, zapadliska, nisze osuwiskowe, piargi, grunty pokryte wodami, które nie nadają się do produkcji rybnej (sadzawki, wodopoje, doły potorfowe),
7. tereny różne (Tr) wszystkie pozostałe grunty, niezaliczone do innych użytków gruntowych, w szczególności zajęte pod budowle ziemne, takie jak: wały przeciwpowodziowe niezaliczone do terenów komunikacyjnych, kopce oraz groble niewchodzące w skład stawów.

2.4.1.2 Budynki i budowle

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają obiekty budowlane takie jak:

1. budynki lub ich części,
2. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów p.b., który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Aby więc uznać dany obiekt budowlany za budynek, musi on:

1. być trwale z związany gruntem,
2. być wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
3. posiadać fundamenty
4. mieć dach.

Natomiast w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów p.b.³⁶⁴ niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

O ile budowle nie podlegają ujawnieniu w Egib, to dane dotyczące budynków w niej zawarte są bogate oraz pomocne w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości. Z perspektywy przedmiotu opodatkowania istotne jest wykorzystanie danych z Egib na etapie klasyfikacji danego obiektu budowlanego jako budynku bądź budowli.

W świetle powyższego na potrzeby określenia przedmiotu opodatkowania w zakresie obiektów budowlanych organ podatkowy nie może być związany Egib³⁶⁵. Mianowicie p.g.k. nie definiuje pojęcia budynku. Natomiast zgodnie z §2 pkt 4 r.e.g.i.b. budynkiem jest obiekt budowlany, który wg PKOB jest budynkiem. PKOB z kolei definiuje budynki jako zadaszone obiekty budowlane wraz z wbudowanymi instalacjami i urządzeniami technicznymi, wykorzystywane dla potrzeb stałych. Przystosowane są do przebywania ludzi, zwierząt lub ochrony przedmiotów³⁶⁶. Zatem obowiązująca dla potrzeb Egib definicja budynku nie jest tożsama z przywołaną powyżej definicją budynku zawartą w u.p.o.l., natomiast budowle nie są w ogóle w Egib uwidocznione.

Mając to na uwadze należy przywołać uchwałę siedmiu sędziów NSA z dnia 18 listopada 2013r., dotyczącą opodatkowania dróg z perspektywy związania danymi z Egib, w której wskazano, co następuje: „Jednakże w ocenie powiększonego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazana reguła związania danymi ewidencyjnymi dla ustalenia kwestii istnienia obowiązku w podatku od nieruchomości ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy ewidencją gruntów i budynków mogą zostać sklasyfikowane określone kategorie wymienione w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. [...] Nie wszystkie grunty pod drogami (definiowanymi zgodnie z przedstawionymi regulacjami ustawy o drogach

³⁶⁴ Zgodnie z art. 3 pkt 3 p.b. przez budowlą należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

³⁶⁵ Inaczej: B. Pahl, *Hale magazynowo namiotowe a przedmiot podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2017, nr 9, s. 31–39.

³⁶⁶ Objasnienia wstępne do PKOB pkt 2.

publicznych) mogły w ewidencji gruntów i budynków zostać sklasyfikowane jako «dr». [...] W rozporządzeniu w sprawie ewidencji gruntów i budynków nie wymieniono ponadto pojęcia «pas drogowy». W rezultacie należy podzielić stanowisko prezentowane w piśmiennictwie, że już tylko z tego powodu brak jest podstaw do stosowania do wyłączenia z opodatkowania przedmiotów określonych w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. przepisu art. 21 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne [...] Należy wreszcie zauważyć, że rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów i budynków nie obejmuje budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. W rozporządzeniu tym symbol «dr» odnoszony jest do «terenów komunikacyjnych», a szerzej do «gruntów zabudowanych i zurbanizowanych», gdy tymczasem jak to wynika z wcześniejszych rozważań «drogę» w rozumieniu art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., w powiązaniu ze stosownymi regulacjami ustawy o drogach publicznych, należy postrzegać jako budowlę, a nie fragment gruntu. Świadczy to o braku synchronizacji regulacji prawnych dotyczących oznaczenia «dróg» w ewidencji gruntów z unormowaniami definiującymi to pojęcie w ustawie o drogach publicznych, a w konsekwencji stosowanymi również dla odczytania znaczenia treści art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. [...] Jeżeli zatem w ewidencji geodezyjnej nieruchomości zostały zawarte dane co do klasyfikacji gruntów, zgodne z przepisami regulującymi prowadzenie takiej ewidencji, lecz nieprzewidującymi możliwości objęcia dróg wewnętrznych symbolem «dr», o zastosowaniu art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. (w brzmieniu obowiązującym w okresie od 9 grudnia 2003r. do 31 grudnia 2006r.) będzie decydować stan faktyczny nieruchomości, do ustalenia którego jest zobligowany organ podatkowy (art. 122 Ordynacji podatkowej) z zastosowaniem dopuszczalnych instrumentów procesowych (art. 180 §1 Ordynacji podatkowej)³⁶⁷. Tym samym NSA stwierdził, że dane Egib będą miały zastosowanie wyłącznie wtedy gdy odpowiadają określonemu przedmiotowi opodatkowania wskazanemu w u.p.o.l.

Odnosząc powyższe do kwestii określenia przedmiotu opodatkowania (budynek czy budowla), należy stwierdzić, iż z uwagi na różnice definicyjne dotyczące budynków w u.p.o.l. i p.g.k. oraz brak objęcia Egib budowli, dane z Egib nie są przesądzające, a stosujący przepisy (organ czy podatnik) powinien dokonać własnych ustaleń w tym zakresie. Takie stanowisko przedstawił również NSA: „Ewidencja gruntów i budynków, z uwagi na to, że definiuje budynek (zresztą w akcie rangi podustawowej) odmiennie niż u.p.o.l. i nie dotyczy budowli, nie może mieć charakteru przesądzającego dla stwierdzenia, czy dany obiekt jest budynkiem czy budowlą w rozumieniu ustawy podatkowej.

³⁶⁷ Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 18 listopada 2013r., sygn. II FPS 2/13.

Ma ona moc wiążącą, co wynika wprost z art. 21 ust. 1 p.g.k., tylko co do wymiaru podatku (określenia wysokości zobowiązania podatkowego), a nie co określenia przedmiotu opodatkowania”³⁶⁸. Jednocześnie, w świetle wyroku TK z dnia 13 grudnia 2017r. (sygn. SK 48/15, LEX nr 2406906), ocena danego obiektu budowlanego powinna odbyć w szczególności w oparciu o przepisy zawarte w u.p.o.l., z preferencją dla „budynkowej” kwalifikacji³⁶⁹.

Podstawą rozstrzygnięcia powinny być również ustalenia organu podatkowego w oparciu o stan rzeczywisty w przypadku gdy dany budynek nie został ujęty w Egib - dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie można wówczas stwierdzić, że nie istnieje³⁷⁰. Takie działania powinny być również podjęte, jeżeli budynek jest ujawniony w Egib, ale z uwagi na braki konstrukcyjne w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. utracił znamiona budynku. Wtedy również o opodatkowaniu decydować będzie stan faktyczny, a nie zarejestrowany w Ewidencji.

2.4.2 Podmiot opodatkowania

Podmiotami podatku są strony stosunku podatkowego, tj. podmiot bierny zobowiązany do zapłaty podatku oraz podmiot czynny uprawniony do otrzymania świadczenia podatkowego³⁷¹.

Z perspektywy podmiotu czynnego istotne jest, iż w przypadku miast na prawach powiatu Prezydent Miasta jest równocześnie organem ewidencyjnym³⁷². Natomiast podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3,
2. posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,
3. użytkownikami wieczystymi gruntów,

³⁶⁸ Wyrok NSA z dnia 7 września 2016r., sygn. II FSK 2131/15, podobnie w wyroku z dnia 7 września 2016r., sygn. II FSK 663/15.

³⁶⁹ Jak stwierdził TK „Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017r. poz. 1785 i 2141) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.” Wskazując jednocześnie „zarówno na gruncie prawa budowlanego, jak i na gruncie ustawy o podatkach lokalnych żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być jednocześnie budynkiem, przy czym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku.”

³⁷⁰ Do podobnego wniosku doszedł K. Radzikowski: „W przypadku braku materialnoprawnego związania elementów konstrukcyjnych podatków lokalnych danymi ewidencyjnymi, pominięcie przedmiotu opodatkowania w ewidencji pozostaje na płaszczyźnie normatywnej bez wpływu na powstanie, zakres i treść obowiązku podatkowego. Opodatkowaniu poddany jest grunt (budynek, lokal) o zdefiniowanych w ustawie podatkowej cechach rzeczywistych, które można i należy dowodzić wszystkimi dostępnymi i zgodnymi z prawem środkami dowodowymi.”, patrz: K. Radzikowski, *Wymiar podatków lokalnych w razie pominięcia obiektu w ewidencji gruntów i budynków*, „Podatki i Opłaty Lokalne” 2015, nr 1, s. 10.

³⁷¹ L. Etel [w:] *Prawo podatkowe, op.cit.*, s. 29.

³⁷² Wynikające z tego komplikacje na tle procesowym opisane zostały w pkt dotyczącym obowiązku podatkowego.

4. posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a. wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - b. jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

Tak jak wskazano w rozdziale I, Egib zawiera szereg danych dotyczących właścicieli, posiadaczy samoistnych i użytkowników wieczystych gruntów. Dotyczy zarówno informacji identyfikujących podatnika, jak i danych teleadresowych, które mogą być wykorzystane w trakcie postępowania podatkowego do doręczeń. Dane z Egib mogą być pomocne w zakresie ustalenia podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku. W szczególności dotyczy to nieruchomości o nieustalonym stanie prawnym gdzie wpisowi do Egib podlega posiadacz samoistny (będący w takim przypadku podatnikiem od nieruchomości), który jest poprzedzony stosowną procedurą modernizacją Egib bądź postępowaniem administracyjnym (patrz pkt 1.8.3.).

Jednakże należy podkreślić, iż ewidencyjne dane podmiotowe dotyczące prawa własności czy użytkowania wieczystego nie mogą mieć charakteru decydującego, co wynika z faktu, że Egib w ich zakresie ma wyłącznie pochodny charakter do dokumentów, wyroków czy aktów administracyjnych będących podstawą wpisu danego tytułu prawnego do nieruchomości³⁷³. Zatem w celu ustalenie strony podmiotowej stosunku podatkowego w pierwszej kolejności należy sięgnąć do ksiąg wieczystych³⁷⁴, jak wskazał WSA w Krakowie: „Ewidencja gruntów nie może również przesądzać o własności nieruchomości (prawie użytkowania wieczystego), co przekłada się na ustalenie podmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym zakresie, zgodnie z rękojmnią wiary publicznej ksiąg wieczystych, należy w pierwszej kolejności uwzględnić wpisy ujawnione w dziale drugim księgi wieczystej (dotyczące własności i użytkowania wieczystego). Rękojmnia ta jest natomiast wyłączona w odniesieniu do danych zawartych w dziale pierwszym księgi dotyczącej właśnie opisu nieruchomości. Księgi

³⁷³ Szerzej w pkt 1.8.3.

³⁷⁴ Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2017r., sygn. II FSK 2838/15: „Tym samym w sytuacji, gdy podatnik wykaże w postępowaniu podatkowym w trybie art. 194 § 3 Op., że wbrew wskazanym w ewidencji gruntów danym dotyczącym właściciela (użytkownika wieczystego), rzeczywisty stan własności (prawa użytkowania wieczystego) odmiennie reguluje dział drugi właściwej księgi wieczystej, organy podatkowe muszą taką okoliczność zweryfikować, aby podjąć rozstrzygnięcie odnoszące się do rzeczywistego, tj. ujawnionego w księdze wieczystej właściciela (użytkownika wieczystego) nieruchomości, będącego w rozumieniu przepisów u.p.o.l. podatnikiem.”

wieczyste, podobnie zresztą jak ewidencja gruntów i budynków, stanowią rejestr publiczny, przy czym wpisy dotyczące oznaczenia właściciela (użytkownika wieczystego) nieruchomości zawarte w ewidencji nie mogą podważać domniemania prawdziwości danych zawartych w dziale drugim księgi wieczystej, obejmującym wpisy dotyczące własności i użytkowania wieczystego (art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o księgach wieczystych i hipotece)³⁷⁵. Analogicznie, jeżeli organ podatkowy ustali, że zawarte w Egib dane podatnika są nieprawidłowe, to w celu zapewnienia praw procesowych, powinien korespondencję doręczać pod adres rzeczywisty, a nie wpisany do Egib³⁷⁶.

Mając na uwadze powyższe, organ podatkowy w zakresie ustalania podatnika powinien posługiwać się danymi z Egib z daleko posuniętą ostrożnością. Za przykład może posłużyć kazus użytkownika wieczystego.

Użytkowanie wieczyste to cywilne majątkowe podmiotowe prawo rzeczowe uregulowane w KC oraz u.g.n. Jest ono prawem obciążającym prawo własności nieruchomości Skarbu Państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego, ustanawiane na czas oznaczony co do zasady odpłatne, zbywalne, dziedziczne oraz podlegające egzekucji, a przy tym ujawniane w księdze wieczystej³⁷⁷. Tak jak wskazano powyżej, użytkownik wieczysty jest podatnikiem podatku od nieruchomości a jego dane podlegają uwidocznieniu w Egib. Zgodnie z art. 27 u.g.n. oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste bądź zbycie takiego prawa wymaga aktu notarialnego, a dla ich skuteczności niezbędny jest wpis do księgi wieczystej. Tym samym wpis do księgi wieczystej ma charakter konstytutywny i dopiero od jego momentu dany podmiot może stać się podatnikiem od nieruchomości w zakresie nabytej nieruchomości (tj. w myśl art. 6 ust. 1 u.p.o.l. obowiązek podatkowy powstanie pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym to nastąpiło)³⁷⁸.

Organ ewidencyjny wpisuje do Egib tytuł prawny do danej nieruchomości na podstawie dokumentów przekazywanych mu przez sądy, organy administracji publicznej i notariuszy. Dokumenty te powinny zostać przekazane staroście w terminie 14 dni od dnia, w którym wywołują skutki prawne (z perspektywy aktu notarialnego może to być rozumiane jako dzień podpisania umowy, natomiast w innych przypadkach data uprawomocnienia się). Starosta natomiast niezwłocznie, nie później niż w terminie 30 dni od dnia otrzymania

³⁷⁵ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 stycznia 2016r., sygn. I SA/Kr 1385/15.

³⁷⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 sierpnia 2017r., sygn. IV SA/Wa 2516/16.

³⁷⁷ E. Klat-Górska [w:] *Kodeks Cywilny. Komentarz. Tom II Własność i inne prawa rzeczowe (art. 126–352)*, M. Habdas, M. Fras (red.), Warszawa 2018, s. 434.

³⁷⁸ K. Musiał, *Opodatkowanie wieczystego użytkowania gruntów w podatku od nieruchomości, czyli o złudnej autonomii prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 4, s. 6–8.

dokumentów, wpisuje dane z nich wynikające do Ewidencji oraz do rejestru cen i wartości nieruchomości w zakresie wynikającym z tej ewidencji lub tego rejestru (więcej w tej kwestii opisano w pkt 1.9.1).

Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 2 p.g.k. sądy przekazują właściwemu staroście zawiadomienia o nowych wpisach w działach I i II księgi wieczystej. Natomiast w myśl 23 ust. 2 pkt 1 p.g.k. notariusze przekazują organowi ewidencyjnemu odpisy aktów notarialnych, które w swojej treści zawierają przeniesienie, zmianę, zrzeczenie się albo ustanowienie praw do nieruchomości, które podlegają ujawnieniu w ewidencji gruntów i budynków, bądź obejmują czynności przenoszące własność nieruchomości lub prawo użytkownika wieczystego nieruchomości gruntowej. Mając na uwadze, że użytkowanie wieczyste podlega ujawnieniu w dziale II księgi wieczystej, to organ ewidencyjny o dokonaniu ustanowienia użytkownika wieczystego bądź jego zbyciu dowiadyuje się dwukrotnie w odstępie czasowym najpierw poprzez otrzymanie odpisu aktu, a następnie otrzymuje informację z sądu wieczystoksięgowego.

Tak jak wskazywano w rozdziale I, organ ewidencyjny powinien wpisać do Egib wyłącznie bezsprzeczny tytuł prawny do nieruchomości, o czym świadczy wspólne brzmienie §12 ust. 1 i 3 r.e.g.i.b.³⁷⁹, zgodnie z którym wpis w Egib prawa użytkownika wieczystego powinien odbyć się w oparciu o dane z ksiąg wieczystych. W takim tonie wypowiedział się również Naczelny Sąd Administracyjny: „Nie można także nie zauważyć, że podstawą wpisów do ewidencji gruntów i budynków powinny być odpisy prawomocnych decyzji i orzeczeń oraz odpisy aktów notarialnych, z których wynikają zmiany danych objętych ewidencją gruntów i budynków, a które właściwe organy, sądy i kancelarie notarialne są obowiązane przysyłać staroście w terminie 30 dni od uprawomocnienia się decyzji, orzeczenia lub sporządzenia aktu notarialnego (art. 23 u.p.g. i k.). Jeżeli skuteczność zmiany danych uzależniona jest od wydania prawomocnego orzeczenia, to dopiero to orzeczenie stanowi podstawę do dokonania zmiany w ewidencji gruntów i budynków. Tym samym zmiana danych dotyczących użytkownika wieczystego powinna być dokonana na podstawie prawomocnego postanowienia sądu powszechnego o wpisaniu tego prawa do księgi wieczystej, a nie na podstawie aktu notarialnego, którego sporządzenie nie jest wystarczające dla wywołania skutku prawnego w postaci przeniesienia tego prawa (por. C.W. Salagierski,

³⁷⁹ „prawa osób i jednostek organizacyjnych, o których mowa w § 10 ust. 1 pkt 2 oraz w § 11 ust. 1 pkt 1 i 2, do gruntów, budynków i lokali uwidacznia się w ewidencji na podstawie: 1) wpisów dokonanych w księgach wieczystych, [...] umów zawartych w formie aktów notarialnych, dotyczących ustanowienia lub przeniesienia praw rzeczowych do nieruchomości, z wyłączeniem umów dotyczących użytkownika wieczystego gruntów i własności lokali”.

Pozycja notariusza w systemie organów ochrony prawnej, Rejent z 2001r., nr 5, s. 180)³⁸⁰. Niemniej jednak nie trudno sobie wyobrazić sytuację, w której z uwagi na błąd organu ewidencyjnego taki wpis zostanie dokonany na podstawie przesłanej wcześniej umowy sprzedaży w formie aktu notarialnego, a która potem zostanie uznana przez sąd wieczystoksięgowy za nieważną, w wyniku czego odmówi on stosownego wpisu.

W takiej sytuacji, gdyby organ podatkowy posłużył się jedynie danymi podmiotowymi z Egib i wydał decyzję dla takiego podmiotu, to obarczona ona byłaby sankcją nieważności na podstawie art. 247 §1 pkt 5 gdyż nie byłaby skierowana do podatnika.

2.4.3 Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania jest skonkretyzowanym, tj. ujętym ilościowo lub wartościowo przedmiotem podatku³⁸¹. Tak jak wskazano uprzednio, w Polsce przyjęty został powierzchniowy system opodatkowania nieruchomości. Z tego względu podstawę opodatkowania stanowi:

1. dla gruntów – powierzchnia,
2. dla budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa³⁸².

W Egib wskazane jest pole powierzchni danej działki ewidencyjnej, które określa się w hektarach z precyzją zapisu do 0,0001ha (tj. 1m²). Co więcej, ujęte są tam dokładne informacje dotyczące klasoużytków występujących na terenie działki oraz ich powierzchni³⁸³. Z tego względu Egib jest doskonałym źródłem informacji o podstawie opodatkowania gruntów (obliczanej w metrach kwadratowych). Potwierdza to liczne orzecznictwo, które jednocześnie podkreśla, że organy podatkowe nie są uprawnione do dokonywania własnych ustaleń w tym zakresie: „W stanie faktycznym przedmiotowej sprawy, skoro z urzędowego rejestru gruntów wynikało, że sporna działka ma określoną powierzchnię, to organy podatkowe zobowiązane były do uwzględnienia jej przy wymiarze podatku, nawet gdyby faktyczna powierzchnia gruntu różniła się od tej wskazanej w ewidencji”³⁸⁴, czy „Wyjaśnia również, iż przy wymiarze podatku od nieruchomości wiążące są dla organów podatkowych zapisy

³⁸⁰ Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2010r., sygn. II FSK 1489/09.

³⁸¹ E. Drgas [w:] *Prawo podatkowe*, op.cit., s. 10.

³⁸² Art. 4 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l. Jednocześnie zgodnie z pkt 3 wskazanego przepisu podstawę opodatkowania stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, co do zasady 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. Natomiast dla budowli, która nie są amortyzowane ich wartość rynkowa. Wskazany przepis jest elementem systemu wartościowego w modelu opodatkowania nieruchomości w Polsce. Z uwagi na fakt, iż Egib nie zawiera danych dotyczących budowli, jej zastosowanie w celu ich opodatkowania jest znacząco ograniczona.

³⁸³ Więcej w pkt 1.8.2.

³⁸⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 maja 2011r., sygn. III SA/Po 778/10.

wynikające z ewidencji gruntów i budynków. Organy podatkowe nie mogą dokonywać samodzielnych ustaleń co do wielkości gruntu. Od tej reguły, potwierdzonej treścią art. 21 ust. 1 prawa geodezyjnego i kartograficznego, nie zostały przewidziane żadne wyjątki, a zatem organy ustalające wysokość zobowiązań podatkowych nie są uprawnione do przyjęcia innej podstawy wymiaru podatku niż dane wskazane w ewidencji gruntów [...]”³⁸⁵.

Jednakże kwestia ta nie jest już tak oczywista w przypadku podstawy opodatkowania budynków, tj. ich powierzchni użytkowej. Mianowicie, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. przez powierzchnię użytkową 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 użytkowe³⁸⁶. Zatem u.p.o.l. posiada własną definicję powierzchni użytkowej i ma ona charakter autonomiczny, jak wskazał WSA w Poznaniu: „Należy uznać samodzielny charakter definicji legalnej pojęcia «powierzchnia użytkowa» zamieszczonej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Skoro nie zawiera ona odesłań do innych aktów prawnych, przyjąć trzeba, że jej znaczenie powinno być wyinterpretowane wyłącznie w oparciu o jej treść. W konsekwencji nie ma podstawy ani uzasadnienia do dokonywania jej interpretacji poprzez zapisy innych ustaw”³⁸⁷. Jednocześnie na potrzeby wymiaru podatku od nieruchomości powierzchnia użytkowa powinna być ustalona na podstawie fizycznego obmiaru powierzchni budynku po wewnętrznej długości ścian (przez podatnika bądź organ podatkowy w trakcie oględzin) uwzględniają przy tym wszystkie ściany, a nie tylko ściany zewnętrzne budynku (tj. również wewnętrzne działowe i nośne)³⁸⁸. Tak uzyskanych danych nie należy zastępować informacjami z aktu notarialnego lub projektu architektonicznego budynku³⁸⁹.

³⁸⁵ Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2010r., sygn. II FSK 1243/08.

³⁸⁶ Co więcej, w myśl 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.

³⁸⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 listopada 2007r., sygn. I SA/Po 421/07.

³⁸⁸ R. Dowgier, *Spór na tle definicji legalnej powierzchni użytkowej*, „Nieruchomości” 2006, nr 4, s. 25.

³⁸⁹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 marca 2018r., sygn. I SA/Sz 101/18: „W orzecznictwie sądów administracyjnych na tle ww. przepisów (np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2014r., III SA/Wa 1330/14 wyrok dostępny w bazie: orzeczenia.nsa.gov.pl) wskazuje się, że dane dotyczące powierzchni użytkowej budynku (lub części budynków) mogą być ustalane na podstawie fizycznego obmiaru jego powierzchni po wewnętrznej długości ścian. Obmiaru dokonuje podatnik i wykazuje powierzchnię użytkową w informacji o nieruchomościach bądź deklaracji. Tego sposobu ustalania powierzchni nie można zastępować danymi, np. z aktu notarialnego lub projektu architektonicznego budynku (Leonard Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, komentarz do art. 4 u.p.o.l., Lex 2012). Ustalenie powierzchni użytkowej budynku lub jego części według autonomicznej definicji prawa podatkowego może nastręczać wiele trudności. Wskazanego sposobu obmiaru nie można też zastępować opiniami sporządzanymi dla celów innych postępowań sądowych lub administracyjnych (por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 grudnia 2007r., I SA/Gd 818/07, Lex nr 466018). W przypadku trudności można jednak skorzystać z dokumentacji budowlano-architektonicznej, bowiem pozwolą

Natomiast w myśl §63 pkt 14 rozporządzenia Egib danymi ewidencyjnymi dotyczącymi budynku jest pole powierzchni użytkowej budynku ustalone na podstawie:

1. obmiarów,
2. informacji zawartych w projekcie budowlanym.

Zatem część danych dotyczących powierzchni użytkowej budynków wskazana jest w oparciu o dokumentację architektoniczną. Z tego względu, biorąc pod uwagę, iż w takich dokumentacjach powierzchnia użytkowa obliczana jest w oparciu o polskie normy PN-70/B-02365 oraz PN-ISO 9836:1997 gdzie zasady obmiaru są inne niż w u.p.o.l., dane z Egib nie mogą służyć obliczaniu podstawy opodatkowania.

Ponadto, zgodnie z §63 ust. 3 rozporządzenia Egib pole powierzchni użytkowej lokalu oraz pomieszczeń przynależnych do lokalu ustala się zgodnie z zasadami określonymi w art. 2 ust. 1 pkt 7³⁹⁰ oraz ust. 2³⁹¹ ustawy z dnia 21 czerwca 2001r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego³⁹² i wyraża się w metrach kwadratowych z precyzją zapisu do dwóch miejsc po przecinku. W myśl wskazanych przepisów za powierzchnię użytkową lokalu nie uważa się m.in. powierzchni pralni, suszarni, wózkowni, strychów, piwnic i komórek przeznaczonych do przechowywania opału, które to w rozumieniu u.p.o.l. stanowią powierzchnię użytkową na potrzeby podatku od nieruchomości. Z tego względu dane zawarte z Egib również nie mogą być decydujące dla określenia podstawy opodatkowania lokalu³⁹³ i konieczne jest ich zweryfikowanie w toku postępowania.

2.4.4 Stawka podatkowa

Stawki podatkowe wyrażają ilościowy stosunek pomiędzy podstawą opodatkowania a wysokością podatku, w wyniku czego ustalana jest kwota zobowiązania podatkowego³⁹⁴.

one np. na ustalenie powierzchni wyłączonych z powierzchni użytkowej budynku lub jego części, np. klatek schodowych, dźwigów. Danych tych nie zawiera akt notarialny.”

³⁹⁰ Ilekroć w ustawie jest mowa o: [...] powierzchni użytkowej lokalu należy przez to rozumieć powierzchnię wszystkich pomieszczeń znajdujących się w lokalu, a w szczególności pokoi, kuchni, spiżarni, przedpokoi, alków, holi, korytarzy, łazienek oraz innych pomieszczeń służących mieszkalnemu i gospodarczemu potrzebom lokatora, bez względu na ich przeznaczenie i sposób używania, za powierzchnię użytkową lokalu nie uważa się powierzchni balkonów, tarasów i loggii, antresoli, szaf i schowków w ścianach, pralni, suszarni, wózkowni, strychów, piwnic i komórek przeznaczonych do przechowywania opału,

³⁹¹ „Obmiaru powierzchni użytkowej lokalu, o której mowa w ust. 1 pkt 7, dokonuje się w świetle wyprawionych ścian. Powierzchnię pomieszczeń lub ich części o wysokości w świetle równej lub większej od 2,20 m należy zaliczać do obliczeń w 100%, o wysokości równej lub większej od 1,40 m, lecz mniejszej od 2,20 m w 50%, o wysokości mniejszej od 1,40 m pomija się całkowicie. Pozostałe zasady obliczania powierzchni należy przyjmować zgodnie z Polską Normą odpowiednią do określania i obliczania wskaźników powierzchniowych i kubaturowych w budownictwie.”

³⁹² Ustawa z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego, t.j. Dz. U. z 2014r. poz. 150, z 2015r. poz. 1322 i 1777 oraz z 2016r. poz. 8.

³⁹³ L. Eteł, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 262.

³⁹⁴ L. Eteł [w:] *Prawo podatkowe, op.cit.*, s. 32–33.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 u.p.o.l. rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym, że stawki nie mogą przekroczyć rocznie:

1. od gruntów:

- a. związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków 0,62 zł od 1m² powierzchni,
- b. pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych 4,58 zł od 1ha powierzchni,
- c. pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego 0,30 zł od 1m² powierzchni,
- d. niezabudowanych objętych obszarem rewitalizacji, o którym mowa w ustawie z dnia 9 października 2015r. o rewitalizacji³⁹⁵ i położonych na terenach, dla których miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego przewiduje przeznaczenie pod zabudowę mieszkaniową, usługową albo zabudowę o przeznaczeniu mieszanym obejmującym wyłącznie te rodzaje zabudowy, jeżeli od dnia wejścia w życie tego planu w odniesieniu do tych gruntów upłynął okres 4 lat, a w tym czasie nie zakończono budowy zgodnie z przepisami p.b. 3zł od 1m² powierzchni,

2. od budynków lub ich części:

- a. mieszkalnych 0,51zł od 1 m² powierzchni użytkowej,
- b. związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej 17,31zł od 1m² powierzchni użytkowej,
- c. zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym 8,06zł od 1m² powierzchni użytkowej,
- d. związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń 4,27zł od 1m² powierzchni użytkowej,
- e. pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego 5,78zł od 1m² powierzchni użytkowej.

³⁹⁵ Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o rewitalizacji, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 1398.

Mając na uwadze powyższe, zastosowanie danej stawki podatkowej jest uzależnione przede wszystkim od charakteru danego przedmiotu opodatkowania, tj. w szczególności czy jest on związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast drugim czynnikiem determinującym wybór stawki jest klasyfikacja danego gruntu czy budynku, którą co do zasady można ustalić w oparciu o dane wynikające z Egib.

2.4.4.1 Grunty

Wpływ Egib na opodatkowanie gruntów jest w największym stopniu widoczny przy określaniu zakresu opodatkowania danym podatkiem (od nieruchomości, rolnym czy leśnym)³⁹⁶. Natomiast z perspektywy stawek podatkowych istotne jest określenie wykorzystanie danych z Egib celem zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej dla gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem R. Dowgiera i M. Popławskiego, że o zastosowaniu właściwej stawki dla gruntu znajdującego się pod wodami decydujące jest jego oznaczenie w Egib³⁹⁷. Mianowicie, stosowanie do art. 1a ust. 3 pkt 7 u.p.o.l. przez grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi oraz grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków. W związku z tym, mając na uwadze treść powyżej przywołanego art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.o.l., właściwa klasyfikacja w Egib jest jedną z przesłanek zastosowania preferencyjnej stawki. Tym samym możliwe jest opodatkowanie tą stawką gruntów o klasie Ws (wody stojące) lub Wp (wody płynące)³⁹⁸. Jednakże konieczne jest również by dany grunt był pokryty wodami jezior lub znajdował się na nich zbiornik sztuczny³⁹⁹ w wyniku oparcie się wyłącznie na danych

³⁹⁶ więcej w pkt 1.4.1.

³⁹⁷ R. Dowgier, M. Popławski, *Opodatkowanie gruntów pod wodami wybrane problemy*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 9, s. 21–22, autorzy dodatkowo dopuszczają możliwość przywołania przeciwdowodu na klasyfikację gruntów, co wobec bezpośredniego odniesienia się w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. do danych z Egib w tym zakresie jest dyskusyjne.

³⁹⁸ Zostały one opisane w pkt 1.4.1.1.

³⁹⁹ B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne...*, op.cit., s. 134–135, autor wskazuje również, iż w obecnym stanie prawnym preferencyjną stawką opodatkowane będą grunty pod wodami nawet jeżeli będą w posiadaniu przedsiębiorcy: „W obecnym kształcie przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.o.l.1991 każdy zbiornik wodny powstały wskutek prac człowieka (np. zbiornik powykopaliskowy) może być opodatkowany niską stawką podatku od nieruchomości, jeśli posiada klasyfikację w ewidencji gruntów i budynków jako Ws lub Wp. Biorąc powyższe pod uwagę, stwierdzić należy, iż ustawodawca, obejmując grunty pod wszystkimi sztucznymi zbiornikami stawką, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.o.l.1991, rozszerzył jej zakres. Do końca 2015r. obejmowała ona wyłącznie zbiorniki retencyjne i elektrowni wodnych. Obecnie brakuje nawet zastrzeżenia, że stawka nie obejmuje gruntów zajętych na działalność gospodarczą. Dlatego też grunty pod sztucznym zbiornikiem wodnym będące w posiadaniu przedsiębiorcy posiadające klasyfikację jako Ws lub Wp należy opodatkować omawianą stawką podatku od nieruchomości. Nie ma przy tym znaczenia, czy przedsiębiorca na owych gruntach działalność gospodarczą prowadzi, czy też nie. Artykuł 5 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.o.l.1991 w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2016r. znajdzie zatem zastosowanie np. w stosunku do przedsiębiorcy wydobywającego kopalinę spod lustra wody. Stan ten może spowodować obniżenie dochodów niektórych gmin w Polsce. Przed 1.01.2016r. grunty pod sztucznym zbiornikiem wodnym sklasyfikowane w ewidencji gruntów

z Egib w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości w tym zakresie jest niewystarczające, jak bowiem wskazał NSA: „Prawidłowo zatem WSA stwierdził, że zasada związania danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków uregulowana w art. 21 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne nie może mieć decydującego znaczenia dla opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów o powierzchni 0,35ha oznaczonych w ewidencji symbolem Ws. Wobec braku w tej ewidencji oznaczenia odpowiednim symbolem gruntów pod jeziorami, o kwalifikacji prawnopodatkowej gruntów o powierzchni 0,35ha nie będą decydować dane z ewidencji gruntów i budynków a stan faktyczny nieruchomości, do którego ustalenia zobligowany jest organ podatkowy na podstawie art. 122 w związku z art. 180 §1 o.p.”⁴⁰⁰.

Należy jeszcze zauważyć, że w zakresie gruntów o klasyfikacji Wp ustawodawca przewidział również wyłączenie z opodatkowania na mocy art. 2 ust. 3 pkt 2 u.p.o.l.: „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również: [...] grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, z wyjątkiem gruntów pod wodami jezior lub zbiorników sztucznych”. Z tego względu celem prawidłowego opodatkowania gruntu oznaczonego jako Wp należy ustalić czy na jego terenie znajduje się jezioro lub sztuczny zbiornik wodny. Co więcej, z uwagi na zwolnienia podatkowe przewidziane dla gruntów pod wodami będących własnością Skarbu Państwa⁴⁰¹, konieczne jest również dokładne przeanalizowanie stanu właścicielskiego gruntu⁴⁰².

2.4.4.2 Budynki

Ustawodawca przewidział pięć różnych stawek podatkowych dla opodatkowania budynków. Trzy powiązał z prowadzeniem działalności gospodarczej (jedna podstawowa oraz dwie preferencyjne) i dla których klasyfikacja danego budynku jest drugorzędna⁴⁰³. Natomiast

i budynków jako Ws, na których prowadzono prace wydobywcze, należało opodatkować najwyższą stawką podatku od nieruchomości. Po tej dacie ten sam grunt będzie opodatkowany stawką blisko 1943 razy niższą.” Należy zgodzić się z tym poglądem, gdyż przepis dotyczący opodatkowania gruntów pod wodami może zostać uznany za *lex specialis* generalnej zasady opodatkowania stawką najwyższą gruntów będących w posiadaniu przedsiębiorcy,

⁴⁰⁰ Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2016r., sygn. II FSK 2130/14.

⁴⁰¹ Art. 7 ust. 1 pkt 8a Zwalnia się od podatku od nieruchomości: [...] będące własnością Skarbu Państwa: a) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi jezior, b) 15 gruntów zajęte pod sztuczne zbiorniki wodne, z wyjątkiem gruntów przekazanych w posiadanie innym podmiotom niż wymienione w art. 212 ust. 1 oraz art. 213 ust. 1 i 3 prawa wodnego.

⁴⁰² B. Pahl, *Zmiany w zakresie opodatkowania gruntów pod wodami*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 6, s. 30–36.

⁴⁰³ W przypadku budynku mieszkalnego celem zastosowania stawki najwyższej konieczne jest badanie faktycznego zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej. Innymi słowy niewystarczające jest samo posiadanie budynku przez przedsiębiorcę by był on opodatkowany stawką właściwą dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 23 marca 2014r., sygn. II FSK 925/12: „W przypadku budynku mieszkalnego, biorąc pod uwagę treść art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. istotnym jest jedynie, by część budynku zajęta była na prowadzenie działalności gospodarczej. Skoro część budynku Skarżącego zajęta była na prowadzenie działalności gospodarczej, to uzasadnione było ustalenie w tej części podwyższonej stawki podatku od nieruchomości zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.”

stosowanie pozostałych dwóch – mieszkalnej i pozostałej – związane jest już bezpośrednio z funkcją danego budynku. W rezultacie stawką mieszkalną będą opodatkowane budynki o charakterze mieszkalnym, a pozostałe budynki, których nie można zaklasyfikować do żadnej z innych kategorii. W praktyce dotyczy to „konkurencji” pomiędzy określeniem danego budynku jako mieszkalny lub pozostały. Mając na uwadze, iż stawka pozostała jest ponad dziesięciokrotnie większa od stawki mieszkalnej, prawidłowa klasyfikacja danego budynku jest tym samym niebagatelna zarówno dla podatnika, jak i organu podatkowego⁴⁰⁴, jak podkreślił to WSA w Gliwicach: „Funkcja budynku ma wpływ na określenie wysokości podatku, która stanowi iloczyn stawki podatku i powierzchni użytkowej budynku. Kwalifikacja budynku do określonej kategorii jest niezbędna w celu ustalenia właściwej stawki opodatkowania”⁴⁰⁵.

Należy w tym miejscu zauważyć, iż w u.p.o.l. z zakresie budynków nie ma odwołania do Egib, a jej charakter wiążący w tym przedmiocie jest w orzecznictwie sądów administracyjnych wywodzony wprost z art. 21 p.g.k.⁴⁰⁶. Nie zmienia to jednak faktu, iż dane z Egib są podstawowym źródłem informacji o charakterze budynków.⁴⁰⁷ Zgodnie bowiem z §63 ust. 1 pkt 4, 5 i 6 r.e.g.i.b. danymi ewidencyjnymi dotyczącymi budynków m.in. są:

1. rodzaj budynku według Klasyfikacji Środków Trwałych⁴⁰⁸, w której wyróżnia się
 - a. budynki niemieszkalne (Grupa 1, podgrupa 10):
 - budynki przemysłowe (rodzaj 101)
 - budynki transportu i łączności (rodzaj 102)
 - budynki handlowo-usługowe (rodzaj 103)
 - zbiorniki, silosy i budynki magazynowe (rodzaj 104)

⁴⁰⁴ B. Pahl, *Problematyka opodatkowania budynków i lokali garażowych*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 4, s. 26.

⁴⁰⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 czerwca 2016r., sygn. I SA/GI 1469/15.

⁴⁰⁶ Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2016r., sygn. II FSK 3470/13: „Zasada związania organów podatkowych danymi wynikającymi z ewidencji gruntów i budynków wynika wprost z art. 21 ust. 1 p.g.k. i nie budzi wątpliwości w orzecznictwie sądowno-administracyjnym. Jedyne tytułem przykładu wskazać można w tym kontekście niedawny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lutego 2014r. (II FSK 311/12), w którym wywieziono, że art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e u.p.o.l. w związku z art. 21 ust. 1 p.g.k. nie pozostawiają wątpliwości, że przy dokonywaniu wymiaru podatku od nieruchomości dla organów podatkowych wiążące są dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków, organy podatkowe, ustalając wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości, nie są uprawnione do przyjęcia innej podstawy wymiaru podatku, niż dane wskazane w ewidencji [...] Ponieważ nie budzi wątpliwości, że z ewidencji gruntów i budynków wynika, że budynek, którego części właścicielami są skarżący, jest niemieszkalny, zasadne było zastosowanie stawki podatkowej właściwej dla budynków pozostałych, a nie mieszkalnych.”, NSA w uchwale 7 sędziów z dnia 27 kwietnia 2009r., sygn. II FPS 1/09: „Biorąc pod uwagę art. 21 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne, organ podatkowy nie powinien dokonywać samodzielnej klasyfikacji funkcji budynku, lecz powinien odwołać się do odpowiednich zapisów ewidencji gruntów i budynków.”

⁴⁰⁷ W przypadku braku danych w Egib dotyczących budynków celem określenia funkcji budynku należy oprzeć się na dokumentacji architektoniczno-budowlanej (patrz: wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 marca 2010r., I SA/Gd 64/10).

⁴⁰⁸ Wprowadzonej na mocy Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz. U z 2016r., poz. 1864).

- budynki biurowe (rodzaj 105)
 - budynki szpitali i inne budynki opieki zdrowotnej (rodzaj 106)
 - budynki oświaty, nauki i kultury oraz budynki sportowe (rodzaj 107)
 - budynki produkcyjne, usługowe i gospodarcze dla rolnictwa (rodzaj 108)
 - pozostałe budynki niemieszkalne (rodzaj 109)
- b. budynki mieszkalne (Grupa 1, podgrupa 11, rodzaj 110)
2. klasa budynku według Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych:⁴⁰⁹
- a. budynki mieszkalne (dział 11):
- budynki mieszkalne jednorodzinne (klasa 1110)
 - budynki o dwóch mieszkaniach (klasa 1121)
 - budynki o trzech i więcej mieszkaniach (klasa 1122)
 - budynki zbiorowego zamieszkania (klasa 1130)
- b. budynki niemieszkalne (dział 12):
- budynki hoteli (klasa 1211)
 - budynki zakwaterowania turystycznego, pozostałe (klasa 1212)
 - budynki biurowe (klasa 1220)
 - budynki handlowo-usługowe (klasa 1230)
 - budynki łączności, dworców i terminali (klasa 1241)
 - budynki garaży (klasa 1242)
 - budynki przemysłowe (klasa 1251)
 - zbiorniki, silosy i budynki magazynowe (klasa 1252)
 - ogólnodostępne obiekty kulturalne (klasa 1261)
 - budynki muzeów i bibliotek (klasa 1262)
 - budynki szkół i instytucji badawczych (klasa 1263)
 - budynki szpitali i zakładów opieki medycznej (klasa 1264)
 - budynki kultury fizycznej (klasa 1265)
 - budynki gospodarstw rolnych (klasa 1271)
 - budynki przeznaczone do sprawowania kultu religijnego i czynności religijnych (klasa 1272)

⁴⁰⁹ Wprowadzonej na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (Dz. U z 2016r., poz. 1864), dalej „PKOB”.

- obiekty budowlane wpisane do rejestru zabytków i objęte indywidualną ochroną konserwatorską oraz nieruchomości, archeologiczne dobra kultury (klasa 1273)
- pozostałe budynki niemieszkalne, gdzie indziej nie wymienione (klasa 1274)

3. główna funkcja budynku oraz inne funkcje budynku.

Mając na uwadze konkurencję pomiędzy stawką mieszkalną a pozostałą, dla prawidłowego wymiaru podatku od nieruchomości najistotniejsze jest określenie rodzaju budynku, gdyż będzie to stanowiło podstawę do opodatkowania go daną stawką⁴¹⁰. Z tej perspektywy za decydujące należy uznać zapisy PKOB⁴¹¹, zgodnie z którymi budynki mieszkalne są to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadkach, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny, zgodnie z jego przeznaczeniem. Zatem rodzaj danego budynku określa się według jego głównego sposobu użytkowania⁴¹². Z tego też względu budynki o charakterze mieszanym opodatkowane będą jedną stawką podstawową (mieszkalną bądź pozostałą) w zależności od ich funkcji przeważającej. Kwestię tę należy odróżnić od opodatkowania wyodrębnionych prawnie (posiadających własną księgę wieczystą) lokali znajdujących się w budynku o danym rodzaju ale sklasyfikowane odmiennie od niego. Mając na uwadze, iż stanowią one odrębny przedmiot opodatkowania, stawka podatku również powinna zostać ustalona dla nich indywidualnie⁴¹³. Innymi słowy lokal o przeznaczeniu użytkowym umiejscowiony w budynku mieszkalnym może być opodatkowany stawką właściwą dla budynków lub ich części pozostałych (o ile nie zachodzą przesłanki zastosowania innej stawki). Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w uchwale 7 sędziów NSA z 27 lutego 2012r. dotyczącej opodatkowania według stawki pozostałej wyodrębnionych prawnie lokali garażowych znajdujących się w budynkach mieszkalnych⁴¹⁴.

⁴¹⁰ B. Pahl, *Zasady ewidencjonowania budynków i ich wpływ na realizację podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 6, s. 35–36.

⁴¹¹ Pismo Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru Ministerstwa Finansów z dnia 27 kwietnia 2005r., znak: LK-833/PP/05/BM6-605.

⁴¹² Patrz dział I pkt 2 i 5 PKOB.

⁴¹³ Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Prezydenta Miasta Wrocław z dnia 14 kwietnia 2016r., znak: WPO-KP.310.2.1.2016.KD.

⁴¹⁴ Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 27 lutego 2012r., sygn. II FPS 4/11: „W świetle art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podatku przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e/ tej ustawy.”

Należy jednak zwrócić uwagę na kwestię budynków, których rodzaj (KŚT) i klasa (PKOB) może być inna od ich głównej funkcji. Dotyczy to w szczególności przewijającego się w orzecznictwie sądów administracyjnych kazusu opodatkowania domków letniskowych. Wymaga podkreślenie, iż zgodnie z PKOB domki letniskowe klasyfikowane są jako mieszkalne, jednocześnie w oparciu o dokumentację budowlaną organ ewidencyjny w Egib jako jego główną funkcję może wskazać „domek letniskowy”.⁴¹⁵ Ustawodawca nie wyróżnił domków letniskowych, jako budynków podlegających opodatkowaniu odrębnymi stawkami. Z tego względu problematyczne jest określenie czy domek letniskowy powinien być opodatkowany stawką mieszkalną czy pozostałą. Wynika to z faktu, iż domek letniskowy co do zasady służy wyłącznie sezonowemu zamieszkanemu, wobec czego nie mieści się w kategorii budynku mieszkalnego, który posiada całoroczną funkcję mieszkalną. W literaturze wskazuje się, że przesądzająca dla opodatkowania budynku letniskowego jest dokumentacja architektoniczna oraz faktyczne wykorzystanie go do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych⁴¹⁶. W wyrokach sądów administracyjnych pojawia się stanowisko, iż organ podatkowy powinien badać te kryteria nawet w przypadku, gdy dany budynek letniskowy jest sklasyfikowany w Egib jako budynek niemieszkalny: „budynek letniskowy mieści się w pojęciu budynku mieszkalnego wtedy, gdy będzie użytkowany faktycznie przez właściciela oraz jego bliskich w sposób wskazujący na zaspokajanie przez ten budynek podstawowych potrzeb mieszkaniowych. Kryterium to organ podatkowy musi wziąć pod uwagę przy klasyfikowaniu budynku przy ustalaniu wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości [...] Z tego punktu widzenia organy podatkowe zobowiązane były rozpatrzyć sprawę to jest przeprowadzić postępowanie na okoliczność czy sporny dom letniskowy zaspokaja podstawowe potrzeby bytowe Skarżącego a nie na wszystkie zarzuty kierowane przez Skarżącego odpowiadać, że z dokumentacji wynika, iż jest to budynek pozostały a nie mieszkalny. Dom letniskowy może być zakwalifikowany do celów podatku od nieruchomości jako dom mieszkalny jeżeli faktycznie służy do zaspokajania potrzeb bytowych podatnika”⁴¹⁷.

⁴¹⁵ Przykładowo stan faktyczny sprawy zakończonej wyrokiem WSA w Gdańsku z dnia 29 listopada 2017r., sygn. I SA/Gd 1143/17: „W aktach sprawy znajduje się zawiadomienie o zmianach w danych ewidencji gruntów i budynków z dnia 13 grudnia 2016r., z których wynika, że grunt o pow. 0,1031ha (działka nr [...]) oznaczony jest jako B tereny mieszkaniowe, zaś przedmiotowy budynek sklasyfikowany został Wg Klasyfikacji Środków Trwałych budynek mieszkalny, Wg Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych budynek mieszkalny jednorodzinny, Główna funkcja dom letniskowy.”

⁴¹⁶ T. Wołowicz, D. Rzeško, *Sposób użytkowania domku letniskowego a podatek od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 11, s. 39–42.

⁴¹⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lutego 2017r., sygn. III SA/Wa 120/16.

W rezultacie posłużyć się jedynie danymi z Egib w celu zastosowania prawidłowej stawki do opodatkowania domku letniskowego może okazać się niewystarczające⁴¹⁸.

2.4.5 Wyłączenia z opodatkowania i zwolnienia podatkowe

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jest ograniczone przez wprowadzenie przez ustawodawcę szeregu wyłączeń podatkowych tj. sytuacji w których dany stan prawny bądź faktyczny znajduje się poza zakresem ustawy podatkowej (są one dla ustawodawcy podatkowego obojętne) oraz zwolnień podatkowych gdzie wprawdzie powstaje obowiązek podatkowy, ale na mocy przepisu szczególnego nie dochodzi do powstania zobowiązanie podatkowego⁴¹⁹. Zastosowanie części wyłączeń, jak i zwolnień podatkowych jest uzależnione od odpowiedniej klasyfikacji przedmiotu opodatkowania w Egib⁴²⁰.

2.4.5.1 Wyłączenia

W u.p.o.l. wyłączenia z opodatkowania uregulowane są w art. 2 ust. 2 i 3. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej kwestia ta została szczegółowo opisana w pkt 1.4.1.1. Od właściwego oznaczenia gruntu w Egib uzależnione będzie stosowanie następujących wyłączeń:

1. art. 2 ust. 3 pkt 2 u.p.o.l. grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, z wyjątkiem gruntów pod wodami jezior lub zbiorników sztucznych pod warunkiem, że jest on oznaczony jako klaso-użytek Wp,
2. art. 2 ust. 3 pkt 2a u.p.o.l. grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi pod warunkiem, że jest on oznaczony jako klaso-użytek Wm.

2.4.5.2 Zwolnienia

W u.p.o.l. zwolnienia podatkowe uregulowane są w art. 7, ponadto w innych ustawach unormowano następujące zwolnienia:

1. Kościołów i związków wyznaniowych, są one uregulowane w ustawach regulujących stosunki państwa z danym Kościołem lub związkiem wyznaniowym,
2. w specjalnych strefach ekonomicznych,

⁴¹⁸ Wyrok NSA z dnia 24 sierpnia 2017r., sygn. II FSK 950/17: „Należy zgodzić się z tezą, że w indywidualnych przypadkach dane co do charakteru budynku, wynikające z właściwej ewidencji mogą okazać się niewystarczające dla poczynienia prawidłowych ustaleń w tym zakresie i konieczne będzie prowadzenie dalszego postępowania dowodowego na te okoliczności [...] Dla ustalania właściwej stawki podatku od nieruchomości istotne jest, jak wskazano wyżej, zakwalifikowanie konkretnego budynku do jednej z kategorii budynków wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a–e u.p.o.l., co z kolei wymaga ustalenia przez organy podatkowe podstawowej funkcji użytkowej budynku. O tym, czy budynek jest dla celów podatkowych budynkiem mieszkalnym, czy też należy do kategorii „pozostałych budynków” należy rozstrzygać na gruncie ustawy podatkowej.”

⁴¹⁹ A.Hanusz, *Zwolnienia i wyłączenia w podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 12, s. 26–35.

⁴²⁰ Pomimo faktu, iż metodologicznie wyłączenia powinny być ujęte razem z przedmiotem opodatkowania to z uwagi na fakt, że faktyczny skutek wyłączeń i zwolnień jest podobny uznano, iż powinny być ujęte razem.

3. Skarbu Państwa w zakresie nieruchomości przeznaczonych na budowę dróg⁴²¹.

Podobnie jak w przypadku wyłączeń, zastosowanie części zwolnień podatkowych jest uwarunkowane odpowiednią klasyfikacją przedmiotu opodatkowania w Egib:

1. grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi i jezior sztucznych będące własnością Skarbu Państwa pod warunkiem, że są one oznaczone jako klaso-użytek Wp,
2. grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, chyba że są one oznaczone jako klaso-użytek odpowiednio N, E i Lz.

Ponadto dane z Egib będą kluczowe do zastosowania zwolnień dla budynków gospodarczych, uregulowanych w art. 7 ust. 1 pkt 4, tj.:

1. służące działalności leśnej lub rybackiej,
2. położone na gruntach gospodarstw rolnych, służące wyłącznie działalności rolniczej,
3. zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej.

Mianowicie, to, czy dany budynek stanowi „budynek gospodarczy” na potrzeby przedmiotowego zwolnienia przede wszystkim, powinno zostać ustalone w oparciu o dane z Egib, gdzie wskazana jest rodzaj, klasa oraz główna funkcja budynku (więcej w pkt 1.4.4.2). Natomiast w przypadku ich braku należy sięgnąć do dokumentacji architektoniczno-budowlanej bądź powołać biegłego⁴²².

Aby budynki przeznaczone do działalności rolniczej podlegały zwolnieniu z podatku od nieruchomości, muszą być położone na gruntach gospodarstwa rolnego. Definicja gospodarstwa rolnego jest zawarta w art. 2 ust. 1 u.p.r. – za gospodarstwo rolne uznaje się obszar gruntów stanowiących użytki rolne o łącznej powierzchni przekraczającej 1ha lub 1ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu podatnika. Należy dodać, że grunty gospodarstwa rolnego mogą być położone na terenie więcej niż jednej gminy⁴²³. Natomiast za użytki rolne uważa się grunty sklasyfikowane w ten sposób w Egib (tj. grunty o klaso-użytkach R, S, Ł, Ps, Br, Lzr, Wsr, W – więcej w pkt 1.10.8.1). W rezultacie nawet jeżeli dany budynek gospodarczy jest przeznaczony wyłącznie do działalności rolniczej, ale znajduje się na gruntach niesklasyfikowanych jako użytki rolne, to nie może korzystać z tego zwolnienia⁴²⁴.

⁴²¹ Art. 1b u.p.o.l.

⁴²² B. Pahl, *Wybrane problemy związane ze stosowaniem zwolnień w podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 9, s. 26–27, należy jednak podkreślić, iż w zakresie funkcji budynku w oparciu o przepisy u.p.o.l. organ podatkowy nie jest związany danym z egib, wobec czego można zastosować przeciwdwódm.

⁴²³ L. Etel, *Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 65.

⁴²⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 listopada 2017r., sygn. I SA/GI 753/17.

Taka konstrukcja przedmiotowego zwolnienia skutkuje sytuacją, w której jeden budynek w całości przeznaczony na prowadzenia działalności rolniczej będzie podlegał zwolnieniu, natomiast drugi taki sam budynek, znajdujący w sąsiedztwie, ale położony na gruntach innych niż rolne będzie opodatkowany. W efekcie pomimo praktycznie takiej samej sytuacji faktycznej jeden podatnik będzie ponosił ciężar podatku od nieruchomości natomiast drugi nie. Należy w tym miejscu przywołać stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wskazujące, że „podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu były traktowane równo”⁴²⁵. Zatem obecne rozwiązanie jest nieakceptowalne z perspektywy zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania. Z tego względu celem zachowania standardów konstytucyjnych przepis regulujący przedmiotowe zwolnienie wymaga odpowiedniej nowelizacji poprzez usunięcie warunku położenia budynku na terenach gospodarstwa rolnego.

2.4.6 Obowiązek podatkowy

Zgodnie z art. 4 Ordynacji podatkowej obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzeń określonych w ustawach. Definicja ta nawiązuje do koncepcji zindywidualizowanego obowiązku podatkowego i nie obejmuje ona obowiązków o charakterze instrumentalnym (jak prowadzenie ksiąg, wystawianie faktur etc.). Obowiązek podatkowy jest poprzednikiem zobowiązania podatkowego, warunkującym jego powstanie⁴²⁶.

Z uwagi na wykorzystanie danych z Egib w procesie wymiaru podatku od nieruchomości, należy wskazać, iż zmiany treści Egib będą wpływać na momentu powstania obowiązku podatkowego, jego wygaśnięcie oraz zmianę wysokości opodatkowania. Związane jest to z aktualizacją Egib procedurą szeroko opisaną w pkt 1.9.

Zgodnie z jego przywołaną definicją obowiązek podatkowy powinien wynikać ze zdarzenia określonego w ustawie podatkowej. Zatem to w aktach prawnych normujących poszczególne podatki uregulowany moment powstania obowiązku podatkowego⁴²⁷. W u.p.o.l. przepisami dotyczącymi obowiązku podatkowego jest art. 6 ust. 1–4.

Mianowicie, zgodnie z art. 6 ust. 1 u.p.o.l. obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Na podstawie ust. 2 wskazanego artykułu, jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego

⁴²⁵ Orzeczenie TK z dnia 11 kwietnia 1994r., sygn. K 10/93, LEX nr 25111.

⁴²⁶ B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 36.

⁴²⁷ M. Popławski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2017, s. 94–95.

po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Natomiast w myśl 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. Wreszcie, zgodnie z ust. 4 obowiązek podatkowy wygasa z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek.

W powyżej wskazanych przepisach ustawodawca posługuje się terminem *okoliczności uzasadniające powstanie obowiązku*, jednocześnie nie wskazując tych okoliczności. Nastęcza to poważnych problemów interpretacyjnych, gdyż zdarzenia wpływające na powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego czy zmianę wysokości opodatkowania w podatku od nieruchomości są różnorodne, co skutkuje konieczności odrębnego analizowania tej kwestii w każdej sprawie⁴²⁸.

Tak jak wskazano powyżej, aktualizacja Egib będzie wpływać na obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. Powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego będzie związane z aktualizacją Egib w zakresie klaso-użytków gruntu. Wpis w Egib przeklasyfikowania gruntu rolnego na budowlany będzie skutkował powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości (oraz jego wygaśnięciem w podatku rolnym), natomiast w rezultacie zmiany klasy gruntu z budowlanej na rolną wygaśnie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości (oraz powstaniem w podatku rolnym). Jednocześnie należy zgodzić z B. Pahl, iż ujawnienie budynku (istniejącego bądź nowo wybudowanego) w Egib nie rzutuje na moment powstania obowiązku podatkowego⁴²⁹. Odnosząc się do budynków już istniejących, należy podkreślić, iż w podatku od nieruchomości opodatkowane jest władanie nieruchomości i ustawodawca nie uzależnił opodatkowania budynków od ich wpisania w Egib. Przyjęcie odmiennego stanowiska skutkowałoby tym, że budynki nieujawnione w Egib nie podlegałyby opodatkowaniu. Natomiast w zakresie budynków nowo wybudowanych w art. 6 ust. 2 u.p.o.l. wyraźnie wskazane jest, iż obowiązek podatkowy powstaje „1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed

⁴²⁸ Ł. Wąsiewicz, A. Jarosz, *Powstanie i ustanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6, s. 22–30.

⁴²⁹ B. Pahl, *Data zmiany ewidencji gruntów i budynków a zmiana zasad opodatkowania nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Samorządowych” 2012, nr 12, s. 12.

ich ostatecznym wykończeniem”, zatem ustawodawca nie uzależnił powstania obowiązku podatkowego w przypadku wybudowania budynku od jego ujawnienia w Egib. Podobnie wpisanie nowego właściciela (lub posiadacza samoistnego) nie będzie wpływało na powstanie obowiązku podatkowego po ich stronie⁴³⁰. W związku z powyższym wpisy w tym zakresie nie będą rodziły skutków podatkowych w podatku od nieruchomości, gdyż obowiązek podatkowy w ich przypadku powiązany jest z innymi okolicznościami.

Natomiast w orzecznictwie za *zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania* uznaje się wpis nowego pomiaru działki gruntu, co skutkować będzie zwiększeniem bądź zmniejszeniem podstawy opodatkowania, jak wskazał NSA: „Pojęcie «zdarzenia», o którym mowa w art. 6 ust. 3 u.p.o.l. może objąć swym zakresem chwilę ujawnienia zmian powierzchni gruntu w ewidencji [...]”⁴³¹. Natomiast sądy administracyjne za zdarzenie w rozumieniu art. 6 ust. 3 U.p.o.l. niosące za sobą zmianę stawki podatkowej uznają wpis w Egib zmiany funkcji danego budynku „Ujawnienie budynku w ewidencji gruntów i budynków jako budynku mieszkalnego w myśl art. 6 ust. 3 u.p.o.l. może być uwzględnione przy wymiarze podatku od nieruchomości dopiero od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu w którym doszło do wpisania budynku w Ewidencji i określenia jego podstawowej funkcji jako mieszkalnej [...]”⁴³². Zauważając, iż Egib w tym zakresie nie ma charakteru wiążącego (patrz rozdział 3), faktycznymi zdarzeniami wpływającymi na opodatkowanie powinny podstawy tych wpisów tj. dzień pomiaru i zmiana sposobu użytkowania budynku (której dzień powinien zostać ustalony według przepisów p.b.).

Tak jak wskazano w pkt 1.9.3. niniejszej dysertacji, datą zmiany treści ewidencji jest data określona w zawiadomieniu organ ewidencyjnego (wysyłanego w trybie §49 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Egib) oraz od tego momentu zmieniona treść Egib jest skuteczna i może wpływać na sytuację faktyczną i prawną. Innymi słowy aktualizacji Egib nie dokonuje się wstecz. Tym samym zmiana sposobu opodatkowania nieruchomości wynikająca z aktualizacji Egib następuje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano zmiany treści ewidencji⁴³³, a do momentu zmiany organ

⁴³⁰ *Ibidem*, s. 12.

⁴³¹ Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2017r., sygn. II FSK 1898/15, co istotne sąd wskazał jednak, iż w przypadku przeprowadzenia przeciwdowodu na powierzchnię gruntu w trakcie postępowania podatkowego to „zdarzeniem” w rozumieniu art. 6 ust. 3 u.p.o.l. będzie dzień faktycznego pomiaru.

⁴³² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 marca 2012r., sygn. I SA/Gd 62/12.

⁴³³ Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 21.10.2009r. odpowiedź na interpelację pana Romualda Ajchlera, posła na Sejm RP, z dnia 28.9.2009r. w sprawie naliczania podatku od nieruchomości w związku ze zmianą w ewidencji gruntów, nadesłaną przy piśmie marszałka Sejmu z dnia 8.10.2009r., znak: SPS-023-11882/09.

podatkowy jest związanymi nieaktualnymi danymi⁴³⁴. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie⁴³⁵ i należałoby uznać je za prawidłowe w zakresie jakim organy podatkowe są związane danymi Egib⁴³⁶. Natomiast w pozostałym zakresie należy zgodzić się z odmiennym poglądem, zgodnie z którym zmiana opodatkowania powinna nastąpić z dniem faktycznej zmiany przedmiotu opodatkowania, gdyż Egib ma wyłącznie charakter techniczno-deklaratoryjny, a wpis dotyczący jej aktualizacji nie jest konstytutywny. Takie stanowisko zaprezentował NSA w przywołanym już wyroku z dnia 9 sierpnia 2017r., gdzie wskazał, iż w przypadku przeprowadzenia skutecznego przeciwdowodu wobec danych Egib dotyczących powierzchni gruntu w trakcie postępowania podatkowego to zdarzeniem, w rozumieniu art. 6 ust. 3 u.p.o.l., będzie dzień faktycznego pomiaru⁴³⁷. Podobne stanowisko w zakresie klaso-użytków gruntowych NSA przedstawił w szeregu innych wyroków⁴³⁸ niesłusznie, gdyż w zakresie klasyfikacji gruntów organy podatkowe są związane danymi wynikającymi z Egib co uzasadnia zmianę zasad opodatkowania dopiero od daty aktualizacji Egib.

⁴³⁴ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 lutego 2017, sygn. I SA/Bd 529/16.

⁴³⁵ Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2016r., sygn. II FSK 2314/14: „Podkreślić należy, iż w myśl § 49 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z 29 marca 2001r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 383, poz. 454), o dokonanych zmianach w danych ewidencyjnych starosta zawiadamia organy podatkowe w przypadku zmian danych mających znaczenie dla wymiaru podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego. Zawiadomienie to zawiera w szczególności oznaczenie dokumentu, który stanowił podstawę do zmiany, oraz datę jej wprowadzenia. Jak wynika więc z art. 21 ust. 1 u.p.g.k. w zw. z ww. przepisami rozporządzenia datą zmiany treści ewidencji jest data określona w skierowanym do organu podatkowego zawiadomieniu starosty. To właśnie zawiadomienie jest podstawowym dokumentem, na podstawie którego organ podatkowy powinien ustalać moment, z którym łączyć należy zaistnienie skutków prawnopodatkowych [...]”.

⁴³⁶ Tj. w zw. z odwołaniem się do danych z Egib w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. w zakresie klasoużytków gruntów więcej w rozdziale 3. Inaczej WSA w Lublinie w wyroku z dnia 28 sierpnia 2018r., sygn. I SA/Lu 375/18 w przypadku gdy zmiana w przypadku zmian klasoużytków w wyniku korekty błędu: „W rozpoznawanej sprawie powyższe uwagi powinny stanowić kluczową dyrektywę służącą właściwemu odczytaniu charakteru i skutków zmian (w perspektywie czasowej) w ewidencji, wprowadzonych decyzjami Starosty [...]. Oceniając skutki prawne zmian w ewidencji należy wnikliwie przeanalizować treść rozstrzygnięć organu kompetentnego do dokonania takich zmian. [...] Treść decyzji Starosty dotyczących zmian w ewidencji w zakresie spornych gruntów i budynków nie pozostawia wątpliwości, że zmiana miała na celu usunięcie wadliwych zapisów, dokonanych bez podstawy prawnej, w sposób sprzeczny z rzeczywistym stanem rzeczy. Takie okoliczności podane w ostatecznej decyzji upoważnionego organu wymuszają zupełnie inną ocenę charakteru prawnego zmian wprowadzonych do ewidencji decyzjami Starosty [...] Nie sposób zgodzić się z twierdzeniami organów podatkowych, że decyzje te wywołują skutki jedynie na przyszłość (*ex tunc*), od daty wprowadzenia nowych zapisów w ewidencji. Takie działanie oznaczałoby usankcjonowanie z perspektywy prawnopodatkowej ewidentnie wadliwych zapisów w ewidencji gruntów i budynków, wprowadzonych bez podstawy prawnej. W efekcie, to na skarżącego, jako podatnika spadałyby skutki prawne ewidentnie wadliwych wpisów w ewidencji, taka sytuacja nie może być zaakceptowana w państwie prawa.” Stanowisko można by tylko uzasadnić jeżeli taki wymiar podatku od nieruchomości w zakresie gruntów wiązałby się rażąco z uszkodzeniem podatnika - więcej w rozdziale 4.

⁴³⁷ Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2017r., sygn. II FSK 1898/15.

⁴³⁸ Wyrok NSA z dnia 17 maja 2013r., sygn. II FSK 1721/11, Wyrok NSA z dnia 17 maja 2013r., sygn. II FSK 1858/11, Wyrok NSA z dnia 17 maja 2013r., sygn. II FSK 1856/11.

W związku z aktualizacją Egib istotna jest kwestia weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych wydanych w oparciu o nieaktualne dane z Egib⁴³⁹. Należy bowiem wskazać, iż organem ewidencyjnym jest starosta. Zgodnie z §49 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Egib o dokonanych zmianach w danych ewidencyjnych starosta zawiadamia organy podatkowe w wypadku zmian danych mających znaczenie dla wymiaru podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego. Jednakże w przepisach nie jest wskazane w jakim terminie organ ewidencyjny powinien takiego zawiadomienia dokonać. W praktyce organy podatkowe zostają zawiadomione ze znacznym opóźnieniem, co skutkuje wydawaniem wadliwych decyzji podatkowych, których podstawą niezaktualizowane dane Egib⁴⁴⁰.

W przypadku, gdy aktualizacja Egib nastąpiła już po doręczeniu decyzji wymiarowej, to prawidłowym trybem będzie jej zmiana na podstawie art. 254 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym decyzja ostateczna, ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji. Stosowanie bowiem do art. 6 ust. 8 u.p.o.l., jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpiło wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub zaistniało zdarzenie, o którym mowa w ust. 3, organ podatkowy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek⁴⁴¹.

Powyższy przepis znajdzie jedynie zastosowanie do zmiany decyzji za rok, w którym nastąpiła przedmiotowa aktualizacja. W rezultacie jeżeli organ podatkowy poweźmie informację o zmianie danych ewidencyjnych z kilkuletnim opóźnieniem to wówczas powinien wznowić postępowania podatkowe za kolejne lata opierając się na art. 240 §1 pkt 5 Ordynacji

⁴³⁹ Zgodnie z art. 6 ust. 7 u.p.o.l. „Podatek od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych, z zastrzeżeniem ust. 11, ustala w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania. Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego.” Zatem w przypadku osób fizycznych wymiar podatku od nieruchomości odbywa się w oparciu o ustalającą zobowiązanie podatkowe decyzję organ podatkowego za dany rok podatkowy. Natomiast w przypadku osób prawnych w podatku od nieruchomości istnieje instytucja samowymiaru (art. 6 ust. 9 u.p.o.l.), więc w stosunku do tych podatników wydana może być decyzja określająca.

⁴⁴⁰ B. Pahl, *Data zmiany...*, op.cit., s. 9–10.

⁴⁴¹ Czyli w u.p.o.l. wprost są wskazane skutki zaistnienia okoliczności, w wyniku których następuje zmiana wysokości opodatkowania. Z tego względu za nie zrozumiały jest pogląd wyrażony przez WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 15 września 2011r. (sygn. I SA/Go 480/11): „Podkreślić należy, że w ustawie z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.), ani też w aktach wykonawczych wydanych na jej podstawie (art. 3 pkt 2 o.p.), ewentualne skutki wystąpienia okoliczności faktycznych, o których mowa w art. 254 § 1 o.p., nie zostały uregulowane (wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2003r., III SA 1327/02, LEX nr 148899).”

podatkowej, tj. wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanie organowi, który wydał decyzję. Należy jednak podkreślić, iż z uwagi na fakt, że Egib jest jawnym rejestrem publicznym⁴⁴² i organ podatkowy w trakcie postępowania podatkowego może wystąpić do organu ewidencyjnego o udostępnienie informacji zawartych w Egib⁴⁴³, brak wiedzy organu podatkowego o danych ewidencyjnych powinien być uzasadniony⁴⁴⁴. Mianowicie, postępowanie wznowieniowe jako nadzwyczajny tryb uchylecia decyzji powinno być stosowane wyjątkowo i nie może służyć poprawianiu błędów organów podatkowych wynikających z niedbałego przeprowadzenia postępowania dowodowego. Jak wskazał WSA w Gdańsku: „[...] skoro dane pozwalające na prawidłowe opodatkowanie spornych w niniejszej sprawie gruntów zostały ujawnione i były dostępne w ewidencji gruntów i budynków od 2009r., to zasadne jest twierdzenie, że pozostawały one w dyspozycji organu podatkowego. Jeżeli mimo to organ podatkowy z danych tych nie skorzystał w celu ustalenia prawidłowego wymiaru należnych podatków to okoliczność ta nie może stanowić podstawy wznowienia postępowania”⁴⁴⁵.

Należy również podkreślić, iż art. 240 i nast. Ordynacji podatkowej nie mogą zostać zastosowane przez prezydenta miasta na prawach powiatu działającego jako organ podatkowy. Jest on bowiem jednocześnie organem ewidencyjnym odpowiedzialnym za prowadzenie Egib, zatem nie sposób stwierdzić, iż w momencie wydawania decyzji nie posiadał informacji o danych ewidencyjnych. Wówczas właściwym trybem wzruszenia ostatecznej decyzji byłoby stwierdzenie jej nieważności w oparciu o art. 247 §1 pkt 3 Ordynacji podatkowej jako wydanej z rażącym naruszeniem prawa.⁴⁴⁶ Jednakże procedura ta może mieć tylko zastosowanie do decyzji, w których organ podatkowy oparł się na nieaktualnych danych ewidencyjnych, które są dla niego wiążące. Natomiast w pozostałym zakresie należy zgodzić się z odmiennym poglądem, iż w przypadku wydania decyzji podatkowej w oparciu nieaktualne dane wynikające z Egib nie dochodzi do rażącego naruszenia prawa, a do błędnego ustalenia stanu faktycznego, co nie jest przesłanką do stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji podatkowej i „[...] Takie naruszenie przepisów procesowych mogłoby

⁴⁴² Art. 24 ust. 2 p.g.k.

⁴⁴³ Art. 24 ust. 3 p.g.k.

⁴⁴⁴ Przykładowo w wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 19 września 2017r. (sygn. I SA/Rz 487/17) sąd uznał za usprawiedliwiony brak wiedzy organu podatkowego o danych ewidencyjnych w sytuacji gdy „[...] w dniu 17 maja 2016r. (a więc po wydaniu decyzji) wpłynęły do organu podatkowego zawiadomienia o zmianach w ewidencji gruntów i budynków, z których wynika, że z dniem 29 kwietnia 2016r. (czyli przed wydaniem decyzji) zmieniona została klasyfikacja gruntów przejętych od Starostwa Powiatowego w U. D. na podstawie umowy darowizny z dnia [...] sierpnia 2015r. (akt notarialny Rep. A nr [...]) o łącznej powierzchni 30,4246ha z drogi dr na las Ls.”

⁴⁴⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 grudnia 2017r., sygn. I SA/Gd 1278/17.

⁴⁴⁶ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 lutego 2014r., sygn. I SA/Kr 1838/13.

uzasadniać wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji wymiarowej, ale w trybie zwykłym (w postępowaniu odwoławczym), ale nie w trybie nadzwyczajnym, jakim jest stwierdzenie nieważności decyzji”⁴⁴⁷.

2.5 Podsumowanie

Wysokość opodatkowania podatkiem od nieruchomości uzależniona jest od szeregu cech charakterystycznych przedmiotu podatku, które warunkować będą podstawę opodatkowania, zastosowanie stawki podatkowej bądź zwolnień lub wyłączeń podatkowych. Wynika to z przyjętego w Polsce powierzchniowego modelu opodatkowania nieruchomości, gdzie kwota obciążenia fiskalnego jest uzależniona od większej ilości czynników niż w systemie *ad valorem*, w którym najistotniejsza jest wartość nieruchomości. Najpełniejszym źródłem informacji dotyczących nieruchomości, które są relewantne z perspektywy ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, jest Ewidencja. Co więcej, przysługujący jej przymiot dokumentu urzędowego oraz związane z tym domniemanie wiarygodności, daje poczucie stosującemu prawo, iż zawarte w niej dane są rzetelne i aktualne, a wymiar podatku w oparciu o nie jest prawidłowy. Jednocześnie, z uwagi na ten charakter, dane ewidencyjne w trakcie ustalania wymiaru podatku od nieruchomości nie mogą być pominięte. Tym samym pomiędzy Ewidencją a opodatkowaniem nieruchomości zachodzi szereg zależności, wobec czego w celu dokonania prawidłowego ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości konieczna jest znajomość regulacji dotyczących Egid oraz ich wpływu na opodatkowanie tym podatkiem.

Jednakże z uwagi na przytoczone w niniejszym rozdziale kwestie, wyłączone oparcie wymiaru podatku od nieruchomości na danych ewidencyjnych może okazać się niewystarczające i błędne. **Z tego względu należy stwierdzić, iż potwierdzono drugą hipotezę stanowiącą, iż z uwagi na przyjęty w Polsce powierzchniowy system opodatkowania nieruchomości, w którym dla prawidłowego opodatkowania konieczne jest posiadanie kompleksowych informacji o przedmiocie opodatkowania, dane ewidencyjne powinny być pierwszym dowodem, do którego należy sięgać w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości. Jednakże bezkrytyczne oparcie postępowania wyłącznie na danych zawartych w Ewidencji może być nieprawidłowe i wiązać się z jego wadliwością.**

⁴⁴⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 lipca 2017r., sygn. I SA/GI 538/17.

3 Charakter danych z ewidencji gruntów i budynków

3.1 Wprowadzenie

Przedstawiony w poprzednim rozdziale zakres wykorzystania danych Egib w procesie opodatkowania podatkiem od nieruchomości wskazuje na ogromne znaczenie tej ewidencji. Jako kompleksowy rejestr zawierający dane o nieruchomościach, Egib stanowi podstawowe źródło informacji o przedmiocie opodatkowania, zarówno dla organów podatkowych, jak i podatników. Oparcie wymiaru podatku od nieruchomości na danych zawartych w Egib zakłada przewidywalność (m.in. z uwagi na jawność rejestru) działania organów podatkowych oraz ogranicza ich błędy, które mogłyby zaistnieć w związku z błędną oceną materiału dowodowego. Jednocześnie wykorzystanie danych z Egib pozwala na ograniczenie postępowania dowodowego, co powinno przyspieszyć załatwienie danej sprawy przez organ podatkowy. Jednakże rozwiązanie to posiada istotny mankament, mianowicie: co organ podatkowy ma uczynić w sytuacji, gdy przy wymiarze podatku od nieruchomości zostanie ujawnione, że stan faktyczny różni się od danych zawartych w Egib. Czy organ podatkowy ma prawo wówczas pominąć dane wynikające z Egib i ustalić zobowiązanie podatkowe w oparciu o rzeczywiste przeznaczenie nieruchomości? Kwestia jest niebagatelna, bowiem odpowiednia klasyfikacja przedmiotu opodatkowania niejednokrotnie będzie decydowała o jego większym opodatkowaniu (jak w przypadku budynków, które sklasyfikowane jako mieszkalne – podlegają wówczas znacznie niższej stawce podatkowej niż *pozostałe*).

Przepisami, które winny wprost regulować tę materię powinna być ustawa podatkowa, tj. u.p.o.l. Jednakże, w porównaniu do u.p.r. i u.p.l., w u.p.o.l. nie istnieje odniesienie do danych zawartych w Egib jako będących podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wskazuje się, iż dane z Egib stały się dla organów podatkowych wiążące od 1 stycznia 2003r., tj. od wejścia w życie treści art. 2 wprowadzonego ustawą z dnia 30 października 2002r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2002r., nr 200, poz. 1683), a w szczególności jego ust. 2, zgodnie z którym (według ówczesnej treści) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. W uzasadnieniu projektu tej ustawy czytamy: „Art. 2 ust. 1 określa przedmiot podatku od nieruchomości. Proponuje się, tak jak dotychczas, objąć podatkiem od nieruchomości:

- grunty,
- budynki lub ich części,
- budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Przepis ust. 2 rozdziela zakres opodatkowania na podstawie niniejszej ustawy oraz na podstawie ustaw: o podatku rolnym i o podatku leśnym. Natomiast ust. 3 wymienia przedmioty wyłączone z opodatkowania podatkiem od nieruchomości⁴⁴⁸. Zestawienie treści przepisu wraz z uzasadnieniem jego wprowadzenia nie pozwala przyjąć, iż jego celem było związanie organów podatkowych danymi ewidencyjnymi w zakresie wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości, a służyć miał wyłącznie rozgraniczeniu opodatkowania gruntów jednym z podatków naliczanych od powierzchni gruntów. Innymi słowy w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości wiążąca miała być wyłącznie klasyfikacja gruntów.

Wspominana ustawa wprowadziła również art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. ustanawiający stawkę podatku dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym, że stawki od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków nie mogą przekroczyć 0,63 zł od 1m² powierzchni rocznie (jego treść od tamtej pory zmieniała się wyłącznie w zakresie wysokości stawki). W tym zakresie uzasadnienie do projektu ustawy nie daje wskazówek co do jego rozumienia, jednak treść przepisu jest komplementarna względem powyżej przytoczonego art. 2 ust. 2, gdyż swoim zakresem obejmuje wyłącznie grunty. Pozwala to przyjąć, iż również w jego przypadku związaniem Egib dotyczy wyłącznie gruntów. Wówczas ustanowiony został również rozdział 2a u.p.o.l. dotyczący podatkowej ewidencji nieruchomości. Zgodnie z art. 7a ust. 2a u.p.o.l., ewidencja podatkowa nieruchomości zawiera dane o podatnikach i przedmiotach opodatkowania, w szczególności wynikające z informacji i deklaracji składanych przez podatników na podstawie przepisów ustawy oraz przepisów o podatku rolnym i podatku leśnym, danych zawartych w księgach wieczystych, w Egib oraz innych ewidencjach i rejestrach, w tym prowadzonych przez organy administracji publicznej (jak Krajowa Ewidencja Podatników). Jednakże jest to przepis techniczny dotyczący sposobu gromadzenia informacji na potrzeby opodatkowania nieruchomości, którego wprowadzenie miało tylko ułatwić wymiar i pobór podatku

⁴⁴⁸ Druk sejmowy 828, s. 2 uzasadnienia projektu <http://orka.sejm.gov.pl/proc4.nsf/opisy/828.htm>, dostęp dnia 1 sierpnia 2018r.

od nieruchomości, rolnego i leśnego⁴⁴⁹. Co więcej, ustawodawca zrównał tutaj znaczenie Egib z innymi publicznymi rejestrami, co oznacza, iż w jego oparciu nie można nadać Egib szczególnego znaczenia dla wymiaru podatku od nieruchomości. Obecnie odniesienie do danych z ewidencji znajduje się w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. definiującym na potrzeby u.p.o.l. poszczególne rodzaje gruntów. Został on wprowadzony ustawą z dnia 7 grudnia 2006r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2006r., nr 249 poz. 1828). W uzasadnieniu do rządowego projektu stoi jednak wyłącznie, iż: „W projekcie doprecyzowuje się przepisy w zakresie wyłączeń oraz zwolnień z opodatkowania podatkiem od nieruchomości”⁴⁵⁰.

Mając na uwadze powyższe, przepisy u.p.o.l. dotyczą wprost wyłącznie wpływu danych zawartych w Egib na grunty, a uszczegóławiając, na ich klasyfikację wpływającą na objęcie jednym z trzech podatków gruntowych. Nie dają one jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy dane zawarte w Egib będą wiążące w pozostałym zakresie (jak podstawa opodatkowania powierzchnia gruntów lub budynków czy zastosowanie stawki dla budynków). Przyjmuje się, iż podstawą prawną, która normuje wskazane związanie jest wspomniany już art. 21 p.g.k., zgodnie z którym dane zawarte w Ewidencji stanowią m.in. *podstawę wymiaru podatków i świadczeń*. Regulacja ta nie jednak należy do działu prawa podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej, ustawą podatkową jest ustawa dotycząca podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych oraz określająca podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulująca prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. Pojęcie zaś przepisów prawa podatkowego obejmuje m.in. przepisy ustaw podatkowych. Mając dodatkowo na uwadze, iż znaczna część regulacji dotyczących Egib zawarta jest w akcie rangi podustawowej, przyjęcie stanowiska, iż w ramach prawa geodezyjnego zawarta jest norma tak dalece ingerująca w prawa i obowiązki podatkowe, wydaje się dyskusyjne z perspektywy standardów konstytucyjnych dotyczących przepisów podatkowych⁴⁵¹.

Natomiast odnosząc się do przepisów proceduralnych, dane z Egib (jak też ich uzewnętrznienie w postaci wypisów i wyrysów) posiadają walor dokumentu

⁴⁴⁹ Druk sejmowy 828, s. 4 uzasadnienia projektu <http://orka.sejm.gov.pl/proc4.nsf/opisy/828.htm>, dostęp dnia 1 sierpnia 2018r.

⁴⁵⁰ Druk 1082, s. 4 uzasadnienia projektu <http://orka.sejm.gov.pl/proc5.nsf/opisy/1082.htm>, dostęp dnia 1 sierpnia 2018r.

⁴⁵¹ A. Koman, *Zmiana zakresu przedmiotowego podatku rolnego w świetle nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, [w:] *Podatki i opłaty samorządowe. Aktualne problemy dogmatyczne i orzecznictwo*, A. Niezgoda, J. Barczak, P. Szczęśniak (red.), Lublin 2016, s. 29.

urzędowego w rozumieniu art. 194 §1 Ordynacji podatkowej⁴⁵², zatem stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Jednakże przepisy nie wyłączają możliwości stosowania przeciwdowodu na dane zawarte w Egib w oparciu o art. 194 §3 Ordynacji podatkowej⁴⁵³, a co za tym idzie, wywodzenie bezwzględnego związania nimi organu podatkowego wynikałoby z fragmentarycznego odczytania przepisu.

W konsekwencji powyższego, ani przepisy materialne, ani proceduralne nie wskazują wprost rozwiązania omawianego problemu, w wyniku czego konieczne jest dokonanie pogłębionej analizy. Tak jak już zasygnalizowano w poprzednim rozdziale, dominująca linia orzecznicza sądów administracyjnych stanowi, iż dane zawarte w Egib są dla organów podatkowych wiążące w pełnym zakresie. W rezultacie organy podatkowe, dokonując ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości, mogą opierać się na danych nie odzwierciedlających stanu rzeczywistego, co budzi oczywiste zastrzeżenia z perspektywy zasady prawdy materialnej, zaufania do organów władzy publicznej czy słuszności i praworządności. Będzie to miało miejsce przykładowo w momencie, gdy organ podatkowy w trakcie ustalania wymiaru podatku oprze się na Egib, a:

1. nieruchomość jest wykorzystywana (czyli ma inną klasyfikację) w inny sposób, niż wynika to z Egib (przykładowo: budynek mieszkalny został zaadaptowany w całości na prowadzenia działalności handlowo-usługowej),
2. dane podmiotowe zawarte w Egib nie pokrywają się z informacjami zawartymi w dziale II księgi wieczystej,
3. faktyczna powierzchnia gruntu, budynku lub lokalu różni od ujawnionej w Egib,
4. przedmiot opodatkowania ujawniony w Egib nie istnieje, bądź w ewidencji nie ujęto przedmiotu opodatkowania istniejącego,
5. przedmiot opodatkowania wskazany w ustawie podatkowej nie może zostać ujęty w Egib (która tego nie przewiduje)⁴⁵⁴.

Upřednio wskazano już w jakim zakresie dane z Egib nie będą wystarczające do wymiaru podatku od nieruchomości bez względu na przyjęcie któregośkolwiek ze stanowisk dotyczących ich mocy wiążącej. Z uwagi na różnice w definicjach pomiędzy u.p.o.l. a p.g.k. i r.e.g.i.b., organ podatkowy jest zobowiązany do weryfikacji danych ewidencyjnych dotyczących klasyfikacji

⁴⁵² Zgodnie z art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone,

⁴⁵³ Na podstawie art. 194 § 3 Ordynacji podatkowej przepisy § 1 i 2 nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach.

⁴⁵⁴ S. Bogucki, K. Winiarski, *Zakres związanie danymi z ewidencji gruntów i budynków w sprawach wymiaru podatków lokalnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, nr 2, s. 12–13.

budowlanej danego przedmiotu opodatkowania (tj. czy stanowi on budynek lub budowlę – patrz pkt 2.4.1.2) oraz powierzchni użytkowej budynków (będącej podstawą opodatkowania – patrz pkt 2.4.3.). Natomiast mając na względzie domniemanie prawdziwości ksiąg wieczystych, dane z Egib w zakresie prawa własności i użytkowania wieczystego mogą mieć wyłącznie charakter pomocniczy. Jednakże w pozostałym zakresie pytanie dotyczące mocy wiążącej Egib pozostaje aktualne.

W niniejszym rozdziale znajdują się rozważania dotyczące charakteru danych zawartych w Egib z perspektywy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przedstawiony zostanie przegląd orzecznictwa oraz poglądy doktryny. W dalszej części rozdziału przeprowadzona zostanie analiza regulacji prawa procesowego i materialnego dotyczącego wpływu Egib na wymiar podatku od nieruchomości, która prowadzić będzie do odpowiedzi na pytanie: czy organ podatkowy jest związany Ewidencją w sposób materialnoprawny (i jeżeli tak to w jakim zakresie), czy też Ewidencja stanowi wyłącznie środek dowodowy w sprawie, wobec którego może zostać przeprowadzony przeciwdowód.

3.2 Poglądy dotyczące związania danymi ewidencyjnymi

Poniżej zaprezentowano stanowiska dotyczące mocy wiążącej danych ewidencyjnych w trakcie ustalania wymiaru podatku od nieruchomości, przewijające się w orzecznictwie oraz doktrynie prawa podatkowego, jak również ich ocenę.

3.2.1 Orzecznictwo

Zgodnie z przeważającą linią orzecniczą, organy podatkowe są bezwzględnie związane danymi Egib także poza zakresem bezpośredniego odwołania u.p.o.l. i nie są one uprawnione do podważenia tych danych w toku postępowania dowodowego. W orzeczeniach tych wskazywane jest, że ustalając wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, organy podatkowe nie dysponuje pełną swobodą w prowadzeniu postępowania wyjaśniającego, gdyż w oparciu o art. 21 p.g.k. związane są treścią zapisów Egib. Jest podnoszone, iż z treści tego przepisu wynika, że organy podatkowe, ustalając wysokość zobowiązania podatkowego, nie mogą przyjąć innej podstawy opodatkowania, niż ta, wynikająca z Egib. Co więcej, wiążący charakter danych zawartych w Egib wynika z faktu, iż posiada ona walor dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 §1 Ordynacji podatkowej, a tym samym, że stanowi dowód tego, co zostało w niej urzędowo stwierdzone. Jednocześnie sądy, pomimo treści art. 194 §3 Ordynacji podatkowej, wskazują, iż organy podatkowe nie posiadają kompetencji do dokonywania we własnym zakresie oceny przeznaczenia nieruchomości, gdyż należy to do kompetencji starosty jako organu ewidencyjnego. W rezultacie przeciwdowodem na dane z Egib nie mogą być decyzje

administracyjne bądź oględziny w postępowaniu podatkowym, a organ podatkowy jest zobligowany do przyjęcia danych zgodnie z ewidencją Egib, nie posiadając możliwości dokonywania samodzielnych ustaleń w tym zakresie. Jeżeli podatnik kwestionuje prawidłowość Egib, powinien najpierw wystąpić do organu ewidencyjnego celem dokonania stosownej aktualizacji Egib, a dopiero później możliwe będzie odmienne opodatkowanie nieruchomości, gdyż do tego momentu zapisy wiążą w tym przedmiocie wszystkie organy i sądy⁴⁵⁵. Jednocześnie organ podatkowy czy sąd administracyjny nie mogą zmienić danych ewidencyjnych, wszcząć procedury takiej zmiany ani określić/ustalić wysokości zobowiązania podatkowego z ich pominięciem. Co więcej, nie mają również obowiązku uwzględniać żadnych wniosków dowodowych podatników, gdyż nie prowadzą one do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy⁴⁵⁶. W ocenie sądów administracyjnych przyjęcie innego stanowiska godziłoby w pewność obrotu prawnego, deprecjonując rangę dokumentu urzędowego, a tym samym pełnioną przezeń funkcję. Posługiwanie się dokumentem urzędowym ma bowiem uprościć i przyspieszyć postępowanie, w żadnym zaś wypadku komplikować jego bieg⁴⁵⁷.

W rezultacie sądy administracyjne uznają, że informacje ujęte w operacie ewidencyjnym nieruchomości, dotyczące np. powierzchni czy też przeznaczenia gruntu i budynku, wprowadzone do tego rejestru przez właściwego starostę w ramach postępowania ewidencyjnego, wywierają skutki materialnoprawne⁴⁵⁸. Tym samym podstawą wymiaru podatków nie jest stan faktyczny, lecz stan ujawniony (zapisany) w Egib oraz że w tym kontekście można mówić o formalnym związaniu Ewidencją, która dla wymiaru podatku ma znaczenie rozstrzygające⁴⁵⁹.

Jednakże linia orzecznicza w tym zakresie nie jest jednolita i pojawia się łagodniejsze stanowisko części sądów zakładające mniej formalistyczną wykładnię art. 21 p.g.k.. W ocenie części sądów administracyjnych powyższa reguła bezwzględного związania danymi ewidencyjnymi w wyjątkowych przypadkach może zostać w ramach postępowania podatkowego podważona, bez potrzeby zmiany danych w Egib (w oparciu o art. 194 §3 Ordynacji podatkowej). Może to mieć miejsce w sytuacji, gdy informacje zawarte

⁴⁵⁵ M.in. patrz: wyrok WSA w Olsztynie z dnia 16 maja 2018r., sygn. I Sa/OI 144/18, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 10 maja 2018r., sygn. I Sa/Rz 233/18, wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 marca 2018r., sygn. I Sa/OI 667/17, wyrok NSA z dnia 20 marca 2018r., sygn. akt II FSK 718/106, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 stycznia 2018r., sygn. I Sa/Wr 669/17, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 stycznia 2018r., sygn. I Sa/Gd 1248/17, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 12 grudnia 2017r., sygn. I SA/Rz 713/17, wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 grudnia 2017r., sygn. III SA/Wa 3611/16, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 kwietnia 2017r., sygn. I Sa/Gd 144/17 oraz szereg innych orzeczeń.

⁴⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 20 marca 2018r., sygn. II FSK 755/17.

⁴⁵⁷ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 19 grudnia 2017r., sygn. I SA/Rz 661/17.

⁴⁵⁸ Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2018r., sygn. II FSK 1711/17.

⁴⁵⁹ Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2017r., sygn. II FSK 1360/15.

w tej ewidencji pozostają w sprzeczności z danymi zamieszczonymi w innych rejestrach publicznych, posiadających pierwszeństwo przed Egib, wynikające z bezwzględnie obowiązujących przepisów, tj. w szczególności ksiąg wieczystych. Ewidencja gruntów nie może również przesądzać o prawie do danej nieruchomości własności nieruchomości i w tym zakresie zgodnie z rękojmią wiary publicznej ksiąg wieczystych należy w pierwszej kolejności uwzględniać wpisy ujawnione w dziale drugim księgi wieczystej. Dotyczy to również sytuacji, gdy posłużenie się wyłącznie danymi z Egib wiązałoby się z pominięciem przepisów zawartych w ustawie podatkowej mających wpływ na wymiar podatku (stosowane symbole ewidencyjne nie przewidują oznaczenia dla pewnych przedmiotów opodatkowania wymienionych wprost w ustawie podatkowej). W rezultacie w orzecznictwie przyjmuje się, że dane w Egib dzielą się na dwie kategorie. Pierwszą z nich tworzą dane bezwzględnie wiążące organ podatkowy, tj. dopóki Ewidencja nie zostanie zmieniona w przewidzianym prawem trybie administracyjnym, dane te nie mogą być przez organ w toku postępowania podatkowego samodzielnie korygowane, do których należy zaliczyć położenie, granice i powierzchnię gruntów oraz rodzaj użytków gruntowych i klasy gleboznawcze, a w odniesieniu do budynków i lokali stanowiących odrębny przedmiot własności także informacje dotyczące ich położenia, przeznaczenia, funkcji użytkowych i powierzchni użytkowej lokali. Drugą kategorię stanowią natomiast informacje o względnej mocy wiążącej, tj. takie, których zgodność z rzeczywistym stanem prawnym lub faktycznym może być przy wymiarze podatku weryfikowana, przy zastosowaniu dopuszczalnych instrumentów procesowych, tj. przeciwdowodu (sytuacje te wskazano powyżej)⁴⁶⁰.

Takie stanowisko przedstawili również K. Winiarski i S. Bogucki (*nota bene* przedstawiciele sądownictwa) dodając, iż organ podatkowy może pominąć dane z Egib, jeżeli stoją one w sprzeczności z ostateczną decyzją administracyjną bądź orzeczeniem sądowym, które mają bezpośredni wpływ na wymiar podatku, a taki akt jest wystarczającą podstawą do ustalenia wysokości podatku i właściwego określenia podatnika⁴⁶¹. Podobne poglądy prezentuje część sądów administracyjnych wskazując, iż organy podatkowe mogą odstąpić od obowiązku uwzględnienia danych z Egib, gdy dojdą do wniosku, że dane z nich wynikające

⁴⁶⁰ Wyrok NSA z 20 marca 2018r., sygn. II FSK 860/16, wyrok NSA z 20 marca 2018r., sygn. II FSK 738/16, wyrok NSA z 20 marca 2018r., sygn. II FSK 458/16, wyrok NSA z 12 grudnia 2017r., sygn. II FSK 2838/15, wyrok NSA z 16 listopada 2017r., sygn. II FSK 1600/17.

⁴⁶¹ S. Bogucki, K. Winiarski, *op.cit.*, s. 14–15.

nie są aktualne, a dokumenty, które są obligatoryjną podstawą wpisu do ewidencji gruntów, zostały przez organ ewidencyjny pominięte⁴⁶².

Należy również zwrócić uwagę na orzeczenia, w których sądy administracyjne poodnoszą, iż nieprawidłowa jest wykładnia art. 21 ust. 1 p.g.k., która prowadziłaby do wydania przez organ podatkowy rozstrzygnięć na podstawie nieaktualnej Egib równocześnie z oczywistym pokrzywdzeniem podatnika. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdy zmiana danych ewidencyjnych była niezasadna, a podatnik podatku od nieruchomości nie został o nich powiadomiony. Wymiar podatku ustalony na podstawie nieprawidłowych danych naruszałby wówczas wyrażone w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasady demokratycznego państwa prawa i sprawiedliwości społecznej⁴⁶³. Za podobną należy uznać sytuację, gdy pomimo istnienia obowiązku aktualizacji Egib organ ewidencyjny tego nie dokonuje, w wyniku czego podatnik obciążony jest dodatkowym ciężarem podatkowym. Prowadziłoby to do zbytniego formalizmu, który godziłby nie tylko w zasadę prawdy obiektywnej, lecz także w zasadę praworządności wyrażoną w art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁴⁶⁴ – podatnik nie może bowiem ponosić negatywnych następstw opieszałości organu ewidencyjnego⁴⁶⁵.

Znacznie mniejsza część orzecznictwa dopuszcza możliwość odrzucenia danych z Egib w przypadku, gdy nie są one zgodne z rzeczywistością bez konieczności spełniania jakichkolwiek innych przesłanek. Wskazywane jest, że w oparciu o art. 21 ust. 1 p.g.k. dane z Egib stanowią podstawę wymiaru podatku od nieruchomości i posiada ona ma walor dokumentu urzędowego. Związanie danymi zawarte w art. 21 ust. 1 p.g.k. dotyczy jednak wyłącznie ewidencji prowadzonej w sposób prawidłowy. Co więcej, w przypadku powołania się przez organ na Egib, jako podstawę wymiaru podatków, musi służyć realizacji zasad postępowania podatkowego, w tym w szczególności zasady legalizmu (art. 120 Ordynacji podatkowej), zasady zaufania (art. 121 Ordynacji podatkowej) i zasady prawdy materialnej (art. 122 Ordynacji podatkowej). Tym samym postępowanie podatkowe zawsze musi doprowadzić do ustalenia wymiaru podatków zgodnie ze stanem rzeczywistym, nie zaś wyłącznie zgodnie z treścią dokumentów (w tym Egib), jeśli zawierają one oczywiście błędne zapisy. Inne podejście prowadziłoby do odejścia od prawdy materialnej

⁴⁶² Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 19 grudnia 2017r., sygn. I SA/Rz 695/17, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 października 2018r., sygn. I SA/Wr 798/17.

⁴⁶³ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 kwietnia 2018r., sygn. I SA/Sz 18/18.

⁴⁶⁴ Wyrok NSA z dnia 11 lipca 2012r., sygn. II FSK 2632/10.

⁴⁶⁵ Wyrok WSA w Opolu z dnia 8 listopada 2017r., sygn. I SA/Op 354/17, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 listopada 2017r., sygn. I SA/Po 709/17.

na rzecz prawdy formalnej, co jest nieakceptowalne z punktu widzenia naczelných zasad postępowania podatkowego, a szerzej konstytucyjnych zasad porządku prawnego⁴⁶⁶. Tym samym, w oparciu o art. 194 §3 Ordynacji podatkowej, możliwe jest przeprowadzenie dowodu przeciwko Egib⁴⁶⁷, także w postępowaniu podatkowym, gdyż obowiązuje w nim zasada otwartego systemu środków dowodowych (art. 180 Ordynacji podatkowej)⁴⁶⁸. Zatem dane z Egib (jeżeli są nieprawidłowe) mogą być podważone za pomocą każdego dopuszczonego prawem dowodu, a jeżeli podatnik je kwestionuje, organ podatkowy powinien to zweryfikować⁴⁶⁹. W postępowaniu podatkowym organy podatkowe mają bowiem obowiązek wyjaśnienia wszelkich okoliczności sprawy, niezbędnych dla potrzeb rozstrzygnięcia⁴⁷⁰.

3.2.2 Doktryna

Poglądy doktryny kształtują się w generalnej opozycji do stanowiska większości sądów administracyjnych, zgodnie z którym dane z Egib są dla organu podatkowego bezwzględnie wiążące⁴⁷¹.

Zgodnie z pierwszym z nich, z uwagi na fakt, że Egib ma jedynie walor dokumentu urzędowego, możliwe jest w postępowaniu podatkowym przeprowadzenie przeciwdowodu wobec danych w niej zgromadzonych⁴⁷². Stanowisko to w najszerszym stopniu uzasadnili M. Biskupski i H. Dzwonkowski, którzy analizując problem, jako punkt wyjścia przyjęli, iż opodatkowaniu zawsze będzie podlegał obiektywny stan faktyczny. Tym samym stan zawarty w dokumencie urzędowym nie może determinować powstania obowiązku podatkowego, gdyż to stan rzeczywisty kreuje opodatkowanie. W rezultacie w przypadku niezgodności Egib ze stanem rzeczywistym konieczne jest odrzucenie danych z niej wynikających w trakcie ustalania wymiaru podatku od nieruchomości. Autorzy argumentują swoje stanowisko w oparciu o zasadę prawny materialnej (art. 122 Ordynacji

⁴⁶⁶ Wyrok WSA w Opolu z dnia 8 listopada 2017r., sygn. I SA/Op 354/17.

⁴⁶⁷ Wyrok NSA z dnia 26 października 2017r., sygn. II FSK 2665/15.

⁴⁶⁸ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 lutego 2018r., sygn. I SA/Ol 850/17.

⁴⁶⁹ Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2017r., sygn. II FSK 3062/15.

⁴⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 12 maja 2017r., sygn. II FSK 1130/15.

⁴⁷¹ Inaczej: G. Dudar, *Glosa*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 7-8, s. 113: „Mając zatem na uwadze bezwzględny charakter przepisu art. 21 prawa geodezyjnego i kartograficznego, należy stwierdzić, że jeżeli dany budynek koszar wojskowych ujęty jest w ewidencji budynków, wskazany w niej rodzaj budynku oparty na statystycznej klasyfikacji obiektów budowlanych jest wiążący dla organu podatkowego przy wydawaniu stosowanej decyzji w podatku od nieruchomości.”, M. Dziegiel-Matras, H. Kmiecniak, R. Zenc, *Podatki lokalne 2016*, Warszawa 2015, s. 43–45.

⁴⁷² Tak m.in. B. Pahl, *Dane z ewidencji gruntów i budynków a wymiar podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 7-8, s. 114, L. Etel, *Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 6, s. 26, K. Gawrońska, *Ewidencja gruntów i budynków a opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, rolnym oraz leśnym*, [w:] *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, M. Popławski (red.), Warszawa 2008, s. 30–32.

podatkowej), która wprawdzie jest wyrażona w przepisach proceduralnych, ale dotyczy całego systemu prawa podatkowego, dotykając bezpośrednio również przepisów materialnych. Z tego względu art. 21 p.g.k. musi być interpretowany zgodnie z tą zasadą. W rezultacie w przypadku, gdy dane z Egib nie pokrywają się ze stanem rzeczywistym możliwe jest ich podważenie w oparciu o instytucję przeciwdowodu, gdyż przysługujące im jako dokumentom urzędowym domniemanie autentyczności i wiarygodności są domniemaniami wrzuszalnymi. Natomiast sam art. 21 p.g.k. nie należy do sfery prawa podatkowego, wobec czego nie można go uznać za *lex specialis* w stosunku do przepisów Ordynacji podatkowej, który wyłączałby stosowanie zasady prawdy materialnej i innych ogólnych reguł postępowania dowodowego. Jednocześnie sama Egib ma charakter deklaratoryjny i nie ma charakteru prawotwórczego na potrzeby wymiaru podatku od nieruchomości⁴⁷³.

Natomiast drugi z poglądów wskazuje, iż Egib wiąże organy podatkowe w takim zakresie, w jakim ustawy podatkowe się do niej odwołują bezpośrednio. Stanowisko to zaprezentowane zostało przez B. Brzezińskiego⁴⁷⁴ i W. Morawskiego⁴⁷⁵, a następnie rozwinięte przez K. Radzikowskiego⁴⁷⁶. Autorzy ci wskazują, iż zmiana legislacyjna wprowadzająca w 2003r. odniesienie w u.p.o.l. miała charakter merytoryczny, gdyż ustawodawca nie powieliłaby normy prawnej zawartej w art. 21 p.g.k. Tym samym wskazany przepis prawa geodezyjnego nie może determinować mocy wiążącej Egib dla organów podatkowych. Jednocześnie prawodawca wprost w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. uzależnił opodatkowanie gruntu od treści wpisu, nie zaś od rzeczywistego sposobu wykorzystania gruntu. Takiego stanowiska nie można odrzucić w oparciu o zasadę prawdy materialnej, gdyż art. 122 Ordynacji podatkowej jest przepisem ogólnym, a wskazany przepis u.p.o.l. ma charakter normy szczególnej. Natomiast w pozostałym zakresie (jak dane podmiotowe, powierzchnia gruntów, klasyfikacja budynków i ich powierzchnia) dane z Egib nie są wiążące dla organów podatkowych i można wobec nich przeprowadzić przeciwdowód.

⁴⁷³ M. Biskupski, H. Dzwonkowski, *Znaczenie ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru zobowiązania w podatku od nieruchomości (przyczynek do problematyki formalnej teorii dowodów w prawie podatkowym)*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 10, s. 20–21.

⁴⁷⁴ B. Brzeziński, *Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2007r., I SA/Wr 819/07*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 3, s. 213–215.

⁴⁷⁵ W. Morawski, *Znaczenie treści ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 11, s. 20–28.

⁴⁷⁶ K. Radzikowski, *Ewidencja gruntów i budynków a wymiar podatków lokalnych problem rozgraniczenia zakresu przedmiotowego podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym do końca 2006r.*, „Finanse Komunalne” 2013, nr 11, s. 67–76 oraz szereg innych publikacji tego autora, które zostaną przywołane w dalszej części rozprawy.

3.2.3 Ocena

Mając na uwadze przedstawione poglądy, głównym problemem interpretacyjnym związanym z wpływem Egib na wymiar podatku od nieruchomości jest: czy dane w niej zawarte są wyłącznie środkiem dowodowym podlegającym swobodnej ocenie w toku postępowania, czy też mają one charakter materialny, w wyniku czego organy podatkowe są nimi związane, a opodatkowaniu *de facto* nie podlega stan rzeczywisty, tylko stan ujawniony w Egib.

W tym zakresie wyklarowały się trzy stanowiska. Pierwsze i dominujące w orzecznictwie sądów administracyjnych, którego propagatorzy w oparciu o art. 194 §1 Ordynacji podatkowej i art. 21 p.g.k. wywodzą bezwzględne związanie danymi z Egib w toku ustalania wymiaru podatku od nieruchomości. Do tego nurtu można również zaliczyć przywołane łagodniejsze stanowiska sądów administracyjnych, gdyż nie jest tam podważana moc wiążąca danych ewidencyjnych. Za jego przyjęciem przemawiają przede wszystkim względy pragmatyczne – ustalenie wymiaru podatku od nieruchomości jest w znacznym stopniu uproszczone i przyspieszone. Organ podatkowy nie jest zmuszony do przeprowadzania często długotrwałego postępowania wyjaśniającego w celu określenia powierzchni i przeznaczenia danego przedmiotu opodatkowania, a wystarczy, że zaczerpnie dane z Egib. Niemniej jednak taka wykładnia niesie ze sobą szereg luk, które sądy administracyjne w uzasadnieniach pomijają. W przypadku powołania się na art. 194 §1 Ordynacji podatkowej sądy administracyjne nie odwołują się do pozostałych paragrafów, łącznie z §3 tego artykułu, co jest niedopuszczalne z perspektywy zakazu wykładni *per non est*. Co więcej, wykładania systemowa wewnętrzna wskazuje, że w przypadku powołania się na przepisy proceduralne, konieczne jest również uwzględnienie pozostałych regulacji Ordynacji podatkowej (jak zasady prawdy materialnej), które wykluczają bezwzględne związanie jakimkolwiek dokumentem urzędowym (w tym Egib). W tym celu niezbędne byłoby wprowadzenie szczególnego przepisu materialnego prawa podatkowego, za który jednak nie sposób uznać art. 21 p.g.k., gdyż w u.p.o.l. istnieje szczegółowa regulacja dotycząca tej materii (art. 1a ust. 3 u.p.o.l.) ograniczająca związanie Egib jedynie do klasyfikacji gruntów (w zakresie w nimi wskazanym).

Drugie stanowisko zakłada, iż dane z Egib, jako dokument urzędowy w rozumieniu Ordynacji podatkowej, może zostać podważony w oparciu przeciwdowód (art. 194 §3 Ordynacji podatkowej). Wykładnię przedstawioną przez jego przedstawicieli, zgodnie z którą zasady procesowe nie pozwalają na uznanie, iż organy podatkowe są związane danymi z Egib w pewnym zakresie można uznać za słuszną. Jednakże wobec bezpośredniego odwołania się do danych z Egib przez ustawodawcę w zakresie gruntów należy stwierdzić,

iż w ich przypadku przyjął on, że opodatkowaniu podlegać będzie stan ujawniony w Egib, a nie rzeczywisty. Tym samym wobec związania materialnego wykluczone jest podważanie danych z Egib przez organy podatkowe w oparciu o instytucje procesowe.

Mając na uwadze powyższe, za słuszne należałoby uznać pośrednie wobec wyżej wymienionych stanowisko trzecie, zgodnie z którym organy podatkowe w zakresie, w jakim ustawa podatkowa bezpośrednio się do nich odwołuje, będą związanie Egib, natomiast w pozostałym dane z niej będą stanowiły wyłącznie środek dowodowy. Argumentacja potwierdzająca niniejszy pogląd została przedstawiona w dalszej części rozdziału.

3.3 Zakres związania danymi ewidencyjnymi

Celem potwierdzenia prawidłowości zaprezentowanego powyżej poglądu dotyczącego charakteru Egib, konieczna jest odpowiedź na pytania, czy:

1. danymi zawartymi w Egib organy podatkowe są związane w pełnym zakresie, tj. skutki materialne wywołują również dane niewymienione w art. 1a ust. 3 u.p.o.l.,
2. można stosować przeciwdowód wobec danych z Egib, do których ustawodawca bezpośrednio odniósł się w art. 1a ust. 3 u.p.o.l.

W tym celu konieczna jest analiza przepisów proceduralnych oraz materialnych z perspektywy związania danymi ewidencyjnymi, tj. czy może ono wynikać, z któregoś z tych przepisów i jeżeli tak, to w jakim zakresie.

3.3.1 Związanie danymi ewidencyjnymi w oparciu przepisy prawa procesowego

Celem właściwego zastosowania norm materialnego prawa podatkowego w postępowaniu podatkowym przede wszystkim konieczne jest ustalenie stanu faktycznego, co należy do obowiązków organów podatkowych⁴⁷⁷. Tym samym działalność tych organów skupia się na postępowaniu dowodowym, gdyż dopiero kompletny materiał dowodowy pozwala organowi podatkowemu powziąć przekonanie o prawdziwości zdarzeń prawotwórczych, które są podstawą faktyczną danego rozstrzygnięcia podatkowego⁴⁷⁸.

W postępowaniu podatkowym dowodem jest wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem⁴⁷⁹. Polski ustawodawca nie zdefiniował pojęcia *dowód*, jednak, podążając za D. Zalewskim, w Ordynacji podatkowej „pojęcia dowodu użyto w znaczeniu środka dowodowego, który w określonych sytuacjach może być równocześnie źródłem dowodowym, np. dokument (treść dokumentu

⁴⁷⁷ D. Strzelec, *Zasady postępowania dowodowego uwagi o stosowaniu prawa przyczynkiem do dyskusji nad kształtem przyszłych regulacji prawnych*, „Przełąd Podatkowy” 2014, nr 4, s. 12.

⁴⁷⁸ A. Hanusz, *Istota domniemania faktycznego w postępowaniu podatkowym*, „Przełąd Sądowy” 2011, nr 3, s. 21.

⁴⁷⁹ Art. 180 § 1 i art. 181 Ordynacji podatkowej.

lub sam dokument), lub dowodem rzeczowym (protokół oględzin dowodu rzeczowego bądź sam dowód załączony do akt sprawy)”⁴⁸⁰. Jednocześnie w Ordynacji podatkowej przyjęto otwarty katalog środków dowodowych. Mianowicie, zgodnie z art. 181 Ordynacji podatkowej dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzające, kontrole podatkowe lub kontrole celno-skarbowe oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Dowodami niewymienionymi w powyżej przywołanym przepisie są dokumenty urzędowe, które zgodnie z art. 194 §1 Ordynacji podatkowej są dokumentami sporządzonymi w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej i stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Zgodnie z §2 tego artykułu, przepis §1 stosuje się odpowiednio do dokumentów urzędowych sporządzonych przez inne jednostki, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów uprawnione są do ich wydawania. Tym samym dokumentem urzędowym będzie dokument spełniający łącznie następujące przesłanki: został sporządzony w formie określonej przepisami prawa oraz sporządziły go powołane do tego organy władzy publicznej (bądź inne jednostki, jeżeli na mocy odrębnych przepisów uprawnione są do ich wydawania)⁴⁸¹.

W oparciu o art. 191 Ordynacji podatkowej (organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona) w postępowaniu podatkowym przyjęto ogólną zasadę swobodnej oceny dowodów, która oznacza, iż postępowania dowodowego nie powinno się ograniczać jakimikolwiek kryteriami formalnoprawnymi. Nie przewidziana została zatem gradacja wartości poszczególnych dowodów, a organ podatkowy ocenia udowodnienie danej okoliczności według swej wiedzy, doświadczenia oraz wewnętrznego przekonania. Zasada ta może jednak podlegać ograniczeniom w oparciu o zakazy dowodowe oraz domniemania⁴⁸².

Wskazany art. 194 §1 Ordynacji podatkowej ustanawia domniemanie prawdziwości (autentyczności) oraz domniemanie zgodności z prawdą. Dokument prawdziwy to taki, który

⁴⁸⁰ D. Zalewski, *Kontrowersje wokół wykorzystania dowodów z innych postępowań*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. 40.

⁴⁸¹ P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2017, s. 1232.

⁴⁸² A. Mariański, *Swobodna czy dowolna ocena dowodów teoria a praktyka*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 8, s. 7–12.

pochodzi od organu oznaczonego jako jego wystawca, tj. nie jest sfalszowany. Domniemanie zgodności z prawdą oznacza, że to, co wynika z treści dokumentu urzędowego jest zgodne z rzeczywistością⁴⁸³. W rezultacie dowód urzędowy skraca i upraszcza postępowanie dowodowe, gdyż nie trzeba w toku postępowania podatkowego udowadniać faktów, które wynikają z dokumentu urzędowego⁴⁸⁴. Z uwagi na te domniemania wyłania się szczególna moc dowodowa dokumentów urzędowych, a organ podatkowy bez przeprowadzenia przeciwdowodu nie może kwestionować faktu potwierdzonego w dokumencie urzędowym – takie działanie stanowi naruszenie art. 194 §1 Ordynacji podatkowej⁴⁸⁵. Tym samym przepis ten stanowi wyjątek od przyjętej w postępowaniu zasady równej mocy dowodowej wszystkich środków dowodowych (wyprowadzanej z zasady swobodnej oceny dowodów). Jednakże nie jest dopuszczalne twierdzenie, że daną okoliczność, która została odzwierciedlona w dokumencie urzędowym nie można udowadniać innymi dowodami. Domniemanie prawdziwości dokumentów urzędowych jest bowiem wruszalne, a szczególna moc dowodowa może zostać podważona przez przeprowadzenie przeciwdowodu⁴⁸⁶.

Mianowicie, zgodnie z art. 194 §3 Ordynacji podatkowej przepisy §1 i 2 tego artykułu nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach. Jak bowiem podniósł P. Pietrasz: „Możliwe jest więc przeprowadzenie przeciwdowodu przeciwko treści dokumentu, jeżeli w sprawie daje się sformułować zarzut przeciwko jego treści oraz przeciwko jego formie, gdy można sformułować wniosek, że dokument nie ma cech autentyczności. Jeżeli więc strona twierdzi, że oświadczenie zawarte w dokumencie urzędowym jest niezgodne z faktem, i przedstawi na tę okoliczność inne dowody, to powinny one być dopuszczone przez organ podatkowy, o ile oczywiście mają w sprawie istotne znaczenie. Wzruszenie domniemania związanego z treścią tego przepisu oznacza, że dokument urzędowy jest odtąd traktowany tak jak dokument prywatny, a zatem jego treść podlega swobodnej ocenie. Inicjatywę wzruszenia dowodu może podjąć zarówno organ podatkowy, jak i strona postępowania”⁴⁸⁷.

Jednocześnie należy wskazać, iż o roli danego dokumentu urzędowego w toku sprawy powinien rozstrzygać organ podatkowy według zasad określonych w art. 122 i 187 §1 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 122 Ordynacji podatkowej

⁴⁸³ B. Dauter [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 606.

⁴⁸⁴ P. Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, op.cit., s. 1236.

⁴⁸⁵ Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2017r., sygn. I GSK 942/15.

⁴⁸⁶ D. Strzelec, *Zasada równej mocy dowodowej a legalne (ustawowe) teorie dowodowe w sprawach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 7, s. 38.

⁴⁸⁷ P. Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, op.cit., s. 1238.

w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Wskazany przepis ustanawia zasadę prawdy obiektywnej, która jest skierowana do organów podatkowych i ulega rozwinięciu w szczegółowych przepisach regulujących postępowanie dowodowe⁴⁸⁸. Zasada to jest ściśle związana z zasadą praworządności, tj. art. 120 Ordynacji podatkowej, w myśl którego organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Postępowanie dowodowe przeprowadzone zgodnie z przepisami proceduralnymi oraz celem wyznaczonym przez prawo materialne jest sposobem na osiągnięcie prawdy obiektywnej w danym postępowaniu podatkowym. Prawidłową decyzję organ podatkowy może wydać tylko wówczas, gdy posiada prawidłowo zgromadzony całokształt materiału dowodowego, pozwalający na dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego⁴⁸⁹. Przywołana reguła została w szczególności skonkretyzowana w art. 187 §1 Ordynacji Podatkowej, na podstawie którego organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy. Organ podatkowy jest więc zobowiązany do zebrania materiału dowodowego dotyczącego wszystkich okoliczności, z którymi wiążą się skutki prawne. Niezebranie (bądź nieprzedsięwzięcie wszystkich środków niezbędnych do jego zebrania) kompletnego materiału dowodowego lub nieodniesienie się do wszystkich dowodów narusza wskazany przepis w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Co więcej, nienależyte wyjaśnienie stanu faktycznego nie może być podstawą ustaleń negatywnych dla podatnika, a więc wątpliwości, których nie da się usunąć powinny być rozpatrywane na jego korzyść (*in dubio pro tributario*)⁴⁹⁰.

Jeżeli zatem w toku postępowania podatkowego wyjdzie na jaw, iż dane zawarte w dokumencie urzędowym nie oddają stanu rzeczywistego, organ podatkowy nie ma prawa na nim wyłącznie opierać rozstrzygnięcia, a powinien dążyć do ustalenia stanu faktycznego w myśl zasady prawdy obiektywnej. W tym celu powinien zastosować instytucję przeciwdowodu, gdyż w innym wypadku dopuściłby się naruszenia art. 122 i 187 §1 Ordynacji Podatkowej.

⁴⁸⁸ B. Dauter [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, op.cit., s. 474.

⁴⁸⁹ H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2013, s. 397–398.

⁴⁹⁰ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 października 2016r., sygn. I SA/Łd 710/16: „[...] Organ winien mieć również na uwadze respektowanie zasady *in dubio pro tributario*, nakazującej rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Wprawdzie z dniem 1 stycznia 2016r., w związku z wprowadzeniem do Ordynacji podatkowej art. 2a, zaczęła obowiązywać zasada, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika, to jednak reguła ta powinna mieć również zastosowanie do usuwania wątpliwości, co do stanu faktycznego.”

Mając na uwadze powyższe, wyłącznie w oparciu o przepisy dotyczące postępowania dowodowego, w szczególności tzw. zwiększoną moc dowodową dokumentu urzędowego (wynikającą z przywołanych poprzednio domniemań autentyczności i zgodności z prawdą)⁴⁹¹ nie sposób stwierdzić, by jakikolwiek dokument urzędowy nie mógł być podważony w toku postępowania podatkowego. Co więcej, jeżeli okoliczności wynikające z dokumentu urzędowego są kwestionowane, to w oparciu o zasadę prawdy materialnej organ podatkowy jest zobowiązany do ich przeanalizowania z perspektywy ich wiarygodności.

Należy jednak w tym miejscu przedstawić pogląd o wprowadzaniu przez ustawodawcę elementów legalnej teorii dowodowej. Wskazuje się bowiem, że zakres postępowania podatkowego jest określany przepisami prawa materialnego, gdyż przepisy proceduralne mają do nich charakter służebny. W efekcie przepisy materialne wyznaczają zakres niezbędnego w danych okolicznościach postępowania⁴⁹². Z tego względu ustawodawca może wprowadzać szczegółowe wymogi dotyczące dowodzenia swoich praw przez podatnika w drodze konkretnego dowodu. Innymi słowy, może on ustanawiać elementy tzw. legalnej teorii dowodowej. W celu wprowadzenia wyjątku od zasady swobodnej oceny dowodów konieczne jest wprowadzenie *lex specialis* w drodze przepisu prawa materialnego. Owe wyjątki muszą jednoznacznie wynikać z przepisu prawa⁴⁹³. Za przykład podawany jest art. 26 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika do celów podatkowych jest wystarczająco potwierdzone uzyskaniem od niego zaświadczeniem (certyfikat rezydencji)⁴⁹⁴. Trudno jest jednak zgodzić się z tym stanowiskiem, jak słusznie bowiem wskazał A. Nita: „[...] powinność posiadania przez podmiot obowiązany z tytułu podatku dokumentów wymaganych na podstawie przepisów konkretnej ustawy podatkowej, kształtujących konstrukcję ulgi podatkowej co do zasady nie ma nic wspólnego z ciężarem dowodzenia [...] Tego rodzaju wymogi dokumentacyjne nie są bowiem konsekwencją istnienia stosownych norm procesowych, ale wynikają z przepisów materialnego prawa podatkowego. Konieczność legitymowania się prawnie wymaganym dokumentem stanowi natomiast element stanu faktycznego ulgi podatkowej, a co za tym idzie, jest ona czynnikiem kształtującym podatkowy

⁴⁹¹ Wyrok NSA z dnia 23 września 2014r., sygn. II FSK 2358/12.

⁴⁹² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 grudnia 2017r., sygn. I SA/Wr 338/17.

⁴⁹³ D. Strzelec, *Zasada równej mocy dowodowej...*, op.cit., s. 44.

⁴⁹⁴ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 września 2010r., sygn. I SA/Sz 516/10.

stan faktyczny, określony w konkretnej ustawie podatkowej, wpływającym na taką, a nie inną treść zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że elementem zachowania podatnika determinującym odliczenie od podstawy opodatkowania lub od kwoty podatku jest zarówno dokonanie przez ten podmiot czynności wskazanej w ustawie podatkowej (np. wydatkowanie określonej kwoty na korzystanie z Internetu, wsparcie organizacji pożytku publicznego czy dokonanie darowizny na cele kultu religijnego), jak i posiadanie prawnie wymaganego dokumentu, potwierdzającego tę okoliczność⁴⁹⁵. Tym samym pewne obowiązki dokumentacyjne spoczywające na podatniku (jak obowiązek posiadania certyfikatu rezydencji) stanowią materialny warunek pewnego sposobu opodatkowania (zwolnienia, wyłączenia, zastosowania preferencyjnej stawki etc.). Składają się więc na dany podatkowoprawy stan faktyczny opodatkowania⁴⁹⁶ i nie mają charakteru proceduralnego. Z tego względu należy uznać, iż legalna teoria dowodowa ma obecnie szcążkowe znaczenie.

Odnosząc powyższe rozważania do tematyki niniejszej dysertacji, należy wskazać, iż Ewidencja, jak również wypisy z rejestrów, kartotek i wykazów operatu i inne formy, w których organ ewidencyjny udostępnia dane z Egib (art. 24 ust. 3 p.g.k.) oraz zawiadomienia o dokonanych zmianach w Egib (§49 r.e.g.i.b) są dokumentami urzędowymi w rozumieniu art. 194 Ordynacji podatkowej, gdyż są one sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez właściwy organ władzy publicznej. Takim samym dokumentem urzędowym będą decyzje administracyjne, wyroki sądów, powszechnie dostępne zbiory informacji czy inne rejestry publiczne⁴⁹⁷. Zatem na mocy art. 194 §1 Ordynacji Podatkowej przysługuje im domniemanie zgodności z prawdą, więc stan który jest w nich uwidoczniiony należy uznać za udowodniony. Z tego też względu, Organ podatkowy jest zobowiązany do ich uwzględnienia w trakcie ustalania wymiaru podatku od nieruchomości, co stawia Egib jako pierwszorzędne źródło informacji o przedmiocie opodatkowania. Jednakże domniemanie zgodności z prawdą Egib jest wzruszalne, wobec czego możliwe jest odrzucenia danych z Egib w oparciu o instytucje przeciwdowodu. Inna wykładnia stanowiłaby wybiórcze i fragmentaryczne odczytanie art. 194 Ordynacji Podatkowej. Obalenie tego domniemania można dokonać za pomocą każdego prawnie dostępnego dowodu, zatem za niezasadny należy uznać pogląd, iż podstawą przeprowadzenia przeciwdowodu na dane z Egib powinien być inny dokument urzędowy⁴⁹⁸.

⁴⁹⁵ A. Nita, *Ciążar dowodzenia w prawie podatkowym* [w:] *Obrót powszechny i gospodarczy. Problemy podatkowoprawy*, I. Ramus (red.), Toruń 2014, s. 26–27.

⁴⁹⁶ Więcej w pkt następnym.

⁴⁹⁷ K. Radzikowski, *Moc dowodowa ewidencji gruntów i budynków w postępowaniach dotyczących podatków lokalnych*, „Samorząd Terytorialny” 2014, nr 10, s. 43.

⁴⁹⁸ B. Pahl, *Dane z ewidencji gruntów...*, op.cit., s. 114, wyrok NSA z dnia 12 maja 2017r., sygn. II FSK 1130/15.

Ustawodawca nie wskazał bowiem w przepisach, by dany dokument urzędowy mógł zostać podważony tylko dowodem tego samego rodzaju, zatem w tym zakresie istnieje zasada swobodnej oceny dowodów. Jak wskazał NSA: „[...] Tymczasem, jak wskazano wyżej, powołany przepis reguluje postępowanie podatkowe, w tym zaś postępowaniu obowiązuje zasada otwartego systemu środków dowodowych. Wykazanie, że zapisy w ewidencji są nieprawidłowe może zatem być dokonane za pomocą każdego dopuszczonego prawem dowodu. Zasadnie w związku z powyższym podniesiono w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia art. 194 §3 Ordynacji podatkowej”⁴⁹⁹. Jednocześnie należy odrzucić stanowisko, iż przeciwdowód powinien zostać przeprowadzony przed właściwym organem ewidencyjnym, gdyż organ podatkowy nie jest uprawniony do kwalifikacji przedmiotu opodatkowania. Po pierwsze, instytucja przeciwdowodu, relewantna dla postępowania podatkowego, uregulowana jest w przepisach Ordynacji podatkowej, która nie jest stosowana przez organ ewidencyjny (jego czynności reguluje k.p.a.). Po drugie, taka czynność jest elementem stosowania ustawy podatkowej, co jest wyłączną kompetencją organu podatkowego⁵⁰⁰, który w przypadku potrzeby zasięgnięcia informacji specjalistycznych może oprzeć się na opinii biegłego⁵⁰¹.

Mając na uwadze powyższe, jedynie na podstawie przepisów prawa procesowego dane z Egib nie mogą mieć absolutnej mocy wiążącej, gdyż w oparciu o instytucje przeciwdowodu mogą zostać podważone. Natomiast odnosząc się do ewentualnych ograniczeń w oparciu o legalną teorię dowodową, należy wskazać, iż ustawodawca nie wprowadził w tym zakresie przepisów szczególnych do Ordynacji podatkowej. Mianowicie ograniczenie musi być wyraźne i nie można zgodzić się, że jest to art. 21 p.g.k., gdyż nie wynika z niego szczegółowa norma proceduralna, nie ustala ona hierarchii dowodów ani reguł kolizyjnych pomiędzy nimi. Innymi słowy, nie wskazuje dokładnie, w jakim zakresie zasada swobodnej

⁴⁹⁹ Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2016r., sygn. II FSK 2521/15.

⁵⁰⁰ Podobnie NSA w wyroku z dnia 27 października 2016r., sygn. I FSK 435/15: „Ustalanie prawopodatkowych stanów faktycznych, leży w wyłącznej kompetencji organów podatkowych (organów kontroli skarbowej). Tym samym regulacja art. 199a § 3 O.p. nie zwalnia organów z obowiązku kwalifikowania zdarzeń na gruncie prawa podatkowego oraz oceny ich skutków prawopodatkowych. Organ podatkowy nie orzeka o ważności umowy cywilnoprawnej bo nie ma do tego jakiegokolwiek prawa, może jednak uznać, że konkretne czynności faktyczne wywierają lub nie wywierają skutku w zakresie prawa podatkowego. Organy podatkowe w toku prowadzonego postępowania określają rzeczywisty (faktyczny) przebieg transakcji pomiędzy uczestnikami obrotu gospodarczego, oceniając w konsekwencji skutki podatkowopravne poczynionych ustaleń faktycznych.”

⁵⁰¹ K. Radzikowski, *Związanie danymi z ewidencji gruntów i budynków wymiaru podatku od nieruchomości w zakresie budynków i lokali mieszkalnych oraz pomieszczeń do nich przynależnych. Głosa do wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13.02.2014r., II FSK 310/12 i II FSK 311/12, „Finanse Komunalne” 2015, nr 4, s. 69.*

ocenie dowodów miałyby być limitowana⁵⁰². Jednocześnie nie można stwierdzić, że art. 1a ust 3 u.p.o.l. jest regułą proceduralną wprowadzającą gradację dowodów w postępowaniu dotyczącym wymiaru podatku od nieruchomości w zakresie gruntów. W tym zakresie należy zgodzić z K. Radzikowskim, iż w tym przypadku wpis Egib w zakresie gruntów ma charakter materialny i to stan ujawniony w Egib, a nie stan faktyczny „podlega opodatkowaniu” (kwestia materialnego związania organów podatkowych zostanie opisana w dalszej części niniejszego rozdziału)⁵⁰³. W takim tonie wypowiedział się również D. Strzelec: „[...]W oparciu o art. 1a ust. 3 [...] u.p.o.l., wypada bowiem stwierdzić, iż jeśli chodzi o ocenę charakteru gruntu na potrzeby podatkowe wynika ona z ewidencji i w tym zakresie przeprowadzanie kontrdowodów jest ograniczone, albowiem okolicznością istotną z prawnego punktu widzenia jest treść zapisu w ewidencji. W zakresie pozostałych danych ewidencję należy potraktować jako dokument urzędowy (art. 194 §1 o.p.), którego szczególna moc może zostać podważona (art. 194 §3 o.p.), albowiem dla wymiaru podatku, odnośnie powierzchni, czy ustalenia tego kto jest podatnikiem, istotny jest rzeczywisty stan faktyczny”⁵⁰⁴.

3.3.2 Związanie danymi ewidencyjnymi w oparciu przepisy prawa materialnego

Częściowo należy zgodzić się z przywołanym uprzednio stanowiskiem M. Biskupskiego i H. Dzwonkowskiego, iż co do zasady opodatkowaniu podlega rzeczywisty stan faktyczny, którego ustaleniu służy postępowanie dowodowe prowadzone według zasad opisanych powyżej. Jednakże reguła ta nie jest normą generalną, a polski ustawodawca przewiduje sytuacje, w których opodatkowaniu nie podlega stan rzeczywisty czy faktyczny przebieg zjawisk gospodarczych (przykładem może być szacowanie podstawy opodatkowania w oparciu o art. 11 ust. 2 Ordynacji podatkowej)⁵⁰⁵. Możliwe jest również, by stan uwidoczniiony w rejestrach publicznych czy dokumentach urzędowych miał pierwszeństwo przed stanem rzeczywistym w trakcie wymiaru podatku. Takie rozwiązania wynikają z wiary ustawodawcy w rzetelność danego rejestru oraz przemawiają za tym względy pragmatyczne, tj. uproszczenie postępowania dowodowego. Stanowi to wyjątek od zasady, który musi wynikać wprost z norm prawa materialnego, nadających danej ewidencji szczególny skutek w postaci definiowania

⁵⁰² K. Radzikowski, *Błędy i uchybienia organu ewidencyjnego a związanie wymiaru podatków lokalnych danymi z ewidencji gruntów i budynków*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 10, s. 74.

⁵⁰³ K. Radzikowski, *Ewidencja gruntów i budynków a wymiar podatków lokalnych problem rozgraniczenia zakresu przedmiotowego podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym od 01.01.2007r.*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 3, s. 72.

⁵⁰⁴ D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, s. 153.

⁵⁰⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] *Studia z dziedziny prawa podatkowego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego*, B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), Toruń 1999, s. 41–33.

przedmiotu opodatkowania oraz dalszych elementów konstrukcyjnych podatku. W takiej sytuacji wpisy do danego rejestru mają skutek materialny, a organy są nimi związane. Wyjątek ten należy interpretować ściśle wedle zasady *exceptiones non sunt exttendae*⁵⁰⁶.

Wówczas dane z rejestru czy ewidencji stają się elementem podatkowoprawnego stanu faktycznego, którego zaistnienie pociąga za sobą określone skutki prawne (w szczególności zaistnienie obowiązku podatkowego)⁵⁰⁷. Na podatkowoprawny stan faktyczny składają się przede wszystkim elementy konstrukcyjne podatku, tj. podmiot podatku, jego przedmiot i podstawy opodatkowania, ulg i zwolnień podatkowych, a także stawki podatkowe, ale przyjmuje się, iż jest to ogół znamion stanu faktycznego zawartych w przepisach prawnych regulujących poszczególne podatki⁵⁰⁸. Istotne są zarówno elementy podatkowoprawnego stanu faktycznego, jak i związki między nimi. Podatkowoprawny stan faktyczny to odpowiednik ustawowego stanu faktycznego i oznacza określone przez akty prawne regulujące poszczególne rodzaje podatków zdarzenia lub działania, których występowanie rodzi obowiązek podatkowy i wpływa na jego zakres, jak również będzie obejmował wszystkie działania i zdarzenia, które „ograniczają lub nawet w niektórych przypadkach wyłączają obowiązek podatkowy”⁵⁰⁹. Jest to ujęcie szerokie podatkowoprawnego stanu faktycznego, któremu przeciwstawiane jest jego wąskie rozumienie, zgodnie z którym obejmuje on wyłącznie przedmiot opodatkowania. Należy się zgodzić z K. Machalicą-Drozdek, iż wąskie ujęcie podatkowoprawnego stanu faktycznego nie jest uzasadnione. Za jego szerokim rozumieniem przemawia to, że w pełni oddaje on istotę tej instytucji, a przede wszystkim dookreśla elementy, które mają również istotne znaczenie w jego ukształtowaniu⁵¹⁰. Z tego względu elementami podatkowoprawnego stanu faktycznego nie będą tylko *stricte* elementy konstrukcyjne danego podatku, ale także elementy je konkretyzujące.

Podatkowoprawny stan faktyczny jest przyczyną sprawczą powstania zobowiązaniowego stosunku podatkowego, co ma miejsce, gdy ustawowo określönemu potencjalnemu stanowi faktycznemu odpowiada stan rzeczywisty⁵¹¹. Tym samym podatkowoprawny stan faktyczny

⁵⁰⁶ K. Radzikowski, *Odrzucenie na potrzeby wymiaru podatków lokalnych dokumentu urzędowego w postaci ewidencji gruntów i budynków. Glosa do wyroków NSA z dnia 5 czerwca 2014r. (II FSK 1581/12 i II FSK 1889/13)*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 1-2, s. 138–141.

⁵⁰⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 49–50.

⁵⁰⁸ Za jego szerokim rozumieniem opowiedział się m.in. R. Mastalski (patrz: R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 58).

⁵⁰⁹ R. Mastalski, *System instytucji prawno-finansowych PRL. T. 3 Instytucje budżetowe. Cz. 2. Dochody i wydatki budżetowe*, Marian Weralski (red.), Wrocław 1985, s. 206.

⁵¹⁰ K. Machalica-Drozdek, *Stosunek prawny zobowiązania celno-podatkowego w obrocie towarowym z zagranicą*, Warszawa 2015, s. 197.

⁵¹¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, op.cit., s. 49–50.

wyznacza formę i rodzaje szczegółowych składników wpływających na ten stosunek⁵¹². W rezultacie w porównaniu do stosunków cywilnoprawnych strony stosunku prawnego zobowiązania podatkowego nie mogą swobodnie regulować łączącego ich stosunku. Jest on bowiem uregulowany w ustawie podatkowej, a zasada autonomii woli stron została zastąpiona podatkowoprawnym stanem faktycznym ustalonym w ustawach podatkowych⁵¹³.

Celem postępowania podatkowego jest doprowadzenie do realizacji zobowiązania podatkowego wynikającego z obowiązku podatkowego, tj. realizacja prawa materialnego. Wymaga to zestawienia zaistniałego stanu faktycznego z podatkowoprawnym stanem faktycznym⁵¹⁴. Odnosząc te kwestie do postępowania dowodowego oraz zasad z nim związanych należy wskazać, iż celem prawidłowego zastosowania przepisów prawa materialnego konieczne jest, by ustalony w toku postępowania stan faktyczny (znajdujący swoje odbicie w podstawie faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego), można było porównać z ujętym w przepisach prawa materialnego podatkowoprawnym stanem faktycznym (który wskazuje fakty prawotwórcze)⁵¹⁵. Zatem w przypadku, gdy mamy do czynienia ze związaniem materialnoprawnym daną ewidencją (rejestrem czy dokumentem urzędowym), powołanie się na instytucje prawa procesowego (tj. przeciwdowód) – celem jej podważania – będzie nieskuteczne. Przedmiotem opodatkowania jest bowiem stan ujawniony w Ewidencji bez względu na jego cechy rzeczywiste czy wynikające z innych dokumentów. Bez znaczenia pozostaną inne dowody, a powołanie się na niezgodność Ewidencji nie wywołuje żadnych skutków prawnych. Tym samym zakres postępowania dowodowego ulega znacznej zmianie, tj. polega wyłącznie na ustaleniu treści danej Ewidencji, a nie stanu rzeczywistego. Tak rozumiane szczególne związanie ewidencją należy odróżnić od tzw. formalnej teorii dowodowej, która wprowadza katalog środków dowodowych oraz ustala ich hierarchię⁵¹⁶. Wówczas nastąpiłoby ustawowe ograniczenie sposobu dowodzenia (miałoby miejsce proceduralne związanie organu), a nie związanie ewidencją w oparciu przepisy prawa materialnego. Należy przyznać w tym zakresie rację K. Radzikowskiemu, iż: „Ze względu na dychotomię prawa materialnego i prawa procesowego konstrukcja jurydyczna opisywanego związania wymiaru podatków danymi ewidencyjnymi nie kłóci się z rządzącymi postępowaniem podatkowym zasadami: prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.), równej mocy

⁵¹² P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 266.

⁵¹³ K. Machalica-Drozdek, *Stosunek prawny zobowiązania...*, op.cit, s. 146–147.

⁵¹⁴ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 34.

⁵¹⁵ A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2006, s. 23.

⁵¹⁶ K. Radzikowski, *Rola ewidencji gruntów i budynków przy rozgraniczaniu budynku i budowli jako przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości (casus myjni samochodowej). Głosa do wyroków NSA z 7.09.2016r., II FSK 2806/14, II FSK 663/15 i II FSK 2131/15*, „Finanse Komunalne” 2017, nr 11, s. 65–66.

dowodowej wszystkich środków dowodowych (art. 180 §1 o.p. i ich swobodnej oceny (art. 191 o.p.), niemniej prowadzi do podobnego skutku uprzywilejowania «prawdy urzędowej/sądowej» wobec obiektywnie istniejącej, jaki wystąpiłby na gruncie formalnej teorii dowodowej. Fakt dokonania i treść wpisu ustala się jednak na zasadzie swobodnej oceny dowodów, z uwzględnieniem przysługującym dokumentom pochodzącym od organu ewidencyjnego domniemania wynikającego z art. 194 o.p. Z punktu widzenia procesowego stan ewidencyjny można dowodzić każdym zgodnym z prawem dowodem (art. 180 §1 o.p.), lecz jest oczywiste, że najwłaściwszy i najbardziej wiarygodny będzie dokument urzędowy sygnowany przez organ ewidencyjny (podważenie autentyczności czy wykazanie niekompletności/nieczytelności takiego dokumentu obliguje organ podatkowy do pozyskania nowych dokumentów od organu ewidencyjnego)⁵¹⁷. Innymi słowy: w przypadku, gdy organ podatkowy jest związany materialnoprawnie ewidencją (rejestrem czy dokumentem), to zasady postępowania są w dalszym ciągu respektowane, gdyż służą one zbadaniu treści tej ewidencji, która na podstawie przepisów prawa materialnego warunkuje opodatkowanie danym podatkiem (stanowi element podatkowoprawnego stanu faktycznego).

Należy jednak podkreślić, iż dla materialnego powiązania elementów konstrukcyjnych danego podatku z wpisem do ewidencji, czy innym urzędowo poświadczonym stanem konieczna jest szczególna, wyraźna i niebudząca wątpliwości co do swej treści podstawa prawna o charakterze materialnoprawnym. Powinna ona definiować elementy konstrukcyjne danego podatku i nie mieć charakteru proceduralnego, tj. określającego sposób ustalenia okoliczności w toku postępowania dowodowego⁵¹⁸. W tym celu konieczny jest bezpośredni przepis w ustawie podatkowej, gdyż celem realizacji konstytucyjnego postulatu wyłączności ustawy jako źródła opodatkowania dany podatkowoprawny stan faktyczny w sposób pełny i precyzyjny powinien być określony ustawowo⁵¹⁹, jak bowiem wskazał TK: „Art. 217 Konstytucji ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla unormowania: po pierwsze, nakładania podatków i innych danin publicznych o niepodatkowym charakterze, po drugie, dla określania podstawowych elementów konstrukcji podatku, takich jak podmiot, przedmiot opodatkowania i stawka podatkowa, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie

⁵¹⁷ K. Radzikowski, *Odrzucenie danych z ewidencji gruntów i budynków na potrzeby wymiaru podatków lokalnych w świetle najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Samorząd Terytorialny” 2016, nr 4, s. 79.

⁵¹⁸ K. Radzikowski, *Materialnoprawne i proceduralne związanie podatków lokalnych ewidencją gruntów i budynków oraz księgą wieczystą relacja danych ewidencyjnych wobec danych wieczystoksięgowych z perspektywy podatkowej*, „Samorząd Terytorialny” 2017, nr 7-8, s. 150.

⁵¹⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, op.cit, s 77.

w samej ustawie wszystkich wymaganych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności⁵²⁰. Jednocześnie, co do zasady powinien to być przepis ustawy, która reguluje dany podatek szczegółowo, gdyż dopiero wtedy będzie on odpowiednio dookreślony, a unormowania dotyczące danego podatkowoprawnego stanu faktycznego powinny tworzyć zamknięty system norm⁵²¹, preferencyjnie w ramach jednego aktu prawnego. Potwierdza to §2 rozporządzenia z dnia 20 czerwca 2002r. w sprawie zasad techniki prawodawczej⁵²², który wskazuje, iż ustawa powinna wyczerpująco regulować daną dziedzinę spraw, nie pozostawiając poza zakresem swego unormowania istotnych fragmentów tej dziedziny.

Przykładem, w którym ustawodawca zdecydował się by prawda urzędowa była elementem podatkowoprawnego stanu faktycznego może być kazus obowiązku podatkowego w podatku od środków transportowych. Zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.o.l. obowiązek podatkowy w zakresie podatku od środków transportowych ciąży na osobach fizycznych i osobach prawnych będących właścicielami środków transportowych. Jako właściciele traktuje się również jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, na które środek transportowy jest zarejestrowany oraz posiadaczy środków transportowych zarejestrowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jako powierzone przez zagraniczną osobę fizyczną lub prawną podmiotowi polskiemu. W myśl art. 9 ust. 4 u.p.o.l. obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został zarejestrowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a w przypadku nabycia środka transportowego zarejestrowanego od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został nabyty, a obowiązek podatkowy ciąży na poprzednim właścicielu do końca miesiąca, w którym nastąpiło przeniesienie własności (Art. 9 ust. 3 u.p.o.l.). Obowiązek podatkowy powstaje także od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został dopuszczony ponownie do ruchu po upływie okresu, na jaki została wydana decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu tego pojazdu z ruchu (Art. 9 ust. 4a u.p.o.l.). Natomiast na podstawie art. 9 ust. 5 u.p.o.l. Obowiązek podatkowy, o którym mowa w ust. 1 i 2, wygasa z końcem miesiąca, w którym środek transportowy został wyrejestrowany lub wydana została decyzja organu

⁵²⁰ Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013r., sygn. K 7/12, LEX nr 1344386.

⁵²¹ R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, op.cit., s. 78.

⁵²² Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, t.j. Dz. U. z 2016, poz. 283.

rejestrującego o czasowym wycofaniu pojazdu z ruchu, lub z końcem miesiąca, w którym upłynął czas, na który pojazd powierzono.

W myśl powyższych przepisów ustawodawca w podatku od środków transportowych za kryterium decydujące o uznaniu danego podmiotu za podatnika uznał posiadania prawa własności środka transportowego (z wyjątkami). Jednakże już powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego powiązał z faktem urzędowego zarejestrowania danego środka transportu (za wyjątkiem kiedy następuje nabycie/zbycie już zarejestrowanego środka transportu), przez które zgodnie z art. 9 ust. 4b u.p.o.l. należy rozumieć rejestrację z wyjątkiem rejestracji czasowej w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym⁵²³. W u.p.o.l., w porównaniu do rejestracji, nie zostało wskazane, co należy rozumieć przez wyrejestrowanie. Niemniej jednak, z uwagi na wprowadzenie powyższego odniesienia w zakresie rejestracji, w tym przedmiocie należy również posiłkować się prawem drogowym⁵²⁴. W rezultacie w postępowaniu dotyczącym podatku od środków transportowych organ podatkowy celem określenia powstania/wygaśnięcia obowiązku podatkowego powinien wyłącznie stwierdzić fakt rejestracji/wyrejestrowania przez właściwy organ danego środka transportowego (za wyjątkiem sytuacji wskazanych powyżej). Organ podatkowy nie bada stanu rzeczywistego, tj. czy podmiot, na który dany środek transportu jest zarejestrowany w dalszym ciągu jest jego właścicielem. Innymi słowy, jest on materialnie związany decyzją administracyjną właściwego organu⁵²⁵ o rejestracji/wyrejestrowaniu środka transportu, gdyż jego zarejestrowanie jest elementem podatkowoprawnego stanu faktycznego determinującego powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego, tj. jest faktem prawotwórczym⁵²⁶.

⁵²³ Art. 9 ust. 4b u.p.o.l., Zgodnie z uchwałą 7 sędziów NSA z dnia 24 września 2001r., sygn. OPS 6/01: „Rejestracja pojazdu więc następuje w drodze rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej w formie decyzji administracyjnej po przeprowadzeniu postępowania w celu ustalenia okoliczności faktycznych i prawnych, od których ustawa i przepisy wykonawcze do niej uzależniają dokonanie rejestracji. Postępowanie w sprawie rejestracji pojazdu kończy się wydaniem decyzji administracyjnej i decyzja ta poprzedza czynność materialno-techniczną wydania dowodu rejestracyjnego i tablic.”

⁵²⁴ B. Pahl, *Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach dotyczących podatku od środków transportowych wybrane zagadnienia*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4, s. 33.

⁵²⁵ Zgodnie z art. 73 ust. 1 prawa drogowego rejestracji pojazdu dokonuje, na wniosek właściciela, starosta właściwy ze względu na miejsce jego zamieszkania (siedzibę), wydając dowód rejestracyjny i zalegalizowane tablice (tablicę) rejestracyjne oraz nalepkę kontrolną, jeżeli jest wymagana, z zastrzeżeniem ust. 2–5. Natomiast w myśl art. 79 ust. 1 prawa drogowego pojazd podlega wyrejestrowaniu przez organ właściwy ze względu na miejsce ostatniej rejestracji pojazdu.

⁵²⁶ Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2008r., sygn. II FSK 1473/06: „Okolicznością o charakterze prawotwórczym (przesądzającą o zmianie stanu prawnego w odniesieniu do konkretnego podatnika) jest czynność wyrejestrowania pojazdu, z natury rzeczy potwierdzająca zaistnienie sytuacji, w której ktoś wolny jest od ciężącego na nim wcześniej obowiązku podatkowego. Ma ona tym samym znaczenie porządkowe, tworząc podstawę dla ustalenia prawopodatkowych konsekwencji likwidacji (zniszczenia) pojazdu. Można wobec tego powiedzieć, że wyrejestrowanie pojazdu jako odwrotność czynności zarejestrowania, wywołuje jednoznacznie określony przez ustawodawcę skutek w postaci wygaśnięcia obowiązku podatkowego.”

Przykładowo, w przypadku kradzieży środka transportowego, jego wyrejestrowanie następuje w drodze decyzji administracyjnej na wniosek właściciela po złożeniu przez niego stosownego oświadczenia pod odpowiedzialnością karną za fałszywe zeznania⁵²⁷. Zatem dopiero wydanie przez właściwy organ decyzji o wyrejestrowaniu pojazdu będzie skutkować wygaśnięciem obowiązku podatkowego (z końcem miesiąca, w którym dokonano wyrejestrowania pojazdu) i do tego momentu pomimo utraty faktycznego posiadania środka transportu w drodze kradzieży właściciel będzie obciążony podatkiem od środków transportowych⁵²⁸. Podobnie kwestia ta będzie kształtowała się przy zełomowaniu pojazdu⁵²⁹, jego zajęciu przez komornika czy wydzierżawieniu⁵³⁰.

Innym przykładem materialnego związania w trakcie ustalania wymiaru podatków jest wpływ miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego i decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu na zastosowanie zwolnienia w podatku VAT do gruntów niezabudowanych.

Miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego to akt prawa miejscowego, który jest przyjmowany w formie uchwały rady gminy i określa przeznaczenie, warunki zagospodarowania i zabudowy terenu, a także rozmieszczenie inwestycji celu publicznego. Składa się z części tekstowej (uchwała) oraz graficznej (załącznik do uchwały)⁵³¹. Ustalenia planu miejscowego, kształtują sposób wykonywania prawa własności nieruchomości⁵³². Natomiast zmiana zagospodarowania terenu w przypadku braku planu miejscowego, polegająca na budowie obiektu budowlanego lub wykonaniu innych robót budowlanych, a także zmiana sposobu użytkowania obiektu budowlanego lub jego części wymaga ustalenia, w drodze decyzji, warunków zabudowy (z ustawowymi zastrzeżeniami)⁵³³.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy VAT zwalnia się z podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane. Natomiast, przez tereny budowlane rozumie się grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania

⁵²⁷ Art. 79 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 20 czerwca 1997r. Prawo o ruchu drogowym, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 1990 ze zm.

⁵²⁸ Wyrok NSA z dnia 27 maja 2011r., sygn. II FSK 129/10.

⁵²⁹ B. Pahl, *Powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego w podatku od środków transportowych*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 7-8, s. 71.

⁵³⁰ B. Pahl, *Problematyka wygaśnięcia obowiązku podatkowego w podatku od środków transportowych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 1, s. 6–12.

⁵³¹ Art. 14 ustawy z dnia 27 marca 2003r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, t.j. Dz. U. z 2017r. poz. 1073 ze zm.

⁵³² Art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 27 marca 2003r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, t.j. Dz. U. z 2017r. poz. 1073 ze zm.

⁵³³ Art. 59 ust. 1 ustawy z dnia 27 marca 2003r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, t.j. Dz. U. z 2017r. poz. 1073 ze zm.

przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym⁵³⁴. Zatem, czy dana działka lub jej część jest terenem budowlanym, wiążące będzie jej podstawowe przeznaczenie określone w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego⁵³⁵ (bądź decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu). Tym samym, nawet gdyby z obiektywnych przesłanek dany grunt nie mógł być przeznaczony pod zabudowę, byłby w ten sposób w planie zagospodarowania przestrzennego oznaczony, to w dalszym ciągu należałoby go uznać za *teren budowlany*. Zatem jego dostawa nie mogłaby zostać objęta zwolnieniem z podatku VAT⁵³⁶. Z drugiej strony, dostawa niezabudowanego terenu do momentu objęcia go planem zagospodarowania przestrzennego bądź otrzymania dla niego decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu będzie korzystała ze zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 9 o podatku od towarów i usług⁵³⁷.

Kolejnym przykładem, w którym ustawodawca podatkowy zdecydował się na nadanie szczególnej materialnej mocy faktom urzędowym jest rejestr zabytków. Jest to rejestr publiczny prowadzony przez wojewódzkiego konserwatora w formie odrębnych ksiąg dla zabytków nieruchomych, ruchomych i archeologicznych⁵³⁸. Przez zabytek rozumie się nieruchomość lub rzecz ruchome, ich części lub zespoły, będące dziełem człowieka lub związane z jego działalnością i stanowiące świadectwo minionej epoki

⁵³⁴ Art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 2174 ze zm.

⁵³⁵ Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2017r., sygn. I FSK 1650/15.

⁵³⁶ Inaczej: A. Bartosiewicz: „Wątpliwa może pozostawać kwalifikacja przypadków, w których dany teren jest objęty planem miejscowym dopuszczającym zabudowę, lecz jest to tak mała bądź tak specyficzna część gruntu, że praktycznie i prawnie (w zgodzie z innymi przepisami dotyczącymi również usytuowania obiektów budowlanych) nie jest na nim możliwa budowa. Wydaje się, że wówczas ściśle trzymanie się literalnej wykładni opartej na brzmieniu powyższej definicji prowadzi ad absurdum (za teren budowlany zostanie uznany grunt, na którym nie da się ze względów formalnych budować), w związku z czym taki wynik wykładni należy odrzucić i uznać, że tego rodzaju teren nie ma jednak charakteru „terenu budowlanego”.” (patrz: A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 82.).

⁵³⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 sierpnia 2017r., sygn. III SA/Wa 2789/16: „Zdaniem Sądu, wyprowadzony przez Organ wniosek w sposób nieuprawniony modyfikuje definicję ustawową przepisu art. 2 pkt 33 ustawy o VAT, który przez tereny budowlane, jak już wskazano wcześniej, rozumie grunty przeznaczone pod zabudowę, zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Dlatego zgodzić należy się z zarzutem skargi, iż sam fakt posadowienia na danym gruncie urządzeń przesyłowych, nie przesądza o przeznaczeniu terenu jako terenu pod zabudowę. Sąd zwraca uwagę, że gdyby podzielić stanowisko Organu, to poprzez okoliczność np. uzyskania pozwolenia na budowę dla określonych budowli lub urządzeń (jak choćby jak w opisanym we wniosku przypadku sieci energetycznych) na terenie niezabudowanym, można by dokonywać zmiany przeznaczenia terenu jako terenu pod budowę, bez konieczności odpowiednich zmian w tym zakresie w planie zagospodarowania przestrzennego czy też, w przypadku braku takiego planu, zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.”

⁵³⁸ Art. 8 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 23 lipca 2003r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 2067.

bądź zdarzenia, których zachowanie leży w interesie społecznym ze względu na posiadaną wartość historyczną, artystyczną lub naukową⁵³⁹.

Do rejestru wpisuje się zabytek na podstawie decyzji wydanej przez wojewódzkiego konserwatora zabytków (z urzędu bądź na wniosek w zależności od rodzaju zabytku)⁵⁴⁰. Wpis do rejestru zabytków niesie za sobą konsekwencje, zgodnie z uregulowaniami szeregu ustaw podatkowych, mianowicie:

1. art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. c i d ustawy o podatku od spadków i darowizn zwalnia się z podatku nabycie w drodze spadku lub zapisu windykacyjnego wpisanych do rejestru zabytków:
 - a. zabytków ruchomych i kolekcji, a także zabytków użyzanych muzeum w celach naukowych lub wystawienniczych na okres nie krótszy niż 2 lata,
 - b. zabytków nieruchomości przez osoby zaliczone do I i II grupy podatkowej, jeżeli nabywca zabezpiecza je i konserwuje zgodnie z obowiązującymi przepisami,
2. art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.l. zwalnia z podatku leśnego lasy wpisane indywidualnie do rejestru zabytków,
3. art. 12 ust. 1 pkt 11 u.p.r. zwalnia się od podatku rolnego grunty wpisane do rejestru zabytków, pod warunkiem ich zagospodarowania i utrzymania zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami,
4. art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

We wszystkich powyższych przepisach ustawodawca powiązał zastosowanie zwolnienia podatkowego od wpisu do rejestru zabytków. Zatem nie każdy zabytek w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami będzie mógł korzystać ze zwolnienia, a tylko te, które zostały wpisane do rejestru⁵⁴¹. Tym samym wpis do rejestru zabytków ma charakter prawotwórczy, a jego zasadność nie może być przez organy podatkowe podważana w toku postępowania, gdyż przepisy materialne prawa podatkowego wyraźnie wiążą skutek prawny (w postaci objęcia zwolnieniem podatkowym) z tym faktem urzędowym, a nie stanem rzeczywistym. W rezultacie przedmiotem dowodzenia w trakcie postępowania

⁵³⁹ *Ibidem*, Art. 3 pkt 1.

⁵⁴⁰ *Ibidem*, Art. 9 i 10.

⁵⁴¹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 30 marca 2017r., sygn. I SA/Sz 1266/16.

podatkowego jest jedynie stwierdzenie objęcia danych nieruchomości czy ruchomości rzeczonym wpisem, a nie badanie, czy spełniają one przesłanki do uznania za zabytek (bądź czy zasadne byłoby jego wykreślenie z rejestru). Jest to o tyle uzasadnione, iż kompetencje ma w tym zakresie wyłącznie wojewódzki konserwator zabytków, który dysponując wykształconą w zakresie historii sztuki i architektury kadrą pracowników jest w stanie obiektywnie ocenić czy obiekt ma walory zabytkowe⁵⁴².

Należy zaznaczyć, iż zastrzeżenie zawarte w u.p.o.l., u.p.r. i ustawie o podatku od spadków i darowizn dotyczące zastosowania zwolnienia pod warunkiem utrzymania i konserwacji czy zagospodarowania, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, danej nieruchomości, stanowi jedynie dodatkową przesłankę⁵⁴³ oraz nie uprawnia do zastosowania przeciwdowodu na rejestr zabytków. Obliguje ono natomiast organ podatkowy do stwierdzenia, czy dana nieruchomość jest utrzymywana i konserwowana zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, tj. po pierwsze, czy podejmowane są prace konserwatorskie w rozumieniu art. 3 pkt 6 ustawy o ochronie zabytków, czyli działania mające na celu zabezpieczenie i utrwalenie substancji zabytku, zahamowanie procesów jego destrukcji oraz dokumentowanie tych działań. Natomiast prawodawca nie ustanowił, co należy rozumieć przez utrzymanie, ale wskazując za WSA w Poznaniu: „[...] biorąc pod uwagę jego znaczenie językowe i przepis art. 5 uozoz zasadne wydaje się być przyjęcie, że oznacza ono zabezpieczenie i utrzymanie zabytku oraz jego otoczenia w jak najlepszym stanie i korzystanie z zabytku w sposób zapewniający trwałe zachowanie jego wartości”⁵⁴⁴. Wprawdzie NSA stwierdził, iż powyższa kwestia nie stanowi zagadnienia o charakterze prawnym do rozstrzygnięcia, do którego władne są wyłącznie organy konserwatorskie, a jest elementem ocennym ze sfery ustaleń faktycznych dokonywanych samodzielnie przez organ w toku postępowania podatkowego⁵⁴⁵, jednakże mając na uwadze, iż organem kompetentnym w tym zakresie jest wojewódzki konserwator zabytków, to za zasadne należałoby uznać zwrócenie się w tej kwestii przez organ podatkowy do niego, by zajął stanowisko w sprawie⁵⁴⁶.

⁵⁴² Wyrok NSA z dnia 20 października 2009r., sygn. II OSK 1637/08.

⁵⁴³ W przypadku u.p.o.l. konieczne jest również by dana nieruchomość nie była zajęta na prowadzenie działalności (patrz: T. Wołowicz, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budynków i gruntów wpisanych do rejestru zabytków*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 3, s. 41).

⁵⁴⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 grudnia 2017r., sygn. I SA/Po 1080/17.

⁵⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2018r., sygn. II FSK 3567/15.

⁵⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 13 października 2016r., sygn. II FSK 2487/14: „W rozpatrywanej sprawie słusznie przyjął WSA, że skoro kontrolę w zakresie przestrzegania i stosowania przepisów dotyczących ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami sprawuje wojewódzki konserwator zabytków (art. 38 ustawy z dnia 23 lipca 2003r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami Dz. U. Nr 162, poz. 1568 z późn. zm.), to właśnie do wojewódzkiego konserwatora zabytków powinien zwrócić się organ podatkowy, bądź strona, o zajęcie stanowiska odnośnie należytego utrzymania nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków. Wymieniony tu organ

Odnosząc się do tematu niniejszej dysertacji, w u.p.o.l. głównym odniesieniem do Egib jest przywołany już art. 1a ust. 3, który wskazuje, iż przez użytki gruntowe wskazane w ustawie (użytki rolne, lasy, nieużytki itd.) rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w Egib. Wynika z tego, iż w zakresie gruntów wymienionych w rzeczonym przepisie, a dokładniej ich klasyfikowania, ustawodawca zdecydował się, by wiążące były dane z Egib. Tym samym na mocy szczegółowego przepisu materialnego ustawy podatkowej dane te konkretyzują elementy konstrukcyjne podatku od nieruchomości, które są związane z wymienionymi w artykule gruntami, stając się częścią podatkowoprawnego stanu faktycznego.

W tym zakresie dla potrzeb ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości bez znaczenia będzie stan rzeczywisty, gdyż ustawodawca wiąże poszczególne skutki prawne ze stanem ujawnionym w Egib. Podobnie dane wynikające z innych dokumentów urzędowych (co do zasady byłyby to decyzje administracyjne dotyczące klasyfikacji gruntów) nie mają znaczenia dla sprawy. Nie zmienia tego fakt, że dokumenty te mają dla Egib charakter źródłowy i na ich podstawie dokonuje się jej aktualizacji (art. 24 ust. 2b pkt 1 p.g.k.), gdyż skutek prawotwórczy następuje dopiero w momencie, gdy w oparciu o nie zostanie dokonany stosowny wpis w Egib. Z tego względu nie można zgodzić się ze stanowiskiem, że decyzja administracyjna (o wyłączeniu z gruntów z produkcji rolnej, czy o zakończeniu rekultywacji) aktualizuje samoistnie Egib dla potrzeb ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości⁵⁴⁷. Okolicznością istotną na gruncie u.p.o.l. jest bowiem treść Ewidencji, nie zaś faktyczny sposób wykorzystania gruntu, nawet potwierdzony innym dokumentem urzędowym. Tym samym podważenie zgodności treści Egib ze stanem rzeczywistym w zakresie klasyfikacji gruntów (wymienionych w art. 1a ust. 3 u.p.o.l.) nie będzie miało wpływu na wymiar podatku od nieruchomości. W rezultacie przedmiotem postępowania dowodowego powinno być wyłącznie ustalenie treści wpisu w Egib, gdyż jest on elementem stanu faktycznego. Zatem w zakresie klasyfikacji tych gruntów nie można przeprowadzić skutecznego przeciwdowodu na dane z Egib⁵⁴⁸. Jeżeli podatnik chciałby zmienić charakter gruntów dla potrzeb podatkowych, powinien w tym zakresie zwrócić się do właściwego organu ewidencyjnego,

konserwatorski jest właściwy do określenia, czy dany zabytek jest, czy też nie jest utrzymywany i konserwowany zgodnie z przepisami cytowanej wyżej ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Opinia wojewódzkiego konserwatora zabytków wydana w tym zakresie, korzysta w waloru dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 o.p. Dopiero skuteczne zanegowanie tego dokumentu, mogłoby stanowić podstawę do przyjmowania odmiennych ocen oraz formułowania innych wniosków w przedmiocie zwolnienia z podatku od nieruchomości spornych przedmiotów opodatkowania. Naczelny Sąd Administracyjny nie stwierdza, aby doszło do podważenia opisanego wyżej dokumentu Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków.”

⁵⁴⁷ L. Etel, *Dane z ewidencji gruntów...*, op.cit., s. 24–31.

⁵⁴⁸ W. Morawski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, W. Morawski (red.), Gdańsk 2013, s. 166–168. Za wyjątkiem gdy istnieje silne uzasadnienie aksjologiczne więcej w rozdziale 4.

aby dokonać stosownej aktualizacji Egib. Dopiero po ujawnieniu nowej klasyfikacji w Egib możliwe będzie odmienne opodatkowanie. Z tego względu niewłaściwym jest stwierdzenie, że zmiana treści ma charakter wsteczny, bowiem aż do momentu zmiany danych w Egib podatnik jest opodatkowany zgodnie ze stanem uprzednio przed modyfikacją ujawnionym, nawet jeżeli stan przedmodyfikacyjny nie jest zgodny z rzeczywistością (więcej w pkt 2.4.5). W tym zakresie za niezasadny należy uznać pogląd części sądów administracyjnych⁵⁴⁹, iż możliwe byłoby późniejsze wznowienie postępowania w oparciu o dokonaną zmianę⁵⁵⁰.

Mając na uwadze powyższe oraz fakt, iż Egib ma rozstrzygające znaczenie dla klasyfikacji na potrzeby podatku od nieruchomości: użytków rolnych, lasów, nieużytków, użytków ekologicznych, gruntów zadrzewionych i zakrzewionych gruntów pod morskimi wodami wewnętrznymi oraz gruntów pod wodami powierzchniowymi płynącymi, dane z Egib (w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości) będą miały decydujące i wiążące znaczenie przy rozstrzyganiu:

1. kwestii zakresu przedmiotowego, tj. którym podatkiem gruntowym będzie opodatkowany dany grunt (szczegółowo opisane w pkt 2.4.1.1.)
2. zastosowania preferencyjnych stawek dla gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych (z zastrzeżeniem, iż kwestia czy dany grunt pokryty jest wodami jezior lub znajduje się na nim zbiornik sztuczny wymaga osobnych ustaleń) (więcej w pkt 2.4.4.1)
3. części wyłączeń z opodatkowania (więcej w pkt 2.4.6.2.)
4. części zwolnień podatkowych (więcej w pkt 2.4.6.3.)

W tym zakresie z uwagi na jednoznaczne literalne brzmienie art. 1a ust. 3 u.p.o.l., dane z Egib są elementem podatkowoprawnego stanu faktycznego, a organ podatkowy jest nimi materialnie związany. Dowodzi to nietrafności poglądu o generalnej możliwości podważania danych Egib w oparciu o instytucje przeciwdowodu. Stan ujawniony w Egib (jako wywołujący skutki prawne), a nie stan rzeczywisty jest w tym przypadku przedmiotem dowodzenia. Zatem określenie faktycznego wykorzystania gruntu nie wniosłoby nic do sprawy, więc środki, które dążyłyby do jego ustalenia, nie powinny być uznane za dowód. Wynika to z faktu, iż przepisy

⁵⁴⁹ NSA w wyrokach z dnia 26 czerwca 2013r., sygn. II FSK 2043/11 i 13 maja 2015, sygn. II FSK 1175/13.

⁵⁵⁰ W. Morawski [w:] *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, W. Morawski (red.), Warszawa 2013 s. 283. Autor również wskazuje na fakt, iż przeprowadzenie tego wiązałoby się z problemami natury faktycznej, gdyż organ ewidencyjny dokonuje zmiany wpisu na dzień, w którym odbywa się ta operacja, bez ustalania, od kiedy nowy stan faktyczny zaistniał. Należy jednak wskazać, iż przesłanki aksjologiczne mogą przemawiać w niektórych przypadkach za wznowieniem postępowań i korekty podatku „wstecz” więcej w rozdziale 4.

regulujące zasady postępowania dowodowego nie dają podstaw do ustalania faktów, które nie mają żadnego odniesienia do podatkowoprawnego stanu faktycznego danej sprawy, czyli „nie zmierzają do ustalenia (lub zaprzeczenia) warunków hipotezy określonej normy materialnego prawa podatkowego, która ma mieć w sprawie zastosowanie”⁵⁵¹.

Natomiast należy stwierdzić, iż dane z Egib w pozostałym zakresie dla potrzeby ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości mają jedynie charakter dokumentu urzędowego, który może zostać podważony skutecznie przeprowadzonym przeciwdowodem zgodnie z przepisami i zasadami opisanymi w pkt 3.3.1. Nie sposób przy tym zgodzić się z poglądem prezentowanym przez większość sądów administracyjnych, zgodnie z którym art. 21 p.g.k. (wskazujący, iż dane z Egib są podstawą ustalenia wymiaru podatków) determinuje bezwzględne związanie organów ewidencyjnych danymi z Egib, również w zakresie danych nie wskazanych wprost w u.p.o.l.

Treść przepisu nie pozwala na jego węższe rozumienie, wobec czego w trakcie ustalania wymiaru podatku organ podatkowy powinien być związany wszystkimi ujętymi w niej informacjami. Mając na uwadze, iż są to również dane podmiotowe o właścicielach czy użytkownikach wieczystych konieczne byłoby odrzucenie (jeżeli nie byłyby potwierdzone w Egib) danych o podatnikach z ksiąg wieczystych czy wyroków sądów powszechnych ustalających status własnościowy nieruchomości. Jest to wprost sprzeczne z domniemaniem prawdziwości wpisów do księgi wieczystej (art. 3 ust. 1 u.k.w.h.) oraz mocą wiążącą orzeczeń sądów powszechnych (art. 356 §1 KPC).

Co więcej art. 21 p.g.k. można przypisać wyłącznie charakter normy programowej⁵⁵², tj. takiej która „nakazuje realizację określonego celu i skierowana jest do władzy publicznej bez wskazania, jak konkretnie kształtuje się sytuacja prawna obywatela, w stosunku do którego cel ma zostać osiągnięty, oraz jak ma się zachować obywatel, który tę swoją sytuację prawną chce realizować”⁵⁵³. Innymi słowy, wskazuje cel, ale nie określa sposobu jego realizacji, czy też wytycza kierunek postępowania organów. Tym samym jest on jest pozbawiony konkretnej treści prawnej, gdyż nie jest dostatecznie dookreślony oraz precyzyjny⁵⁵⁴. Wskazany przepis jedynie akcentuje znaczenie Ewidencji jako podstawowego źródła

⁵⁵¹ P. Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, op.cit., s. 1194.

⁵⁵² B. Brzeziński, *Glosa do wyroku...*, op.cit., s. 214: „Przepis ten jednak odmiennie niż sugerują autorzy nie wywiera bezpośrednich skutków w prawie podatkowym. Dzieje się tak nie dlatego, że jego respektowanie mogłoby prowadzić do naruszenia zasady prawdy materialnej (obiektywnej), ale dlatego, że nie jest to przepis prawa podatkowego. Można go uznać najwyżej za przepis wyrażający normę programową postulat budowy przepisów podatkowych, statystycznych etc., aby w miarę możliwości nawiązywały one do treści ewidencji.”

⁵⁵³ Wyrok SN z dnia 26 stycznia 2005r., sygn. IV CK 414/04, LEX nr 177267.

⁵⁵⁴ Patrz: Wyroki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 26 kwietnia 1979r. (nr 6538/74) i z dnia 25 listopada 1999r. (nr 25594/94).

informacji o nieruchomościach oraz wskazuje obszary wykorzystania Egib, jednakże nie wiąże faktu ujawnienia danych w Egib z żadnym konkretnym skutkiem prawnym⁵⁵⁵. Wynika to z techniczno-deklaratoryjnego charakteru Egib. Mianowicie Egib co do zasady służy wyłącznie rejestrowaniu rzeczywiście i ma charakter pochodny do zdarzeń czy faktów, które są podstawą wpisów. Egib nie kształtuje stanu prawnego i faktycznego, a jedynie ma je potwierdzać (szeroko ta kwestia została opisana w rozdziale 1). Z tego względu, art. 21 p.g.k. nie może być zatem podstawą konkretnych stosunków prawnych, roszczeń, praw czy obowiązków, ponad to, co wyraźnie wynika wprost z innych przepisów. Nie pozostaje on bowiem w bezpośredniej relacji z żadnymi regulacjami prawa materialnego i procesowego⁵⁵⁶. Z analizy obszarów, do których odwołuje się omawiany przepis (pkt 1.10) wyraźnie wynika, iż danym z Egib nadawany jest szczególny charakter wyłącznie w przypadku, gdy ustawa regulująca przedmiotową materię bezpośrednio się do nich odwołuje. Z tej perspektywy nie sposób założyć, że prawodawca powieliłaby w tych szczególnych przepisach normę zawartą już w art. 21 ust. 1 p.g.k.⁵⁵⁷. Z tego względu, gdyby przepis ten miałby stanowić o generalnym związaniu Egib w zakresie do jakiego się odwołuje (w tym do wymiaru podatków) to racjonalny ustawodawca nie wprowadzałby innych uregulowań w tym samym zakresie (jak art. 1a ust 3 u.p.o.l.), gdyż nie powinien wprowadzać przepisów zbędnych⁵⁵⁸.

Zważywszy, iż w trakcie wykładni powinno się brać pod uwagę przynależność przepisów prawa do określonej gałęzi prawa (*argumentum a rubrica* w ujęciu zewnętrznym)⁵⁵⁹, należy wskazać, iż art. 21 p.g.k. nie należy do gałęzi prawa podatkowego. Zatem nie może być podstawą ustalania zobowiązań podatkowych, co powinno być domeną ustaw podatkowych. W ten sposób wypowiedział się NSA w kontekście art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej⁵⁶⁰ dotyczącego możliwości wyłączenia z podstawy opodatkowania podatku dochodowego darowizn na rzecz kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej wskazując, iż do oceny ich zobowiązań podatkowych miarodajny jest wyłącznie tekst ustawy podatkowej⁵⁶¹.

⁵⁵⁵ K. Radzikowski, *Moc dowodowa ewidencji gruntów...*, op.cit., s. 39.

⁵⁵⁶ K. Radzikowski, *Błędy i uchybienia organu ewidencyjnego...*, op.cit., s. 74.

⁵⁵⁷ W. Morawski [w:] *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie...*, op.cit., s. 284.

⁵⁵⁸ C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa: geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładani, wykonywanie*, Warszawa 2006, s. 206.

⁵⁵⁹ T. Grzybowski, *Granice wykładni systemowej prawa podatkowego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2018, nr 1, s. 66.

⁵⁶⁰ Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2018r., poz. 380 ze zm.

⁵⁶¹ Wyrok NSA w Warszawie w wyroku z dnia 2 grudnia 2003r., sygn. III SA 1209/01. To wartościowe z perspektywy porządkowania systemu prawnego stanowisko niestety później zostało podważone w orzecznictwie w oparciu o uchwałę Izby Finansowej NSA z dnia 14 marca 2005r., sygn. FPS 5/04.

W sposób pozytywny odniósł się do tego stwierdzenia D. Dudra stwierdzając, iż „dostrzeżono pewne zależności wynikające z systemu prawnego”⁵⁶². Co więcej, przepis ten nie wskazuje jakich podatków dotyczy ani zakresu wykorzystania danych z Egib w toku ustalania ich wymiaru, więc nie spełnia on podstawowych standardów wymaganych dla prawa podatkowego wedle wynikającej z art. 217 Konstytucji zasady określoności, tj. wymogu jasności i precyzyjności⁵⁶³. W rezultacie nie sposób uznać, by stanowił on szczególny materialny przepis prawa podatkowego, na którego podstawie organy podatkowe miały być Ewidencją związane, tj. wszystkie dane z Egib były elementem podatkowoprawnego stanu faktycznego, gdyż, jak wskazał R. Mastalski: „Kształtowanie podatkowoprawnego stanu faktycznego, a także późniejsza realizacja norm prawnych tworzących ten stan, muszą być w pierwszym rzędzie zgodne z konstytucyjnymi podstawami opodatkowania”⁵⁶⁴.

Nawet zakładając, iż art. 21 p.g.k. ma charakter normy podatkowej⁵⁶⁵, która nadaje generalną moc wiążącą Egib w toku ustalania wymiaru podatków, to z uwagi na niedookreśloność i otwarty charakter tego przepisu należy stwierdzić, iż szczegółowe przepisy ustaw podatkowych stanowiłyby wobec niej *lex specialis*. Innymi słowy, poszczególne ustawy podatkowe powinny konkretyzować zakres wykorzystania danych Egib w ramach ustalania wymiaru danego podatku, czego rolę w u.p.o.l. pełni art. 1a ust 3. W rezultacie mając na uwadze, iż ustawodawca w u.p.o.l. w pozostałym zakresie nie odniósł się do danych z Egib wedle rozumowania *a contrario*, dane z Egib, które nie zostały wskazane w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. nie będą miały charakteru wiążącego przy ustalaniu wymiaru podatku od nieruchomości⁵⁶⁶. Co więcej, zważając, iż art. 1a ust. 3 u.p.o.l. (jak również przywołane inne przepisy u.p.o.l. odnoszące się do Ewidencji) został ustanowiony później, niż art. 21 p.g.k., to taki wniosek wynikać będzie również z innej reguły kolizyjnej, tj. *lex posteriori derogat legi priori*. W innym wypadku można by poddawać

⁵⁶² D. Dudra, *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 grudnia 2003r., III SA 1209/01. Ulga kościelna historyczne przepisy, aktualne problemy*, „Glosa” 2004, nr 7, s. 35.

⁵⁶³ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013 s. 111–114.

⁵⁶⁴ R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, op.cit., s. 58.

⁵⁶⁵ Istnieją bowiem argumenty za uznaniem, iż p.g.k. posiada przymiot ustawy podatkowej w rozumieniu Konstytucji, gdyż przepisy wydane na jej podstawie konkretyzują elementy konstrukcyjne podatku, jak wskazał TK w wyroku z dnia 15 lipca 2013r. (sygn. K 7/12): „Ustawą podatkową jest więc ustawa, która nakłada dany podatek lub określa wymienione w art. 217 Konstytucji elementy konstrukcyjne tego podatku. Przez ustawę podatkową należy zatem rozumieć każdą ustawę, która reguluje materię podatkową wskazaną w art. 217 Konstytucji, naturalnie z wyłączeniem regulacji dotyczących innych niż podatki danin publicznych. Należy się zgodzić z przedstawicielami doktryny prawa, że «Miano ustawy podatkowej przysługuje również ustawie, która uchyła lub modyfikuje zakres obowiązku podatkowego lub jego elementy» (C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, s. 91). Ustawa podatkowa obok tzw. materii obowiązkowej, o której mowa w art. 217 Konstytucji, może zawierać także inne postanowienia spoza zakresu ściśle rozumianego prawa podatkowego, co nie odbiera jej oczywiście cech ustawy podatkowej.”

⁵⁶⁶ W. Morawski, *Znaczenie treści ewidencji gruntów...*, op.cit., s. 26.

w wątpliwość działania ustawodawcy, gdyż w przypadku kiedy wydawany jest nowy przepis w sprawach, które były już unormowane, to należy założyć, że ustanowiono go, by zmienić dotychczasowy stan prawny⁵⁶⁷.

Mając na uwadze powyższe, dane Egib do których u.p.o.l. nie odwołuje się wprost dla potrzeb ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości posiadają jedynie przymiot dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 §1 Ordynacji podatkowej, co umożliwi ich podważenie w przypadku skutecznie przeprowadzonego przeciwdowodu. W takim wypadku działanie takie będzie miało skutek wsteczny od dnia zaistnienia nowego stanu faktycznego.

3.4 Podsumowanie

Mając na uwadze powyższe rozważania, odpowiadając na pytania zawarte na początku części 3.3 niniejszej rozprawy należy wskazać, co następuje:

1. organy podatkowe są związane materialnie wyłącznie danymi zawartymi w Ewidencji, które zostały wskazane w art. 1a ust. 3 u.p.o.l.,
2. dane ewidencyjne, do których ustawodawca podatkowy odniósł się bezpośrednio w u.p.o.l. są niepodważalne w toku postępowania podatkowego⁵⁶⁸.

Tym samym z perspektywy opodatkowania podatkiem od nieruchomości Ewidencja zawiera w sobie dwa rodzaje danych. Pierwsze tj. dane dotyczące klasyfikacji gruntów (wymienionych w art. 1a ust. 3 u.p.o.l.), składają się na podatkowoprawy stan faktyczny, z którym ustawa podatkowa wiąże obowiązek podatkowy. Tym samym w ich zakresie podatek zostaje wymierzony w oparciu o stan ujawniony w Ewidencji, a nie stan rzeczywisty, który ta klasyfikacja rejestruje. W rezultacie przedmiotem dowodzenia w postępowaniu podatkowym w zakresie klasyfikacji gruntów jest wyłącznie zawartość Egib. Natomiast pozostałe dane ewidencyjne mają wyłącznie charakter dokumentu urzędowego, który stanowi środek dowodowy w celu ustalenia stanu rzeczywistego, który w tym zakresie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Organy podatkowe są tymi danymi związane na zasadach właściwych dla dokumentu urzędowego co oznacza, że w świetle zasady prawdy obiektywnej i swobodnej oceny dowodów oraz wprost ustawowo przewidzianej możliwości przeprowadzenia przeciwdowodu, w trakcie postępowania podatkowego możliwe jest podważenie wadliwego wpisu w Egib za pośrednictwem każdego innego środka dowodowego (dokumentu, zeznania świadków, oględzin, biegłego). W rezultacie w przypadku, gdy w toku postępowania dane z Egib zostaną skutecznie zakwestionowane, niezbędne będzie

⁵⁶⁷ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1994, s. 154.

⁵⁶⁸ Za wyjątkami opisanymi w rozdziale 4.

dokonanie ustalenie wymiaru podatku na podstawie ustalonego przez organ podatkowy stanu rzeczywistego z pominięciem nieprawidłowych danych ewidencyjnych.

Mając na uwadze powyższe, w celu dokonania prawidłowego ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości w oparciu o dane pochodzące z Ewidencji, każdorazowo konieczne jest określenie co jest przedmiotem danego wpisu oraz w jakim stopniu jest on wiążący. Tym samym należy uznać za nieprawidłowe stanowisko, zgodnie z którym status każdego przedmiotu opodatkowania (podstawa opodatkowania, stawka, zastosowanie zwolnienia czy wyłączenia, powstanie obowiązku podatkowego) gruntu czy budynku każdorazowo będzie bezwzględnie determinowany przez Egib. Związanie opodatkowania z wpisem do rejestru urzędowego czy dokumentem urzędowym, czyli uznanie, że opodatkowaniu podlega prawda urzędowa jest wyjątkiem od zasady, iż opodatkowany jest obiektywny stan rzeczywisty. Wymaga to precyzyjnej i jednoznacznej co do swej treści podstawy prawnej zawartej w ustawie podatkowej o charakterze materialnoprawnym, tj. definiującym elementy konstrukcyjne danego podatku.

Podstawy do powyższego nie daje ani art. 21 ust. 1 p.g.k. ani art. 194 Ordynacji podatkowej. Taki charakter dla ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości ma jedynie art. 1a ust. 3 u.p.o.l., który w sposób jednoznaczny określa wiążący charakter danych ewidencyjnych w nim wymienionych. Natomiast z uwagi na brak precyzyjnego przepisu w ustawie podatkowej pozostałe dane zawarte w Egib mają znaczenie dowodowe i nie są wiążące **Tym samym potwierdzona została trzecia hipoteza niniejszej rozprawy, w myśl której w zakresie gruntów a dokładniej ich klasyfikowania ustawodawca zdecydował się by dane ewidencyjne były wiążące. Na mocy szczególnego przepisu materialnego ustawy podatkowej dane te konkretyzują elementy konstrukcyjne podatku od nieruchomości, które są związane z gruntami, stając się częścią podatkowoprawnego stanu faktycznego. Natomiast w pozostałym zakresie dane z Egib dla potrzeby ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości mają jedynie charakter dokumentu urzędowego, który zgodnie z przepisami i zasadami wynikającymi z Ordynacji podatkowej może zostać podważony skutecznie przeprowadzonym przeciwdowodem.**

4 Aspekty konstytucyjne wykorzystania danych ewidencyjnych w ustaleniu wymiaru podatku od nieruchomości

4.1 Wprowadzenie

Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej⁵⁶⁹ i stoi na szczycie hierarchii źródeł prawa⁵⁷⁰. Wyznacza powszechnie obowiązujące normy postępowania oraz aksjologię prawa, przede wszystkim przez treść prawnie wiążących zasad, a także określa kierunek wykładni przepisów prawa i jego stosowania⁵⁷¹. Tym samym zasady wyrażone w Konstytucji oddziałują na inne gałęzie prawa, a organy legislacyjne (stanowiąc prawo) oraz administracyjne i sądownicze (stosując prawo) są zobowiązane do ich przestrzegania. Wynika to wprost z art. 8 ust. 2 Konstytucji, zgodnie z którym jej przepisy stosuje się bezpośrednio (chyba, że sama Konstytucja stanowi inaczej), co dotyczy zarówno sądów, jak i innych podmiotów⁵⁷². TK obowiązek ten wywodzi również z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawnego⁵⁷³ wskazując, iż nawet nienaganne z punktu widzenia techniki legislacyjnej stanowienie norm nie wyczerpuje istoty tej zasady, a normy te muszą realizować podstawowe założenia leżące u podstaw porządku konstytucyjnego w Polsce oraz realizować i strzec tego zespołu wartości, który Konstytucja wyraża⁵⁷⁴.

Powyższe ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, które ma charakter ingerencyjny. Mianowicie wyrażona w art. 84 Konstytucji⁵⁷⁵ zasada powszechności opodatkowania legitymizuje władze państwowe do nakładania obowiązku podatkowego i kształtowania jego treści, a zarazem uprawnia je do egzekwowania nałożonych na podmioty zobowiązań. Należy zaznaczyć, iż wątpliwości interpretacyjne mogą być bardziej tolerowane w prawie prywatnym niż publicznym, w zakresie którego następuje dalsza stopniowalność: prawo karne, prawo podatkowe i na końcu prawo administracyjne. Tym samym ustalona jest hierarchia dóbr chronionych: wolność, majątek, inne dobra⁵⁷⁶. Przymusowy charakter

⁵⁶⁹ Art. 8 ust. 1 Konstytucji.

⁵⁷⁰ Art. 87 ust. 1 Konstytucji.

⁵⁷¹ K. Działocha [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz I wstęp, art. 1–29*, L. Garlicki, M. Zubik (red.), Warszawa 2016., s. 258.

⁵⁷² M. Borsiak, „Promieniowanie” *Konstytucji*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2016, t. XCVIII, s. 21–22.

⁵⁷³ Art. 2 Konstytucji: Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

⁵⁷⁴ Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2000r., sygn. K 8/98, LEX nr 40020.

⁵⁷⁵ Art. 84 Konstytucji: Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

⁵⁷⁶ B. Brzeziński, A. Nita, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011r. (P33/09)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 1, s. 8.

podatków oraz brak równorzędności w stosunkach pomiędzy państwem i obywatelem prowadzi do sytuacji, w której realizacja uprawnień fiskalnych przez państwo narusza (w sposób usankcjonowany) prawa majątkowe podatników, znajdujące się na drugim miejscu w powyższej hierarchii. Zatem władztwo podatkowe państwa uprawnia je do naruszenia prawa własności jego obywateli (którego ochrona jest zagwarantowana w art. 21 i 64 Konstytucji), w drodze nakładania na nich obowiązku spełniania przymusowych, nieekwiwalentnych i bezzwrotnych świadczeń⁵⁷⁷, które są uiszczane z ich prywatnych zasobów majątkowych. Stwarza to szczególną konieczność ustanowienia i przestrzegania instytucji chroniących prawa podatnika aby realizacja władztwa podatkowego przez państwo nie nabrała formy konfiskaty. Z tego względu w doktrynie wskazuje się, iż na gruncie prawa podatkowego ochrona jednostki powinna zostać zarysowana szerzej niż w innych gałęziach prawa publicznego, dostrzegając ponadto podobieństwo prawa podatkowego i prawa karnego w zakresie ingerencji w prawa i wolności jednostki⁵⁷⁸.

Mając na uwadze powyższe, jest niezbędne zapewnienie skutecznej gwarancji ochrony interesów podatnika na dwóch płaszczyznach, tj. stanowienia i stosowania prawa podatkowego. Ochrony prawa jednostki przed fiskusem należy przede wszystkim doszukiwać się w ustawie zasadniczej. Podstawowy zakres ochrony podatnika jest realizowany w oparciu o ogólne prawa i obowiązki zagwarantowane jednostce w Konstytucji, jak równość wobec prawa⁵⁷⁹, prawo do sądu⁵⁸⁰, czy prawo do zaskarżania orzeczeń organów I instancji⁵⁸¹. Co więcej, szereg zasad ustrojowych, jak demokratycznego państwa prawnego czy praworządności, można odnieść wprost na płaszczyznę podatkową.

Szczególnie doniosły charakter dla ochrony praw podatnika ma art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym 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. Wskazany artykuł realizuje łacińską paremię *nullum tributum sine lege*, tj. *nie ma podatku bez ustawy*, ustanawiając zasadę wyłączności ustawowej w prawie podatkowym, która

⁵⁷⁷ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2001, nr 2, s. 51–52.

⁵⁷⁸ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 20.

⁵⁷⁹ Art. 32 Konstytucji.

⁵⁸⁰ Art. 45 Konstytucji.

⁵⁸¹ Art. 78 Konstytucji.

może być rozumiana jako szereg konstytucyjnych wymogów formalnych, które muszą spełniać regulacje podatkowe⁵⁸².

Odnosząc powyższe do przedmiotu niniejszej dysertacji konieczna jest odpowiedź na dwa następujące pytania:

1. Czy ustanowione w art. 1a ust. 3 upol materialne związanie organu podatkowego danymi ewidencyjnymi jest zgodne z art. 217 Konstytucji? Innymi słowy: czy doprecyzowanie elementów podatkowoprawnego stanu faktycznego w podatku od nieruchomości w akcie rangi podustawowej jest prawidłowe w myśl zasady wyłączności ustawowej prawa podatkowego?
2. Czy można w toku postępowania podatkowego możliwe jest przełamanie materialnego związania danymi z Egib w oparciu o argumenty aksjologiczne wywodzone z zasad konstytucyjnych, tj. czy w przypadku gdy dokonanie ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości na podstawie danych ewidencyjnych wiązałoby się z rażącym poszkodowaniem podatnika, możliwe jest ustalenie/określenie zobowiązania podatkowego na podstawie rzeczywistego stanu faktycznego?

W dalszej części niniejszego rozdziału podjęta zostanie próba odpowiedzi na powyższe pytania w oparciu o doktrynę i orzecznictwo wypracowane w kontekście relacji pomiędzy przepisami Konstytucji a prawa podatkowym.

4.2 Stanowienie prawa

Tak jak wskazano w poprzednim rozdziale, z uwagi na treść art. 1a ust. 3 u.p.o.l. na potrzeby podatku od nieruchomości dane ewidencyjne będą rozstrzygały o klasyfikacji: użytków rolnych, lasów, nieużytków, użytków ekologicznych, gruntów zadrzewionych i zakrzewionych gruntów pod morskimi wodami wewnętrznymi, oraz gruntów pod wodami powierzchniowymi płynącymi. Tym samym dane z Egib (w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości) będą miały decydujące i wiążące znaczenie przy rozstrzyganiu:

1. kwestii zakresu przedmiotowego, tj. którym podatkiem gruntowym będzie opodatkowany dany grunt,
2. zastosowania preferencyjnych stawek dla gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych,
3. części wyłączeń z opodatkowania,
4. części zwolnień podatkowych.

⁵⁸² A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie TK. Najnowsze tendencje*, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 1, s. 31.

W tym zakresie dane z Egib są elementem podatkowoprawnego stanu faktycznego, a organ podatkowy jest nimi materialnie związany. Innymi słowy, dane zawarte w Ewidencji doprecyzowują elementy konstrukcyjne podatku od nieruchomości, w których ustawodawca wykorzystuje klasyfikacje gruntów⁵⁸³.

Odnosząc się do pkt 1 powyżej należy wskazać, iż brzmienie przywołanych uprzednio art. 2 ust. 2 u.p.o.l., art. 1 u.p.r. i art. 1 ust. 2 u.p.l. świadczy, iż grunty co do zasady podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, a celem obalenia tego domniemania konieczna jest odpowiednia klasyfikacja w Egib. Mając to na uwadze, zestawienie powyższych elementów świadczy, iż dane ewidencyjne będą decydowały o zastosowaniu w podatku od nieruchomości wyjątków i preferencji w opodatkowaniu, mianowicie:

1. wyłączenia gruntów spod opodatkowania podatkiem od nieruchomości w drodze zastosowania wyłączeń ustawowych bądź opodatkowania podatkiem rolnym lub leśnym,
2. odstąpienie od zastosowania podstawowej dla gruntu stawki podatku od nieruchomości, tzw. pozostałej uregulowanej w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c) u.p.o.l.,
3. zastosowania poszczególnych zwolnień podatkowych.

Tak dalekie zakotwiczenie powyższych elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości w Ewidencji instytucji nienależącej do gałęzi prawa podatkowego i w przeważającej mierze uregulowanej w akcie rangi podustawowej już intuicyjnie budzi zastrzeżenia co do przedmiotowych regulacji z perspektywy art. 217 Konstytucji. Na tę kwestię zwrócił uwagę m.in. R. Mastalski: „Ewidencja gruntów i budynków prowadzona jest na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z 29.3.2001r. (Dz. U. Nr 38, poz. 454). W rzeczywistości więc o przedmiocie opodatkowania w podatku rolnym rozstrzyga ostatecznym stopniu rozporządzenie (i to spoza prawa podatkowego), a nie ustawa. Można mieć więc wątpliwości co do zgodności przepisu art. 1 PRoIU z art. 217 Konstytucji. Niezależnie od tego, odwołanie się do klasyfikacji gruntów przy normatywnym określaniu zakresu przedmiotowego podatku rolnego budzi w praktyce liczne kontrowersje, biorąc pod uwagę wiele niejasności związanych z tą klasyfikacją. Należy jednocześnie zwrócić uwagę, iż decyduje ona w ostatecznym efekcie o tym, czy określony grunt zostanie opodatkowany stosunkowo niskim podatkiem rolnym lub leśnym, czy też znacznie wyższym podatkiem od nieruchomości. Można więc przyjąć, iż klasyfikacja gruntów przesądza w decydującym stopniu o ciężarze opodatkowania, co pogłębia wątpliwości dotyczące

⁵⁸³ P. Borszowski, K. Stelmazczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 94–95.

zgodności z Konstytucją regulacji prawnej zakresu przedmiotowego podatku rolnego⁵⁸⁴. Wprawdzie powyższe wprost odnosi się do uregulowań dotyczących podatku rolnego, jednakże z uwagi na podobieństwo regulacji stanowisko to zachowuje swoją aktualność w zakresie podatku od nieruchomości. Aby jednoznacznie określić, czy przedmiotowe przepisy spełniają standardy konstytucyjne, konieczne jest jednak odniesienie się do dorobku doktryny i orzecznictwa w tym zakresie.

4.2.1 Konstytucyjne ramy stanowienia podatków

Stanowienie prawa można określić jako zinstytucjonalizowany proces podejmowania decyzji prawotwórczych lub dochodzenia do porozumienia w sprawie aktu prawnego⁵⁸⁵. Jednocześnie, z uwagi na stopień ekonomizacji oraz przeplatania się prawa podatkowego z prawem prywatnym w doktrynie wskazuje się, że proces tworzenia podatkowego jest bardziej złożony aniżeli w przypadku innych gałęzi prawa⁵⁸⁶. Ustawodawcy przysługuje swoboda w tworzeniu prawa podatkowego. Jednakże jest ona ograniczona przez zasady konstytucyjne, a w szczególności zasadę sprawiedliwości opodatkowania, wyrażoną poprzez powszechność i równość opodatkowania⁵⁸⁷. Jak stwierdził TK: „System podatkowy powinien realizować zasadę sprawiedliwości wywodzoną z art. 2 Konstytucji, której treścią jest z jednej strony wspomniana już powszechność, wyrażająca się w obowiązku przyczyniania się do pokrywania wspólnych potrzeb w miarę możliwości przez wszystkich. Z drugiej natomiast strony przejawem sprawiedliwości jest równość, która oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, proporcjonalnie do zdolności płatniczej podatnika”⁵⁸⁸. W rezultacie kształtowanie elementów obowiązku podatkowego nie może odbywać się z pominięciem konstytucyjnie zagwarantowanych praw i wolności.

Jeszcze przed wejściem w życie Konstytucji z 1997r. TK wypracował szereg zasad dotyczących legislacji podatkowej, jak:

1. wyłączność władzy ustawodawczej w stanowieniu dochodów i wydatków publicznych,
2. ustawowy wymóg określania wszystkich elementów konstrukcji podatku,
3. pewność prawa,
4. zakaz działania prawa wstecz,
5. zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego,

⁵⁸⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 603,

⁵⁸⁵ R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 65.

⁵⁸⁶ A. Gomułowicz, *Wybrane zagadnienia prawodawstwa podatkowego*, „Przegląd legislacyjny” 1999, nr 1, s. 11–12.

⁵⁸⁷ R. Mastalski, *Konstytucyjne podstawy opodatkowania*, [w:] *Konstytucyjne podstawy systemu prawa*, W. Wyrzykowski (red.), Warszawa 2001, s. 160–161.

⁵⁸⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011r., sygn. SK 62/08.

6. ochrona praw słusznie nabytych,
7. sprawiedliwość podatkowa i równość podmiotów,
8. prawo do sądu,
9. szczególna gwarancja ochrony interesu jednostki⁵⁸⁹.

Natomiast w Konstytucji ustrojodawca wprost odniósł się do tematyki podatkowej w szeregu przepisów, jak w przywołanym już art. 84 Konstytucji regulującym zasadę powszechności opodatkowania, art. 168 Konstytucji dotyczącym fiskalnych uprawnień jednostek samorządu terytorialnego, czy też art. 123 Konstytucji, którego przedmiotem są tzw. projekty pilne. Z perspektywy analizowanego problemu najistotniejszy jest jednak art. 217 Konstytucji, z którego wywodzi się zasadę władztwa daninowego, wedle której tylko władza ustawodawcza może nakładać daniny publiczne. Ta zasada obejmuje przepisy proceduralne i materialne, wpływa na konstrukcje systemu prawnego i przesądza o sposobie tworzenia prawa. Pełni ona funkcję gwarancyjną dla praw jednostki zapewniając, że podatki będą nakładane wyłącznie przez parlament, których podstawowe elementy zostaną określone w ustawie w sposób jasny i klarowny⁵⁹⁰. Powinno to (w teorii) zapewnić stabilność, pewność i przewidywalność prawa podatkowego oraz praworządność ingerencji państwa w stosunki majątkowe jednostki. Jednocześnie zasada wyłączności ustawowej stanowi postulat, aby podatkowa działalność prawotwórcza, w jak największym stopniu opierała się na ustawie, która w systemie źródeł prawa na podstawowe miejsce. W ten sposób zapewniona jest właściwa ochrona wolnościom i prawom oraz gwarantuje nakładanie obowiązków w niearbitralny sposób⁵⁹¹.

Art. 217 Konstytucji określa zakres ustawowego obowiązku regulowania podatków, wskazując że ustawa powinna określać elementy konstrukcji podatków oraz innych danin publicznych. Jednakże rzeczony artykuł pomija szereg istotnych elementów konstrukcyjnych taki jak: podstawa opodatkowania, zwolnienia przedmiotowe, zaniechania wymiaru i poboru podatku, a także tryb, termin i sposób płatności podatku⁵⁹². Należy zgodzić się ze stanowiskiem, iż wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji nie ma charakteru wyczerpującego a elementy danego podatku, które nie zostały tam wymienione wprost, ale stanowią jego istotną część składową, również powinny być regulowane w akcie rangi ustawowej, jak wskazała T. Dębowska-Romanowska: „[...] Ustawy podatkowe muszą być bowiem tak sformułowane, by obowiązek podatkowy bezpośrednio i w całości z nich wynikał i nadawał się do wykonania.

⁵⁸⁹ C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 196–197.

⁵⁹⁰ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie TK...*, op.cit., s. 38.

⁵⁹¹ J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 54.

⁵⁹² C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Głosa” 1999, nr 7, s. 2.

Tak więc nie tylko wysokość, ale i sposób powstania i wykonania (zasady i tryb spełnienia zobowiązania) muszą z nich wynikać. Jeśli chodzi o elementy określające materialny ciężar podatku poprzez określenie podmiotów, przedmiotów i stawek podatkowych to jest to materia zastrzeżona wyłącznie dla ustaw. Również wszystkie inne kwestie prawne jeśli tylko rzutują na wysokość świadczenia lub nakładają inne obowiązki albo ciężary publiczne na podatnika też wymagają regulacji ustawowej⁵⁹³. Innymi słowy, ustawa podatkowa powinna w jak najszerszym zakresie regulować nie tylko podstawowe elementy konstrukcyjne podatku⁵⁹⁴, ale także inne jego części składowe mające dla niego podstawowe znaczenie⁵⁹⁵ tak aby podatkowopravny stan faktyczny danego podatku w całości był uregulowany w ustawie podatkowej⁵⁹⁶. Przykładem może być stanowisko NSA, który podniósł, iż niewskazanie *expressis verbis* w art. 217 Konstytucji RP sposobu obliczenia zobowiązania podatkowego nie daje podstaw do wniosku, że zakres zupełności ustawowej w ujęciu Konstytucji nie obejmuje określenia w ustawie ograniczeń prawa do odliczania podatku naliczonego⁵⁹⁷. Bez wątpienia również definicje skonstruowane na potrzeby danego podatku powinny być umieszczone w ustawie⁵⁹⁸. Wynika to z faktu, że art. 217 Konstytucji wprost formułuje zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych⁵⁹⁹. Co więcej, nie stopniuje wagi składników, które tworzą dane elementy konstrukcyjne podatku pod względem tego czy muszą być w całości uregulowane ustawowo, czy też nie. Stanowisko TK, które dopuszczało

⁵⁹³ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 179, tak też: D. Mączyński, *Niekonstytucyjność przepisów o podatku akcyzowym*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 10, s. 64–65 inaczey: J. Kulicki, *Konstytucyjne podstawy nakładania podatków (zarys wybranych problemów)*, „Prawo Spółek” 2000, nr 3, s. 52: „[...] art. 217 [...] określa tylko te elementy, które muszą być stanowione w drodze ustaw. Jest więc takim rozwinięciem treści art. 84, które zawęży wynikający z normy w nim zawartej konstytucyjny obowiązek stanowienia prawa podatkowego w drodze ustawy, tylko do tych elementów, które *expressis verbis* zostały wyrażone w art. 217.”

⁵⁹⁴ Orzeczenie TK z dnia 19 października 1988r., sygn. UW 4/88, LEX nr 25485.

⁵⁹⁵ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 204.

⁵⁹⁶ R. Mastalski, *Konstytucyjne podstawy opodatkowania*, op.cit., s. 164–165.

⁵⁹⁷ NSA w wyroku z dnia 17 kwietnia 2009r., sygn. I FSK 277/08.

⁵⁹⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 522. Autor dopuszcza jednak by zdefiniowanie danego pojęcia w akcie wykonawczym, jednakże by było ono wiążące na tle ustawy to konieczna jest wyraźna delegacja ustawowa w tym zakresie.

⁵⁹⁹ Wyłączność ustawowa nakładania podatków ma swoje uzasadnienie również w zasadzie proporcjonalności. Zwiększona swoboda polityczna w stanowieniu podatków mogłaby się łączyć z zagrożeniem nadmiernego obciążenia obywateli w zakresie przekraczającym poziom niezbędny państwu do realizacji swoich zadań. W rezultacie art. 217 Konstytucji gwarantuje podatnikom, iż nakładanie na nich obowiązków fiskalnych, a co za czym idzie ingerencja w ich prawa majątkowe, nastąpi wyłącznie w trybie ustawowym. Wyłączność ustawy w tym zakresie służyć powinna także stabilności całego systemu podatkowego, gdyż z założenia regulacje ustawowe mają obowiązywać w niezmiennym kształcie przez odpowiednio dłuższy okres niż akty podustawowe. Jednocześnie państwo nakładając na określone podmioty obowiązek świadczenia pieniężnego w postaci podatku jest zobligowane do stanowienia prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego dla jego adresatów (patrz: Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2014r., sygn. I FSK 416/13).

uszczegóławianie regulacji podatkowych w aktach wykonawczych⁶⁰⁰, zostało słusznie skrytykowane w doktrynie: „[...] Art. 217 nie posługuje się bowiem pojęciem «zasada ogólna», co mogłoby ewentualnie uzasadniać przyjęcie, że inne szczegółowe zasady przyznawania ulg podatkowych mogą być istotnie materia regulacji podustawowej. Idąc konsekwentnie dalej w tym samym kierunku, można by bowiem zakładać, iż skoro Konstytucja wymaga ustawowego określenia na przykład przedmiotu podatku, to wystarczy, by ustawa określiła ten przedmiot ogólnie (np. uzyskiwanie dochodu), podczas gdy tak zwane szczegóły, czyli to, co faktycznie przesądza o kształcie konstrukcji podatkowej (pojęcie dochodu, sposób ustalania jego wysokości itp.), mogłyby być regulowane w przepisach wykonawczych do ustawy podatkowej”⁶⁰¹.

Wymaga zaznaczenia, iż powyższe dotyczy również preferencji podatkowych, takich jak ulgi i zwolnienia podatkowe, które choć mają charakter niesamoistny⁶⁰², to są istotnym elementem normy prawnopodatkowej⁶⁰³. Tym samym należy zgodzić się z J. Glumińską-Pawlic, że: „Zgodnie z art. 217 Konstytucji ulgi, umorzenia oraz zwolnienia o charakterze podmiotowym mogą być wprowadzone wyłącznie w drodze ustawowej i są tym elementem konstrukcji prawnopodatkowej, który współdecyduje o treści obowiązku podatkowego”.⁶⁰⁴ Z podobnych przyczyn obowiązkiem ustawowego uregulowania należałoby objąć również zwolnienia przedmiotowe⁶⁰⁵ (za wyjątkiem zwolnień wprowadzanych przez poszczególnej jednostki samorządu terytorialnego gdzie podstawą prawną jest uchwała gminy⁶⁰⁶) oraz wyłączenia z opodatkowania.

⁶⁰⁰ Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999r., sygn. K 28/98, LEX nr 39228: „Nieco inaczej ujęte są końcowe fragmenty art. 217 Konstytucji, bo nakazują one zachowanie formy ustawy dla normowania: «zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania». Oznacza to pozostawienie większej możliwości regulacyjnej aktom wykonawczym skoro bowiem wyłączność ustawy odnosi się w sposób bezwzględny tylko do określania «zasad» oraz «kategorii», to nie ma konstytucyjnych przeszkód, by materie bardziej szczegółowe zostały powierzone aktom wykonawczym do uregulowania.”

⁶⁰¹ K. Koperkiewicz-Mordel, *Stanowienie przez rady gmin zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych*, „Finanse Komunalne” 2005, nr 1-2, s. 65.

⁶⁰² W. Nykiel, *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku. Wybrane zagadnienia*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, A. Gomułowicz, J. Małecki (red), Poznań 2003, s. 235.

⁶⁰³ W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Studia z dziedziny prawa podatkowego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego*, B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), Toruń 1999, s. 179.

⁶⁰⁴ J. Glumińska-Pawlic, *Ulgi i zwolnienia podatkowe jako formy pomocy publicznej udzielanej przez organy samorządowe*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa profesora Ryszarda Mastalskiego*, W. Miemiec (red.), Wrocław 2009, s. 170.

⁶⁰⁵ C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego...*, op.cit. s. 2.

⁶⁰⁶ J. Glumińska-Pawlic, *Ulgi i zwolnienia...*, op.cit., s. 172.

Niemniej jednak zasadę wyłączności ustawowej podatków nie można odczytywać absolutnie⁶⁰⁷. Z tego też względu, zarówno w orzecznictwie TK⁶⁰⁸, jak i doktrynie⁶⁰⁹ przyjmuje się, że w zakresie powyżej wskazanych preferencji ustawodawcy przysługuje znacznie większa swoboda. Wskazywać miałyby na to sama treść art. 217 Konstytucji, który wyraźnie oddziela je od innych elementów konstrukcyjnych podatku: „[...] a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Jednakże, nawet gdyby dopuścić możliwość dookreślenia tych elementów w drodze aktów podustawowych, to musi to wynikać z wyraźnego upoważnienia ustawowego⁶¹⁰. Mianowicie, zgodnie z art. 92 Konstytucji RP, rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Z tego względu rozporządzenie wykonawcze może być wydane wyłącznie:

1. na podstawie wyrażonego, tj. nieopartego na domniemaniu albo na wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia ustawy w zakresie określonym w upoważnieniu,
2. w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania,
3. zgodnie z normami konstytucyjnymi, a także wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi⁶¹¹.

Mając na uwadze powyższe, art. 217 i 92 Konstytucji regulują zasadę, zgodnie z którą istnieje zakaz wydawania rozporządzeń w sprawach podatkowych bez upoważnienia ustawowego, niebędącymi aktami wykonującymi ustawę i sprzecznych z Konstytucją i obowiązującymi ustawami.

⁶⁰⁷ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, op.cit., s. 90., należy stwierdzić, iż przykładowo techniczne aspekty uiszczania podatku, jak tryb, termin i sposób płacenia podatku mogą być uregulowane w rozporządzeniu.

⁶⁰⁸ Wyrok TK z dnia 25 listopada 1997r., sygn. K 26/97, LEX nr 31034: „Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie [...] Ta, daleko idąca, swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób "równoważona" istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad "przyswoitej legislacji".

⁶⁰⁹ A. Chorążewska, B. Dolnicki, *Kilka uwag o stanowieniu i wykładni przepisów prawa podatkowego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 7-8, s. 60.

⁶¹⁰ Wyrok TK z dnia 6 marca 2002r., sygn. P 7/00, LEX nr 54047: „Zgodnie bowiem z art. 92 ust. 1 Konstytucji rozporządzenie może być wydane tylko na podstawie wyraźnego, tzn. nie opartego tylko na domniemaniu, ani na wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia ustawy w zakresie określonym w upoważnieniu, w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania, nadto zaś w zgodzie z normami Konstytucji, a także ze wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi. Naruszenie choćby jednego z powyższych warunków może uzasadniać zarzut niezgodności rozporządzenia z ustawą.”

⁶¹¹ A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 46.

Jak bowiem stwierdził Trybunał Konstytucyjny, rozporządzenia mogą zawierać wyłącznie takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji zastrzeżonej dla ustawy, ale pod warunkiem spełnienia wymogów określonych w art. 92 Konstytucji⁶¹². W rezultacie art. 217 Konstytucji pozostaje w integralnym związku z art. 92 Konstytucji, gdyż odczytując je razem, poznajemy przesłanki dopuszczalności wydawania aktów wykonawczych w prawie daninowym⁶¹³. Należy dodać, że akt wykonawczy wydany na podstawie przepisu, którego konstytucyjność została zakwestionowana, musi również utracić status źródła powszechnie obowiązującego prawa⁶¹⁴.

Mając na uwadze powyższe, w prawie podatkowym podustawowe akty powinny uzupełniać to, co zawiera ustawa oraz waga tych uregulowań nie powinna być znaczna⁶¹⁵. Jednocześnie taki akt powinien zostać wydany na podstawie wyraźnej delegacji ustawowej. Jak słusznie wskazał W. Modzelewski, obowiązek podatkowy nie może być nałożony, zniesiony lub przekształcony inną ustawą niż ustawa podatkowa⁶¹⁶. Z tego względu również delegacja do wydania aktu wykonawczego w zakresie danego podatku powinna znaleźć się w ustawie podatkowej. Wynika to z faktu, iż stanowienie, stosowanie, przestrzeganie oraz egzekwowanie prawa podatkowego musi odbywać wyłącznie na podstawie wyrażonych wprost w ustawie obowiązków, a o żadnym domniemaniu nie może być mowy. W rezultacie stwierdzenie niezgodności upoważnienia ustawowego z art. 92 ust. 1 Konstytucji prowadzi do uznania przepisu danej ustawy za niezgodny z art. 217 Konstytucji, co oznacza, że w sposób niegodny z normami konstytucyjnymi doszło do naruszenia zasady wyłączności ustawowej regulacji kwestii podatkowych⁶¹⁷.

4.2.2 Zasada wyłączności ustawowej a dane ewidencyjne

Odnosząc powyższe rozważania do analizowanego problemu nasuwa się szereg wątpliwości co do prawidłowości regulacji u.p.o.l., które materialnie wiążą organy podatkowe klasyfikacją gruntów z Egib, z perspektywy zasady wyłączności ustawowej w podatkach.

Z jednej strony z uwagi na jednoznaczne odesłanie w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. do Ewidencji w zakresie gruntów, klasyfikacja ewidencyjna *de facto* decyduje o części elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości (wskazanych w pkt 4.2 powyżej). Tym samym

⁶¹² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 września 1999r. sygn. U 1/98.

⁶¹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2002r. sygn. K 33/01.

⁶¹⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 października 1999r. sygn. K 12/99.

⁶¹⁵ E. Fojcik Mastalska, R. Mastalski, *Źródła prawa podatkowego w świetle przepisów Konstytucji z 2 kwietnia 1997 roku*, [w:] *Studia z dziedziny prawa podatkowego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego*, B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), Toruń 1999, s. 170.

⁶¹⁶ W. Modzelewski, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Warszawa 2001 s. 84.

⁶¹⁷ I. Nowak, A. Nowak, *Podstawa konstytucyjna do nakładania podatków*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2008, nr 1-2, s. 218.

przedmiot opodatkowania jest konkretyzowany w oparciu o przepisy rangi podustawowej tj. rozporządzenie Egib, wydane na podstawie delegacji ustawy niepodatkowej p.g.k. Aby opodatkować grunty niemożliwe jest zastosowanie wyłącznie przepisów u.p.o.l., gdyż w celu prawidłowego ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości konieczne jest sięgnięcie do Ewidencji (a tym samym do przepisów rozporządzenia Egib)⁶¹⁸. Przykładem tego może być odczytanie normy prawnej u.p.o.l. dotyczącej gruntów jako przedmiotu opodatkowania, która powinna brzmieć następująco: *Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) za wyjątkiem gruntów wskazanych w §68 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Egib sklasyfikowanych w ten sposób w Ewidencji (art. 2 ust. 2 w zw. z art. 1a ust. 3 u.p.o.l.)*. Co więcej, poprzez nowelizację rozporządzenia Egib można zmienić zakres opodatkowania gruntu ustalonego ustawowo (wystarczające jest przekwalifikowanie użytku gruntowego na inny rodzaj).

Z drugiej strony u.p.o.l. określa wszystkie elementy konstrukcyjne podatku od nieruchomości (szeroko opisane w rozdziale 2 niniejszej dystertacji), a w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. jedynie posiłkuje się danymi ewidencyjnymi przy ustanawianiu definicji dotyczących gruntów (poprzez odesłanie). Jest to o tyle uzasadnione, iż Egib jest najpełniejszym rejestrem gruntowym, a przepisy geodezyjne w sposób najbardziej kompleksowy regulują kwestie gruntów. Takie rozwiązanie wydaje się być racjonalne, gdyż u.p.o.l. jest elementem całego systemu prawnego, a odwołanie się w ustawach podatkowych do innych regulacji jest częstym zabiegiem legislacyjnym. Zwiększa to spójność prawa, gdyż przepisy regulujące dany przedmiot opodatkowania (p.g.k. i rozporządzenie Egib) oraz ustawa podatkowa (u.p.o.l.) posługują się w ten sposób takimi samymi definicjami. Jednocześnie odniesienie się do przepisów specjalistycznych w miejscu autonomicznego wprowadzania definicji w ustawie podatkowej może zwiększyć obiektywizm i jednoznaczność przy określaniu przedmiotu opodatkowania.

Mając to na uwadze, odwołanie się do Egib w zakresie gruntów można uznać za pożądaną zabieg legislacyjny, który powinien uprościć wymiar podatku od nieruchomości. Jednakże nie neguje to faktu, iż ustawodawca w tym zakresie naruszył podstawowe zasady stanowienia prawa podatkowego, a mianowicie uregulował (poprzez odesłanie do Egib) istotną część składową podatku od nieruchomości, tj. decydującą o przedmiocie opodatkowania

⁶¹⁸ Podobne zarzuty stawiane były uregulowaniom ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku i towarów i usług i podatku akcyzowym w zakresie w jakim odwoływały się do klasyfikacji statystycznych, patrz: J. Mikołajewicz, *Klasyfikacje statystyczne a obciążenia podatkowe podstawy formalnoprawne*, „Glosa” 1997, nr 6, s. 6–8, C. Kosikowski, *Glosa do wyroku z 3 IV 2001, K 32/99*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 7, s. 110–113.

klasyfikację gruntów na potrzeby podatku od nieruchomości w akcie rangi podustawowej. Co więcej, uczynił to bez stosownej delegacji ustawowej. W tym zakresie TK wskazywał, iż samo rozproszenie materii, tj. uregulowanie określonego zagadnienia w różnych aktach prawnych tylko w skrajnych przypadkach należy uznać za niekonstytucyjne. Z tego względu posłużenie się w ustawie podatkowej odesłaniami jest prawidłowe z perspektywy zasad techniki prawodawczej, jednakże ustawodawca w takiej sytuacji powinien się upewnić, czy przepisy do których odsyła spełniają standardy legislacyjne właściwe nie tylko do materii regulowanej przez nie bezpośrednio, lecz także do materii regulowanej przez nie na skutek odesłania. Z tej perspektywy TK jednoznacznie podniósł, że: „W prawie podatkowym inaczej niż w prawie budowlanym jako dziedzinie prawa administracyjnego obowiązuje restrykcyjnie pojmowana konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej, co oznacza, że poza niewielkimi wyjątkami nie dopuszcza się regulowania zagadnień podatkowych w aktach podustawowych. Jeśli zatem o zakwalifikowaniu określonego obiektu czy urządzenia jako budowli bądź urządzenia budowlanego w rozumieniu p.b. miałyby przesądzać przepisy aktu wykonawczego, to nie istnieją podstawy, by taki obiekt czy urządzenie uznać za budowlę na gruncie u.p.o.l. Odwołanie się w u.p.o.l. do przepisów p.b. należy bowiem interpretować wyłącznie jako odesłanie do regulacji rangi ustawowej”⁶¹⁹. Odnosząc to stanowisko do analizowanego problemu, należy stwierdzić, że poprzez odesłanie w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. *de facto* do rozporządzenia Egib, przepis ten jest wadliwy w świetle zasady wyłączności ustawowej prawa podatkowego.

Kwestii tej nie zmienia fakt, iż dane z Egib w przeważającej mierze decydują o możliwości zastosowania preferencji w podatku od nieruchomości, gdyż zmiana rozporządzenia Egib może pociągać za sobą również bezpośrednie pogorszenie sytuacji podatników podatku od nieruchomości. Przykładem są grunty rolne zabudowane (Br), które przez ustawodawcę są uważane za grunty rolne (podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym) a nie grunty zabudowane i zurbanizowane (opodatkowane podatkiem od nieruchomości)⁶²⁰. Grunty sklasyfikowane w ten sposób zazwyczaj znajdują się na terenach rolniczych i zabudowane są budynkami gospodarczymi służącymi działalności rolniczej. Ten rodzaj klasyfikacji gruntów zapewnia, że grunty wykorzystywane na cele rolnicze nie są opodatkowane znacznie wyższym podatkiem od nieruchomości, a posadowione na nich budynki gospodarcze korzystają ze zwolnienia z podatku od nieruchomości w oparciu o art. 7 pkt 4 lit b u.p.o.l. Tym samym zmiana rozporządzenia Egib poprzez przeklasyfikowanie

⁶¹⁹ Wyrok TK z dnia 13 września 2011r., sygn. P 33/09, LEX nr 929854.

⁶²⁰ Patrz § 68 rozporządzenia Egib.

gruntów rolnych zabudowanych na grunty zabudowane i zurbanizowane skutkowałaby znacznym zwiększeniem obciążenia podatkowego podatników je posiadających, z pominięciem parlamentu oraz szczegółowych zasad dotyczących stanowienia prawa podatkowego⁶²¹.

Z uwagi na przytoczone argumenty pragmatyczne nie należy całkowicie odrzucać możliwości dokonania odniesienia do Egib w u.p.o.l., jednakże ustawodawca powinien uczynić to w sposób prawidłowy. Przykładowo: możliwe byłoby ustanowienie załącznika do u.p.o.l., w którym umieszczonoby odpowiednie klasyfikacje gruntów. Musiałby on jednak określać poszczególne użytki gruntowe na poziomie ich oznaczeń (tj. R, S, Ł, Ps itd.⁶²²), by zminimalizować możliwość zmiany sposobu ich opodatkowania w oparciu o nowelizację rozporządzenia (za wzór mógłby służyć Załącznik nr 6 do rozporządzenia Egib). Wówczas znaczenie prawne miałby załącznik do ustawy, a nie Rozporządzenie Egib, z którego czerpanoby tylko pojęcia. Jednocześnie konieczna byłaby zmiana art. 1a ust. 3 u.p.o.l., który zawierałby odniesienie do załącznika, a nie do rozporządzenia Egib. W podobny sposób uregulowane było odniesienie do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w poprzedniej ustawie o podatku od towarów i usług i o podatku akcyzowym⁶²³, które Trybunał Konstytucyjny uznał za prawidłowe z perspektywy art. 217 Konstytucji: „W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, przez ujęcie w załącznikach tych towarów i usług, w stosunku do których ustawodawca obniża stawkę podatku lub stosuje zwolnienie, treść klasyfikacji zostaje pozbawiona znaczenia normatywnego, a pełni wyłącznie funkcję techniczną. Klasyfikacja dostarcza tylko niezbędnej nomenklatury dla organu opracowującego treść załączników, stanowi dla ustawodawcy niejako zbiór nazw, czy też pełni rolę słownika. Odwołanie się w załącznikach do klasyfikacji staje się bardziej oczywiste, gdy wziąć pod uwagę, że chodzi o regulację wyjątków od zasady opodatkowania stawką 22%. Jak wiadomo, wyjątki nie mogą być interpretowane rozszerzająco. Konieczne jest zatem ich precyzyjne ujęcie. Należy się zgodzić z Ministrem Finansów, że tylko odwołanie się do aktu stworzonego celowo dla zdefiniowania i uporządkowania towarów i usług umożliwia zachowanie precyzji sformułowań. Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że posłużenie się w załączniku do ustawy opublikowanym w Dzienniku Ustaw nomenklaturą i symbolami zaczerpniętymi z klasyfikacji nie narusza sformułowanego w art. 217 Konstytucji wymagania ustawowego

⁶²¹ Na temat standardów stawianych ustawom podatkowym więcej w: C. Kosikowski, *Ustawa daninowa w świetle standardów konstytucyjnych* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa profesora Ryszarda Mastalskiego*, W. Miemiec (red.), Wrocław 2009, s. 245–255.

⁶²² Patrz § 68 rozporządzenia Egib i Załącznik nr 6 do tego rozporządzenia,

⁶²³ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym, Dz. U. z 1993r. nr 11 poz. 50.

normowania prawa daninowego. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, wykorzystanie standardów klasyfikacyjnych i nomenklatury GUS poprzez załączniki do ustawy eliminuje zarzut regulowania materii podatkowej aktami niższej rangi. Na potrzeby ustalenia podatku znaczenie normatywne ma bowiem załącznik rangi ustawowej, a nie klasyfikacja, z której załącznik ten czerpie nomenklaturę. W rezultacie należy uznać, że także obniżenie stawki i zwolnienie z podatku są regulowane w ustawie. Nieuzasadniony jest zatem zarzut naruszenia art. 87 ust. 1 Konstytucji⁶²⁴. Należy jednak zauważyć, iż rzeczony stanowisko TK zostało odebrane krytycznie w doktrynie⁶²⁵, z tego względu wprowadzenie załącznika do u.p.o.l. można by traktować wyłącznie jako rozwiązanie przejściowe, które nie rozwiązywałoby do końca mankamentów natury konstytucyjnej⁶²⁶.

Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, iż art. 1a ust. 3 u.p.o.l. obarczony jest wadą i tym samym poprzez odesłanie do aktu rangi podustawowej mógłby zostać uznany przez TK za naruszający art. 217 i 92 Konstytucji. Wymaga jednak podkreślenia, iż do momentu stwierdzenia jego niekonstytucyjności przez TK, nie ma podstaw do pomijania art. 1a ust. 3 u.p.o.l. w toku stosowania prawa⁶²⁷. Jednocześnie z uwagi na jednoznaczny wynik wykładni językowej, który wyklucza inne rozumienie tego przepisu, dane z Egib w zakresie klasyfikacji gruntów (w nim wskazanych) powinny być wiążące w toku wymiaru podatku od nieruchomości⁶²⁸.

4.3 Stosowanie prawa

Stosowanie prawa polega na określeniu konsekwencji prawnych danego stanu faktycznego. W jego wyniku powstają reguły jednostkowe i konkretne, oparte na normach ogólnych

⁶²⁴ Wyrok TK z dnia 3 kwietnia 2001r., sygn. K 32/99, LEX nr 46867.

⁶²⁵ C. Kosikowski *Glosa do wyroku...*, op.cit., s. 110–113.

⁶²⁶ Więcej w zakresie wniosków *de lege ferenda* w zakończeniu niniejszej rozprawy.

⁶²⁷ P. Radzewicz, *Wzruszenie „domniemania konstytucyjności” aktu normatywnego przez Trybunał Konstytucyjny*, „Przegląd Sejmowy”, 2008, nr 5, s. 80. Z tej perspektywy należy zwrócić uwagę na powracającą ze względu na obecne wątpliwości co do niezależności TK koncepcję tzw. „rozproszonej kontroli konstytucyjności”. Zakłada ona, iż w przypadku stwierdzenia przez sąd, że dany przepis ustawy jest niezgodny z Konstytucją to ma on prawo pominąć go podczas wyrokowania w konkretnej sprawie. Jednakże argumenty jej przeciwników wskazujące, że tworzenie konkurencyjnych procedur kontroli konstytucyjności ustaw nie było do tej pory niezbędne do ochrony nadrzędności Konstytucji RP, a jego szkodliwym skutkiem mogłoby być osłabienie pozycji TK i zakłócenie spójności jego orzecznictwa, są przekonywujące, tym bardziej, iż koncepcja ta „[...] sformułowana ona została w celu poszukiwania remediów w związku z zakłóceniem działalności TK, odnosi się więc przede wszystkim do sytuacji o charakterze nadzwyczajnym” (patrz. L. Garlicki, *Sądy a Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, „Przegląd Sądowy” 2016, nr 7-8, s. 22). Oznacza to, iż racjonalnym jest pozostanie przy tradycyjnym stanowisku rezerwującym kompetencje TK do badania konstytucyjności ustaw. Niemniej jednak w przypadku gdyby przy stosowaniu prawa pominięto art. 1a ust. 3 u.p.o.l. to wówczas wszystkie dane ewidencyjne miałyby wyłącznie charakter dokumentu urzędowego i można byłoby je obalić w toku postępowania podatkowego na podstawie przeciwdowodu.

⁶²⁸ Pozostaje jednak pytanie czy możliwe jest przełamaniem materialnego związania tymi danymi gdy przemawiają za tym silne argumenty aksjologiczne więcej w dalszej części rozdziału dotyczącym konstytucyjnych zasad stosowania prawa podatkowego.

i abstrakcyjnych ustanowionych w trakcie tworzenia prawa. Przez stosowanie prawa można rozumieć proces decyzyjny właściwego organu państwowego, który kończy się wydaniem wiążącej decyzji. W ten sposób określa się również wiążące ustalenie następstw prawnych faktów w oparciu o przepisów ogólnie obowiązujących albo jako rozumowanie, gdzie w oparciu o przesłanki normatywne i faktyczne wyprowadza się określone rozstrzygnięcie. Co do zasady uznaje się, iż na stosowanie prawa składa się ustalenie stanu faktycznego, ustalanie obowiązujących przepisów prawa, dokonanie wykładni tych przepisów oraz określenie czy i w jakim stopniu ustalony stan faktyczny odpowiada tym przepisom. Prawo stosują zarówno organy państwowe w ramach swojej właściwości, jak i inne podmioty realizujące swoje kompetencje i uprawnienia⁶²⁹.

W przypadku podatku od nieruchomości stosowanie prawa będzie polegało przede wszystkim na obliczeniu jego prawidłowej wysokości przez podatnika składającego deklarację podatkową (oczywiście uwzględniając różnice w przypadku dokonywania samoobliczenia podatku, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa oraz gdy zobowiązanie podatkowe jest konkretyzowane na mocy decyzji ustalającej) bądź organ podatkowy dokonujący ustalenia wymiaru podatku w drodze decyzji ustalającej bądź określającej zobowiązanie podatkowe. W wyniku jednoznacznego brzmienia art. 1a ust. 3 u.p.o.l. dane z Egib będą wiążące dla obu tych podmiotów (w zakresie w nim określonym). W rezultacie na etapie stosowania prawa (obliczenia czy wymiaru podatku) dane ewidencyjne dotyczące klasyfikacji gruntów (wymienionych w art. 1a ust. 3 u.p.o.l.) muszą być uwzględnione.

Z tego względu jeden z głównych elementów ustalania przedmiotu opodatkowania *de facto* ma miejsce podczas kwalifikacji gruntów na potrzeby Ewidencji. Ma to szczególne znaczenie w przypadku samorządów, w których Ewidencja jest niekompletna, błędna, nieaktualizowana bądź prowadzona w sposób niespełniający standardów określonych w p.g.k. i rozporządzeniu Egib. Wówczas organy podatkowe nierzadko są zmuszone wydawać decyzje sprzeczne ze stanem rzeczywistym, ale zgodne z Egib. Podatnicy w takiej sytuacji często w trakcie kontroli lub postępowania podatkowego pozostają bez możliwości prawnych wpływu na własną sytuację i w rezultacie są zmuszeni płacić wyższe podatki. Budzi to uzasadnione poczucie niesprawiedliwości u podatników, którzy często o zmianie danych w Egib (co bezpośrednio wpływa na wysokość ich obciążeń fiskalnych) dowiadują się dopiero po wszczęciu procedury przez organ podatkowy.

⁶²⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, op.cit., s. 64–65.

Jednocześnie taka treść przepisów, może prowadzić do wydawania przez organ podatkowy rozstrzygnięć na podstawie nieaktualnej Egib równocześnie z oczywistym pokrzywdzeniem podatnika. Mając to na uwadze należy odpowiedzieć na pytanie: czy w oparciu o zasady konstytucyjne w przypadku, gdy dokonanie ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości na podstawie danych ewidencyjnych wiązałyby się z rażącym poszkodowaniem podatnika, możliwe jest ustalenie/określenie zobowiązania podatkowego na podstawie rzeczywistego stanu faktycznego.

4.3.1 Konstytucyjne zasady stosowania prawa podatkowego

Przywołana uprzednio reguła *nullum tributum sine lege* ma również szczególne znaczenie dla wykładni i stosowania przepisów podatkowych⁶³⁰. Fundamentalną zasadą prawa podatkowego jest to, iż zakres przedmiotu opodatkowania powinien być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej. Jednocześnie interpretacja jej przepisów nie może być rozszerzająca⁶³¹, co wynika z ich restrykcyjnego charakteru oraz ingerencji w prawa majątkowe jednostki. Przedmiotu opodatkowania nie można bowiem domniemywać, prowadząc do rozszerzenia obowiązku podatkowego na czynności, które nie zostały wprost w ustawie podatkowej objęte takim obowiązkiem⁶³². Wynikiem takiej interpretacji jest *de facto* stworzenie podatkowej normy prawnej, co, jak wskazano powyżej, jest domeną władzy ustawodawczej. Z art. 217 Konstytucji wynika również zakaz stosowania analogii w prawie podatkowym na niekorzyść podatnika⁶³³, która również prowadzi do rozszerzenia obciążeń fiskalnych na podmioty i przedmioty nie przewidziane w ustawie⁶³⁴.

Mając na uwadze powyższe, podmiot stosujący przepisy podatkowe podczas ich interpretacji powinien zachować szczególną ostrożność. Z tego względu, zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, iż podstawowym rodzajem wykładni w prawie podatkowym powinna być wykładnia językowa. Z uwagi na restrykcyjny charakter, zasady konstytucyjnej oraz postulat pewności prawa podatkowego, możliwość odstąpienia

⁶³⁰ D. Antonow, *Wybrane problemy wykładni prawa podatkowego*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa profesora Ryszarda Mastalskiego*, W. Miemiec (red.), Wrocław 2009, s. 40.

⁶³¹ Wyrok SN z dnia 22 października 1992r., sygn. akt III ARN 50/92, LEX nr 23007.

⁶³² Podobnie WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 24 października 2013r., sygn. I SA/Sz 641/13.

⁶³³ H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 108–109. Można dodać, iż dopuszczalne jest stosowanie analogii w kwestiach korzystnych dla podatników, przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 29 sierpnia 2012r., sygn. II FSK 166/11, stwierdził, że: „Analogia w prawie podatkowym jest dopuszczalna, z zastrzeżeniem zakazu stosowania analogii do zwiększenia obowiązków podatkowych (na niekorzyść podatnika) i z ograniczeniami stosowania analogii wynikającymi z art. 217 Konstytucji RP.”

⁶³⁴ Wyłączność ustawy w prawie daninowym stanowi również ochronę podatnika przed dowolnością czy uznaniowością organów podatkowych w określaniu ciężących na nim obowiązków podatkowych. Jest to o tyle istotne, iż niewypełnienie tych obowiązków umożliwia władzy publicznej zastosowanie sankcji oraz ich egzekucję.

od niej w sprawach fiskalnych jest znacznie ograniczona. Jak bowiem wskazał Naczelny Sąd Administracyjny: „Należy podzielić pogląd, iż zastosowanie innej niż językowa wykładni przepisów, a więc celowościowej lub systemowej, dopuszczalne jest wyłącznie wówczas, gdy ustalenie jasnego, jednoznacznego sensu interpretowanego gramatycznie przepisu nie jest możliwe lub gdy wykładnia językowa danej normy prowadzi do wyniku sprzecznego z logicznym rozumowaniem”⁶³⁵. Wobec czego, gdy przy zastosowaniu wykładni językowej treść przepisu nie stwarza wątpliwości i daje oczywisty rezultat, należy na tej wykładni poprzestać.

Należy jednak zwrócić uwagę, iż art. 8 Konstytucji nakazuje jej bezpośrednie stosowanie, przez które można rozumieć ustalenie praw i obowiązków adresata aktu lub ustalenie przez uprawniony organ państwowy stanu prawnego, do które istniała wątpliwość (wąskie znaczenie)⁶³⁶. Z tej zasady wynika m.in. postulat wykładni systemowej zakładający wykładnię przepisów prawa podatkowego „na zgodność z Konstytucją”⁶³⁷. Wykładnia systemowa polega na poszukiwaniu znaczenia danego przepisu poprzez jego powiązania z innymi przepisami i może przybrać postać wewnętrzną (gdy następuje sprzężenie danego przepisu z innymi znajdującymi się w danym akcie prawnym) bądź zewnętrzną (gdy odnosimy się do innych aktów normatywnych czy nawet całości systemu prawnego). Z tej perspektywy wykładnia ustawy w zgodności z Konstytucją jest rodzajem wykładni systemowej zewnętrznej, tj. należy interpretować dany przepis ustawy za pomocą odpowiedniego postanowienia Konstytucji⁶³⁸. Zakłada ona, iż w procesie wykładni należy pomijać takie jej wyniki, które prowadzą do rezultatów niezgodnych z ustawą zasadniczą⁶³⁹. Koresponduje ona z zasadą domniemania konstytucyjności ustaw⁶⁴⁰. Tym samym, dokonując wykładni prawa podatkowego, konieczne jest respektowanie szeregu zasad wynikających z Konstytucji, które mają charakter ogólny i niekoniecznie odnoszą się wyłącznie do prawa podatkowego, jak: zakaz poboru nadmiernych podatków, zasada ochrony prawa własności i innych praw majątkowych, zasada ochrony prawa do dziedziczenia, zasady równości wobec prawa, zasady proporcjonalności, zasady ochrony małżeństwa i rodziny, zakaz stosowania sankcji nieracjonalnych lub niewspółmiernie dotkliwych, zasada sprawiedliwości społecznej, zakaz

⁶³⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 czerwca 2011r., sygn. I GSK 308/10.

⁶³⁶ A. Kabat, *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych uwarunkowania ustrojowe i aspekt orzeczniczy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 2, s. 11.

⁶³⁷ A. Chorążewska, B. Dolnicki, *Kilka uwag o stanowieniu...*, op. cit., s. 63–64.

⁶³⁸ J. Trzeciński, *Bezpośrednie stosowanie naczelných zasad konstytucji przez sądy administracyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, 2011, nr 3, s. 55.

⁶³⁹ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, op.cit., s. 257.

⁶⁴⁰ Wyrok TK z dnia 5 stycznia 1999r., sygn. K 27/95, LEX nr 28655.

wprowadzania rozwiązań, które nie respektują założeń innych dziedzin prawa, czy też zasada demokratycznego państwa prawnego i zasada praworządności⁶⁴¹.

Mając na uwadze, że zasady konstytucyjne kształtują porządek prawny Rzeczypospolitej Polskiej, to stosowanie tego rodzaju wykładni wydaje się jak najbardziej pożądane. Jednakże należy podkreślić, iż metoda ta może być zastosowana pod warunkiem jednak, że „pozwalają na to ugruntowane reguły wykładni odniesione do brzmienia właściwych przepisów”⁶⁴². Zatem z uwagi na pierwszeństwo wykładni językowej w prawie podatkowym podlega ona znacznym ograniczeniom. Rezultat takiej wykładni nie może być sprzeczny z językowym sensem przepisów, gdyż w takiej sytuacji miałyby ona charakter prawotwórczy. Należy jednak zgodzić się ze stanowiskiem, iż reguła ta nie ma charakteru absolutnego⁶⁴³. Zatem w przypadku, gdy posiadamy silne argumenty aksjologiczne, odwołujące się do gwarancyjnych wartości konstytucyjnych to możliwe jest przełamanie językowego znaczenia przepisu podatkowego. Należy jednak podkreślić, iż może mieć to wyłącznie charakter wyjątkowy⁶⁴⁴.

4.3.2 Wymiar podatku od nieruchomości w oparciu nieprawidłowe dane ewidencyjne a zasady konstytucyjne

Mając na uwadze, iż ustalanie wymiaru podatku od nieruchomości może odbywać się na podstawie nieaktualnych danych ewidencyjnych, mogą pojawiać się sytuacje, w których możliwe będzie przełamanie znaczenia językowego art. 1a ust. 3 u.p.o.l. i obliczenie zobowiązania podatkowego w oparciu o dane rzeczywiste. Wymaga jednak zaznaczenia, iż Egib jest jawna oraz w p.g.k. i rozporządzeniu Egib przewidziane są regulacje umożliwiające kontrolę obywatela nad ewidencjonowaniem jego nieruchomości (więcej w rozdziale pierwszym). Z tego względu nie każde ustalenie wymiaru podatku od nieruchomości w oparciu o nieprawidłowe dane z Egib mogłoby zostać zakwestionowane w oparciu o zasady konstytucyjne. Dotyczy to tylko spraw, w których dochodzi do rażącego poszkodowania podatnika, przykładowo, gdy zmiana danych ewidencyjnych była niezasadna, a podatnik podatku od nieruchomości nie został o niej powiadomiony bądź organ ewidencyjny był zobowiązany do dokonania zmiany w Egib, ale tego nie uczynił, w wyniku czego podatnik został obciążony większym zobowiązaniem podatkowym. Wówczas dopiero podstawy aksjologiczne będą na tyle ważne by w trakcie ustalania wymiaru podatku od nieruchomości, móc pominąć dane ewidencyjne (wskazane w art. 1a ust. 3 u.p.o.l.).

⁶⁴¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 364–370.

⁶⁴² Wyrok TK z dnia 3 grudnia 1996r., sygn. K 25/95, LEX nr 28652.

⁶⁴³ J. Oniszczyk, *op.cit.*, s. 25.

⁶⁴⁴ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, op.cit., s. 258–259.

W orzecznictwie znane są przypadki, w których w sprawach dotyczących ustalania wymiaru podatku od nieruchomości sądy administracyjne odwołują się do zasad konstytucyjnych. Przykładem tego jest wyrażona w art. 2 Konstytucji zasada demokratycznego państwa prawnego i sprawiedliwości społecznej. Zespolenie państwa prawnego z demokratycznym i sprawiedliwym oznacza połączenie legalizmu z demokracją (obowiązkiem nasycenia wartościami demokratycznymi stanowionego prawa oraz oparcie go na rygorach demokracji całego procesu tworzenia, interpretowania i stosowania prawa) i zasadami sprawiedliwości (wymogu urzeczywistniania zasad sprawiedliwości w prawie, poprzez prawo i na drodze prawnej)⁶⁴⁵.

Do tej zasady odniósł się WSA w Szczecinie w sprawie dotyczącej wznowienia postępowania podatkowego z uwagi na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości na podstawie nieprawidłowo sklasyfikowanego gruntu. Postępowanie dotyczyło podatników dzierżawiących od Agencji Nieruchomości Rolnych grunty zajęte pod budynki i urządzenia służące produkcji rolniczej, na których dodatkowo znajdował się teren suszarni ziemiopłodów, a także występują budynki magazynowe i socjalne, kotłownia, wiaty, silosy do magazynowania zboża oraz place manewrowe. Na terenie tych nieruchomości bez wiedzy podatników organy ewidencyjne dokonały zmiany klasoużytków z rolnych na tereny przemysłowe. W związku z tym organy podatkowe wydały decyzje ustalające wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości na lata 2012 i 2013. Podatnicy w roku 2017 wystąpili z wnioskiem o wznowienie tych postępowań argumentując, iż przedmiotowy teren przez cały czas dzierżawy był wykorzystywany rolniczo, zatem zmiana klasoużytków była nieprawidłowa, gdyż została dokonana uznaniowo oraz bez uczestnictwa podmiotów faktycznie władających nieruchomościami tj. podatników. Zarówno organ I instancji, jak i Samorządowe Kolegium Odwoławcze nie przychyliły się do wniosku podatnika, wskazując m.in., iż kwestie podnoszone przez podatników są dla sprawy nieistotne, gdyż organ podatkowy w toku postępowania jest danymi ewidencyjnymi związany. WSA w Szczecinie uznał skargę podatników za zasadną podnosząc, że dane wynikające z Ewidencji są co do zasady wiążące dla organów podatkowych, jednakże należy sprzeciwić się takiemu rozumieniu przepisów, które prowadziłyby do wydania przez organ podatkowy rozstrzygnięć na podstawie ewidencji gruntów niezgodnej ze stanem rzeczywistym, a równocześnie z oczywistym pokrzywdzeniem podatnika. Co więcej, skutki finansowe (podatkowe) błędów i zaniedbań podmiotów publicznych (w tym organów ewidencyjnych i państwowego właściciela nieruchomości) nie mogą obciążać osób (dzierżawców) nieświadomych dokonywanych (nieuzasadnionych)

⁶⁴⁵ W. Sokolewicz, M. Zubik [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz I wstęp*, art. 1–29, L. Garlicki, M. Zubik (red.), Warszawa 2016, s. 102–104.

zmian w ewidencji, którym z tego powodu nie można zarzucić żadnego zaniedbania. Sąd zaznaczył, iż z uwagi na usprawiedliwioną nieświadomość podatników o dokonanych zmianach w Egib, ustalenie wobec tych dzierżawców zobowiązania w podatku od nieruchomości spornego gruntu w okresie od stycznia 2012r. do lipca 2013r. naruszałoby wyrażone w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasady demokratycznego państwa prawa i sprawiedliwości społecznej⁶⁴⁶. Niestety, sąd nie sprecyzował, jakie elementy tej zasady zostały naruszone, ale można stwierdzić, iż była to zasada sprawiedliwości, która powinna być realizowana w trakcie wykładni prawa⁶⁴⁷. Również można doszukiwać się naruszenia wynikającej z zasady państwa prawnego pochodnej zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa, polegającej m.in. na: zakazie stanowienia norm prawnych o retroaktywnym charakterze, pogarszających sytuację ich adresatów, zakazie naruszania praw słusznie nabytych pod rządami dawnego prawa oraz stosowania odpowiedniego *vacatio legis*. TK wskazywał bowiem, iż zasada ta dotyczy również procesu stosowania prawa: „Kluczowego dla wszystkich wyżej przedstawionych zasad pojęcia zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa nie można rozumieć li tylko w sensie abstrakcyjnym. Tak bowiem, jak nie może podlegać ochronie zaufanie do przepisów w sposób oczywisty niegodziwych, wykluczających słuszny charakter nabytych praw, tak również ochronie konstytucyjnej podlegać musi zaufanie obywateli nie tylko do litery prawa ale przede wszystkim do sposobu jego interpretacji przyjmowanej w praktyce stosowania prawa przez organy państwa, zwłaszcza, gdy praktyka jest jednolita i trwała w określonym okresie czasu, zaś przepisy na gruncie których owa praktyka została ukształtowana nie pozwalają na przyjęcie jej oczywistej bezzasadności. Określając treść konstytucyjnej zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa nie może ignorować podstawowego faktu, iż w świadomości społecznej treść prawa rozpoznawana jest przede wszystkim ze sposobu jego interpretacji w praktyce stosowania prawa przez organy państwowe”⁶⁴⁸.

Innym przykładem może być zasada praworządności wynikająca z art. 7 Konstytucji stanowiącego, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Można

⁶⁴⁶ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 kwietnia 2018r., sygn. I SA/Sz 18/18, do tej zasady na korzyść podatnika w zakresie zmiany klasyfikacji gruntów dokonanej błędnie w toku modernizacji Egib odniósł się również WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 23 października 2013r., sygn. I SA/Sz 355/13 i WSA w Warszawie w wyroku z dnia 12 września 2018r., sygn.. III SA/Wa 4015/17).

⁶⁴⁷ W. Sokolewicz, M. Zubik, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, op.cit. s. 173.

⁶⁴⁸ Wyrok TK z dnia 27 listopada 1997r., sygn.. U 11/97, LEX nr 31030, podobnie SN w wyroku z dnia 5 marca 2002r. sygn. I CKN 1079/00, LEX nr 55135: „Pogląd ten wspiera zasada zaufania, która powinna być realizowana nie tylko w toku tworzenia prawa, lecz także i jego wykonywania.”

ją uznać za część składową zasady demokratycznego państwa; nakłada ona określone obowiązki na organy władzy publicznej, zarówno tworzące, jak i stosujące prawo. Obowiązkiem każdego organu władzy publicznej jest działanie na podstawie i w granicach prawa, zaś obowiązkiem prawodawcy jest określenie zarówno podstaw, jak i granic działania organów władz⁶⁴⁹.

Na tę zasadę powołał się NSA w wyroku w sprawie dotyczącej ustalenia łącznego zobowiązania pieniężnego. W trakcie postępowania odwoławczego Organ odwoławczy wskazał, że z uwagi na niezgodność danych zawartych w złożonej deklaracji z danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków dokonał obliczenia wysokości należnego podatku na podstawie informacji zawartych w Ewidencji. Zdaniem Samorządowego Kolegium Odwoławczego organy podatkowe są przy ustalaniu wymiaru podatku od nieruchomości związane zapisami zawartymi w Ewidencji i nie są uprawnione do dokonywania własnych ustaleń w tym przedmiocie. Bez znaczenia dla ustalania wymiaru podatku pozostaje również faktyczny sposób użytkowania gruntu. Wojewódzki Sąd Administracyjny oddalił skargę podatników wskazując, że od reguły przytoczone przez Organ Odwoławczy nie zostały przewidziane żadne wyjątki, a zatem organy ustalające wysokość zobowiązań podatkowych nie są uprawnione do przyjęcia innej podstawy ustalenia wymiaru podatku, niż dane zawarte w Ewidencji. Wojewódzki Sąd Administracyjny nie uwzględnił jednak okoliczności przedłożenia przez skarżących projektu klasyfikacji rolnej (operatu technicznego pomiarowo-klasyfikacyjnego) dla nieruchomości, sporządzonego przez klasyfikatora oraz wydania przez właściwy organ decyzji o zatwierdzeniu zmiany klasyfikacji powyższych gruntów, wydanej na wniosek poprzednich właścicieli tej nieruchomości i wprowadzonej do obrotu prawnego (doręczonej) po dacie nabycia prawa własności tej nieruchomości przez skarżących. W ocenie NSA Sąd I instancji powinien był zwrócić uwagę, że doszło do nieprawidłowości w zaklasyfikowaniu tej nieruchomości w ewidencji gruntów, gdyż organ ewidencyjny (będący jednocześnie organem podatkowym) nie uwzględnił zmian pomiarów i klasyfikacji tej nieruchomości, mimo dysponowania powołanym projektem klasyfikacji. Mianowicie stosowny operat został włączony do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego i były podstawy do zaktualizowania Ewidencji przez właściwy organ, co było wskazywane przez skarżących w toku postępowania podatkowego, jak i sądowno-administracyjnego. W ocenie NSA co do zasady organy podatkowe są związane danymi ewidencyjnymi, jednakże gdy podatnik uprawdopodobni, że w przewidzianej prawem procedurze zainicjował uzgodnienie klasyfikacji danej nieruchomości w ewidencji gruntów ze stanem rzeczywistym,

⁶⁴⁹ W. Sokolewicz, M. Zubik, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, op.cit, s. 244.

a wbrew przesłankom do takiej zmiany organy ewidencyjne nie skorygowały klasyfikacji, organy podatkowe są zobowiązane do krytycznej oceny danych z ewidencji gruntów. Przeciwna wykładnia systemowa tych przepisów prawa prowadziłaby do zbytniego formalizmu, który godziłby nie tylko w zasadę prawdy obiektywnej, lecz także w zasadę praworządności wyrażoną w art. 7 Konstytucji⁶⁵⁰. Wynika to z faktu, iż z tej zasady można wyprowadzić obowiązek działania organów państwa w ramach wykonywania przez nie swoich kompetencji⁶⁵¹, a w rezultacie chroni ona obywateli przed ich bezczynnością (jak w przywołanym przypadku).

Wymaga podkreślenia, iż sądy w powyższych orzeczeniach nieprawidłowo wskazują na art. 21 p.g.k. jako podstawę związania organów podatkowych danymi z Egib w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości. Niemniej jednak wyroki te stanowią przykład przełamania językowego znaczenia art. 1a ust. 3 u.p.o.l. w oparciu argumenty aksjologiczne wynikające z Konstytucji. Co do zasady należy zgodzić się z tezami tam postawionymi, z zastrzeżeniem, iż dotyczy to wyłącznie danych, które są wprost przywołane w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. (w zakresie innych nie ma konieczności doszukiwania się dodatkowych argumentów do ich podważania gdyż nie są wiążące w toku wymiaru podatku od nieruchomości). Zatem, jeżeli w toku postępowania podatkowego wyjdzie na jaw, że Ewidencja nie pokrywa się ze stanem rzeczywistym w wyniku naruszeń dokonanych przez organy ewidencyjne (takie jak w przywołanych powyżej przypadkach lub innego poważnego naruszenia przepisów dotyczących Ewidencji i jej aktualizacji) to nie powinien on ponosić ich negatywnych (fiskalnych) konsekwencji, gdyż stanowiłoby to jego rażące pokrzywdzenie, nie do pogodzenia z przytoczonymi zasadami konstytucyjnymi. Tym samym chronione są podstawowe prawa podatników, które mogłyby zostać naruszone w drodze ustalania wymiaru podatku od nieruchomości na podstawie nieaktualnych danych ewidencyjnych.

Mając na uwadze powyższe, w przypadku, gdyby dane ewidencyjne okazały się nieaktualne, to organy podatkowe w toku postępowania są zobowiązane do zbadania, czy ich wadliwość nie wynika z przytoczonych powyżej nieprawidłowości. Gdyby się one potwierdziły, to w takiej sytuacji Egib miałyby wyłącznie moc dokumentu urzędowego i przeciwko jej treści mogłyby być przeprowadzone dowody przeciwne, zgodnie z art. 194 §3 Ordynacji podatkowej. Jednocześnie istniałyby przesłanki do wznowienia zakończonych już postępowań i korekty wymiaru podatku od nieruchomości wstecz w oparciu o dane rzeczywiste (patrz pkt 2.4.5.). Jednakże należy podkreślić, iż z uwagi na fakt,

⁶⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 11 lipca 2012r., sygn. II FSK 2632/10).

⁶⁵¹ W. Sokolewicz, M. Zubik, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, op.cit., s. 250–251.

że w tym zakresie na podstawie wyraźnego i jednoznacznego przepisu ustawy podatkowej dane z EgiB (w zakresie wskazanym w u.p.o.l.) są materialnie wiążące, organ podatkowy powinien zachować szczególną ostrożność. Każdą sprawą powinna być analizowana ad casum, a odejście od literalnego brzmienia art. 1a ust. 3 u.p.o.l. musi być uzasadnione znaczącym naruszeniem dokonany przez organ ewidencyjny, które niesie za sobą szkodę podatnika.

Ponadto należy się zgodzić z postulatem K. Radzikowskiego, iż w takiej sytuacji właściwy sąd powinien był wystąpić do TK z wnioskiem o zbadanie zgodności z Konstytucją podstawy prawnej rozstrzygnięcia, jednocześnie zawieszając postępowanie, a takie sprawy tworzą typowy przykład stanu faktycznego, na podstawie którego można by dokonać analizy zgodności z Konstytucją związania wymiaru podatków lokalnych danymi z Ewidencji⁶⁵².

4.4 Podsumowanie

Jak wskazano we wstępie niniejszego rozdziału, ustawa zasadnicza wpływa bezpośrednio na stanowienie i stosowanie innych gałęzi prawa. Jest w szczególności widoczne w analizowanym przypadku, gdyż odwołanie się do przepisów Konstytucji w znacznym stopniu oddziałuje na przepisy u.p.o.l. W trakcie badań stwierdzono, iż regulacje dotyczące odniesienia się do Ewidencji instytucji, która jest w przeważającej mierze ustanowiona na podstawie aktu rangi podustawowej, nie spełnia standardów legislacji podatkowej ustanowionych w art. 217 Konstytucji. Jednakże literalna wykładnia art. 1a ust. 3 u.p.o.l. może być przełamana w drodze wykładni prokonstytucyjnej, w wyniku czego chronione są podstawowe prawa podatników, które mogłyby zostać naruszone w drodze ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości na podstawie nieaktualnych danych ewidencyjnych.

Wobec powyższego należy uznać, iż udowodniono czwartą hipotezę zgodnie z którą, mając na uwadze konstytucyjne zasady stanowienia prawa podatkowego odwołanie się do ewidencji gruntów i budynków w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, a co za tym idzie ustanowienie danych ewidencyjnych elementem podatkowoprawnego stanu faktycznego jest nieprawidłowe w myśl obowiązku ustawowego określania konstrukcyjnych elementów podatków. Natomiast z perspektywy wykładni prokonstytucyjnej i jej ograniczeń, literalna wykładnia art. 1a ust. 3 u.p.o.l. jednoznacznie ustala materialne wiązanie danymi ewidencyjnymi, które są w nim wskazane. Jednocześnie w inne zasady konstytucyjne pozwalają na przełamanie mocy wiążącej danych ewidencyjnych w przypadku gdy oparcie o nie wymiaru podatku od nieruchomości jest rażąco niesprawiedliwe.

⁶⁵² K. Radzikowski, *Błędy i uchybienia organu ewidencyjnego a wiązanie wymiaru podatków lokalnych danymi z ewidencji gruntów i budynków*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 10, s. 77.

Zakończenie

Ewidencja to jednolity dla całego kraju, systematycznie aktualizowany zbiór informacji (rejestr) o gruntach, budynkach i lokalach, a także o ich właścicielach oraz innych podmiotach władających nimi, zakładany i prowadzony w systemie informatycznym dla całego kraju i na bieżąco aktualizowany. Jest również rejestrem publicznym i ma charakter dokumentu urzędowego, w związku z czym przysługuje jej domniemanie prawdziwości i wiarygodności. Jej podstawowym celem jest gromadzenie i rejestrowanie danych dotyczących nieruchomości w sposób rzetelny i kompleksowy, by organy państwowe, jak i obywatele, mogli z niej korzystać bez poddawania w wątpliwość przedstawionego w niej stanu faktycznego. Ewidencja stanowi najpełniejszy w polskim porządku prawnym i gospodarczym zbiór danych o gruntach, budynkach i lokalach, a zasady jej prowadzenia oraz procedury weryfikacji powinny pozwolić na jej prawidłowość i aktualność.

Z uwagi na treść art. 21 p.g.k., zgodnie z którą dane zawarte w Ewidencji stanowią m.in. „podstawę wymiaru podatków i świadczeń”, obecna dominująca linia interpretacyjna powyższego przepisu poparta orzecznictwem sądów administracyjnych stanowi, iż organy podatkowe nie mogą, co więcej nie są uprawnione, do przyjęcia innych danych jako podstawy wymiaru podatku od nieruchomości, niż te wynikające z Ewidencji. Co jednak istotne, w porównaniu do u.p.r. i u.p.l., w u.p.o.l. nie istnieje pełne odniesienie do danych zawartych w Egib jako elementu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jedyne bezpośrednie odniesienia do danych z ewidencji odnajdujemy w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. definiującym na potrzeby u.p.o.l. poszczególne rodzaje gruntów, w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. ustanawiającym stawkę podatku dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz art. 7a ust. 2a u.p.o.l. dotyczącym ewidencji podatkowej nieruchomości. Z uwagi na rozbieżność pomiędzy literalnym brzmieniem ustawy podatkowej a stanowiskiem większości sądów administracyjnych, za konieczne uznano przeprowadzenie stosowanych badań.

Obszarem badawczym pracy objęte były przepisy regulujące prowadzenie Ewidencji w szczególności p.g.k. i rozporządzenia Egib oraz normujące podatek od nieruchomości tj. u.p.o.l. Celem podjętych badań było scharakteryzowanie Egib jako źródła informacji o przedmiocie opodatkowanie podatkiem od nieruchomości oraz określenie wpływu danych w niej zawartych na jego wymiar. Realizując ten cel odwołano się do dorobku doktryny i orzecznictwa w zakresie prawa podatkowego i geodezyjnego odnoszącego się do Ewidencji.

Głównym zadaniem badawczym było określenie charakteru Egib w aspekcie wymiaru podatku od nieruchomości oraz wskazanie czy organy podatkowe są zawartymi w niej danymi związane. Analiza zebranego materiału pozwoliła na odpowiedź na to pytanie, która jest jednocześnie hipotezą główną rozprawy. Mianowicie Ewidencja jest podstawowym i najbardziej kompletnym źródłem informacji o przedmiocie opodatkowania podatkiem od nieruchomości i która z uwagi na przymiot dokumentu urzędowego nie może być pominięta przez organy podatkowe w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości. Jednakże *de lege lata* organy podatkowe są bezwzględnie związane wyłącznie danymi w niej zawartymi, do których odnosi się u.p.o.l. w art. 1a ust. 3, a ich odrzucenie możliwe jest wyłącznie wyjątkowo w przypadku silnego uzasadnienia aksjologicznego. Natomiast w pozostałym zakresie gdy dane ewidencyjne są kwestionowane w toku postępowania podatkowego możliwe jest przeprowadzenie skutecznego przeciwdowodu.

Złożoność problemu badawczego wymagała analizy wieloaspektowej, opartej na kilku hipotezach szczegółowych pracy, zweryfikowanych w poszczególnych rozdziałach niniejszej dysertacji.

W pierwszym rozdziale przedstawiono historię Egib, jej podstawę prawną, sposób prowadzenia (ze wskazaniem podmiotów odpowiedzialnych), części składowe oraz tryby aktualizacji. Następnie dokonano analizy art. 21 p.g.k. oraz zaprezentowano zasięg wykorzystania danych ewidencyjnych w poszczególnych dziedzinach prawa (przytoczonych w rzeczonym przepisie). W wyniku prowadzonych badań potwierdzono pierwszą hipotezę szczegółową, zgodnie z którą Ewidencja jest rejestrem publicznym, w którym zawarte są kompleksowe dane dotyczącym nieruchomości. Jednocześnie przewidziane w p.g.k. i Rozporządzeniu Egib mechanizmy powinny pozwolić na zachowanie jej prawidłowości i aktualności. Jednak ma ona charakter wyłącznie techniczno-deklaratoryjny oraz pochodny do dokumentów źródłowych stanowiących podstawę wpisów do niej. Tym samym nie kreuje ona żadnych stanów prawnych. Jednocześnie analiza aktów prawnych regulujących materie, do których odwołuje art. 21 p.g.k., jednoznacznie wskazuje, iż ustawodawca w sytuacji kiedy zamierza nadać danym ewidencyjnym szczególny charakter to dokonuje tego w formie przepisu szczególnego. W rezultacie mając na uwadze, iż racjonalny ustawodawca nie wprowadzałby przepisów, które dublują obowiązującą już normę nie sposób stwierdzić by art. 21 prawa geodezyjnego i kartograficznego przyznawał danym z Ewidencji moc wiążącą.

Drugi rozdział pracy ma na celu przedstawienie zakresu wykorzystania danych ewidencyjnych w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości z perspektywy przyjętego

w Polsce modelu opodatkowania nieruchomości. Rozdział zawiera opis systemów opodatkowania nieruchomości (powierzchniowego i wartościowego) wraz z przykładami obowiązujących w poszczególnych, wybranych krajach Europy mechanizmów. Przedstawiony został polski model podatku od nieruchomości wraz z jego genezą. Następnie wskazano rolę, jaką posiada Ewidencja w trakcie ustalania wymiaru podatku od nieruchomości ze wskazaniem jej wpływu na poszczególne elementy konstrukcyjne podatku. Po przeprowadzeniu analizy stwierdzono, że Ewidencja jest najpełniejszym źródłem informacji dotyczących nieruchomości, które są relewantne przy ustaleniu zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości z perspektywy przyjętego w Polsce powierzchniowego modelu. Co więcej, przysługujący jej przymiot dokumentu urzędowego oraz związane z tym domniemanie wiarygodności, daje poczucie stosującemu prawo, iż zawarte w niej dane są rzetelne i aktualne a wymiar podatku w oparciu o nie jest prawidłowy. Jednocześnie z uwagi na ten charakter dane ewidencyjne w trakcie ustalania wymiaru podatku od nieruchomości nie mogą być pominięte. Tym samym pomiędzy Ewidencją a opodatkowaniem nieruchomości zachodzi szereg zależności, wobec czego w celu dokonania prawidłowego ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości konieczna jest znajomość regulacji dotyczących Egib oraz ich wpływu na opodatkowanie tym podatkiem. Niemniej jednak, z uwagi na różnice definicyjne pomiędzy przepisami podatkowymi a geodezyjnymi oraz konieczność poszanowania rękopisów wiary publicznej ksiąg wieczystych, w trakcie ustalania wymiaru podatku od nieruchomości w oparciu dane ewidencyjne należy wykazać się odpowiednią ostrożnością. Pozwoliło to na potwierdzenie drugiej hipotezy stanowiącej, iż z uwagi na przyjęty w Polsce powierzchniowy system opodatkowania nieruchomości, w którym dla prawidłowego opodatkowania konieczne jest posiadanie kompleksowych informacji o przedmiocie opodatkowania, dane ewidencyjne powinny być pierwszym dowodem, do którego należy sięgać w trakcie wymiaru podatku od nieruchomości. Jednakże bezkrytyczne oparcie postępowania wyłącznie na danych zawartych w Egib może być nieprawidłowe i wiązać się z jego wadliwością.

W trzecim rozdziale zawarte są rozważania dotyczące charakteru danych zawartych w Ewidencji z perspektywy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przedstawiony został przegląd orzecznictwa i poglądów doktryny. W dalszej części rozdziału przeprowadzona została analiza regulacji prawa procesowego i materialnego dotyczącego wpływu danych ewidencyjnych na wymiar podatku od nieruchomości. W toku rozważań ustalono, iż z perspektywy opodatkowania podatkiem od nieruchomości Ewidencja zawiera w sobie dwa rodzaje danych. Pierwsze, tj. dane dotyczące klasyfikacji gruntów (wymienionych w art. 1a ust. 3 u.p.o.l.), składają się na podatkowoprawy stan faktyczny, z którym ustawa

podatkowa wiąże obowiązek podatkowy. Tym samym w ich zakresie podatek zostaje wymierzony w oparciu o stan ujawniony w Ewidencji, a nie stan rzeczywisty, który ta klasyfikacja rejestruje. W rezultacie przedmiotem dowodzenia w postępowaniu podatkowym w zakresie klasyfikacji gruntów jest wyłącznie zawartość Egib. Natomiast pozostałe dane ewidencyjne mają wyłącznie charakter dokumentu urzędowego, który stanowi środek dowodowy w celu ustalenia stanu rzeczywistego, który w tym zakresie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Organy podatkowe są tymi danymi związane na zasadach właściwych dla dokumentu urzędowego co oznacza, że w świetle zasady prawdy obiektywnej i swobodnej oceny dowodów oraz wprost ustawowo przewidzianej możliwości przeprowadzenia przeciwdowodu, w trakcie postępowania podatkowego możliwe jest podważenie wadliwego wpisu w Egib za pośrednictwem każdego innego środka dowodowego (dokumenty, zeznania świadków, oględziny, biegli). Pozwoliło to na potwierdzenie trzeciej hipotezy, w myśl której w zakresie gruntów, a dokładniej ich klasyfikowania ustawodawca zdecydował się, by dane ewidencyjne były wiążące. Na mocy szczególnego przepisu materialnego ustawy podatkowej dane te konkretyzują elementy konstrukcyjne podatku od nieruchomości, które są związane z gruntami, stając się częścią podatkowoprawnego stanu faktycznego. Natomiast w pozostałym zakresie dane z Ewidencji dla potrzeby ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości mają jedynie charakter dokumentu urzędowego, który zgodnie z przepisami i zasadami wynikającymi z Ordynacji podatkowej może zostać podważony skutecznie przeprowadzonym przeciwdowodem.

W czwartym rozdziale podniesiono konstytucyjne aspekty stanowienia i stosowania prawa podatkowego z perspektywy Ewidencji oraz jej wykorzystania w podatku od nieruchomości, skupiając się w szczególności na konstytucyjnych zasadach podatkowych. Ustalono, iż ustawa zasadnicza bezpośrednio wpływa na stanowienie i stosowanie innych gałęzi prawa. Jest to w szczególności widoczne w analizowanym przypadku, gdyż odwołanie się do Ewidencji w u.p.o.l. budzi wątpliwości z perspektywy przepisów Konstytucji, a jednocześnie odwołanie się do wykładni prokonstytucyjnej może brzmieć odmienne od literalnego rozumienia tych przepisów. W rezultacie potwierdzono czwartą i ostatnią hipotezę, zgodnie z którą z uwagi na konstytucyjne zasady stanowienia prawa podatkowego odwołanie się do ewidencji gruntów i budynków w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, a co za tym idzie ustanowienie danych ewidencyjnych elementem podatkowoprawnego stanu faktycznego jest nieprawidłowe w myśl obowiązku ustawowego określania konstrukcyjnych elementów podatków. Natomiast z perspektywy wykładni prokonstytucyjnej i jej ograniczeń, literalna wykładnia art. 1a ust. 3 u.p.o.l. jednoznacznie ustala materialne związanie danymi

ewidencyjnymi, które są w nim wskazane. Jednocześnie inne zasady konstytucyjne pozwalają na przełamanie mocy wiążącej danych ewidencyjnych w przypadku gdy oparcie o nie wymiaru podatku od nieruchomości jest rażąco niesprawiedliwe.

Konkludując powyższe, na podstawie prowadzonych badań można stwierdzić, że dominujące w orzecznictwie sądów administracyjnych stanowisko uznające bezwzględne związanie danymi ewidencyjnymi w toku ustalania wymiaru podatku od nieruchomości jest błędne, gdyż dotyczy ono wyłącznie zakresu szczegółowo wskazanego w u.p.o.l. (za wyjątkiem silnego uzasadnienie aksjologiczne) Z tego samego względu należy podważyć pogląd, zgodnie z którym wszystkie dane ewidencyjne mogą być zakwestionowane w oparciu o instytucje przeciwdowodu, gdyż stoi temu na przeszkodzie wyraźny przepis prawa materialnego. Zaprezentowane wnioski, w odniesieniu do sformułowanego problemu badawczego uprawniają do stwierdzenia, iż założenia konstrukcyjne pracy są prawidłowe, a potwierdzenie hipotez szczegółowych utwierdza w przekonaniu, że główna teza pracy została zweryfikowana pozytywnie.

Potwierdzenie tezy głównej oraz poszczególnych hipotez badawczych pozwoliło również uzyskać odpowiedź na postawione we wstępie pierwsze pytanie badawcze: *Jaki jest charakter ewidencji gruntów i budynków w stosunku do wymiaru podatku od nieruchomości? Czy organy podatkowe są związane jej danymi?* Mianowicie Ewidencja dla podatku od nieruchomości ma dwojaki charakter. W zakresie, w jakim u.p.o.l. odwołuje się do niej bezpośrednio (klasyfikacja gruntów wskazana w art. 1a ust. 3 u.p.o.l.) stanowi element podatkowoprawnego stanu faktycznego i w trakcie ustalania wymiaru podatku organy podatkowe są nimi związane (poza wyjątkowymi sytuacjami uzasadnionymi aksjologicznie). Natomiast pozostałe dane ewidencyjne są wyłącznie dokumentem urzędowym i w postępowaniu są wiążące dla organu podatkowego, o ile nie zostanie przeprowadzony skuteczny przeciwdowód.

Odnosząc się do postawionego we wstępie drugiego pytania badawczego: *Czy obecnie obowiązujące regulacje dotyczące ewidencji gruntów i budynków oraz jej wpływu na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości są konstrukcyjnie poprawne i niewadliwe?*, to należy wskazać, iż dopiero przekrojowe badania przeprowadzone kolejno w poszczególnych rozdziałach pozwoliły na dokonanie całościowej oceny obecnego modelu oraz przedstawienie propozycji *de lege feredna*.

Wymaga podkreślenia, iż z uwagi na wnioski wynikające z rozważań przeprowadzonym w podrozdziale 4.2, dotyczącym konstytucyjnych zasad stanowienia podatków, to przepisy w obecnym kształcie powinny ulec nowelizacji. Odwołanie się przez ustawodawcę

w u.p.o.l. do Egib w zakresie, który konkretyzuje przedmiot opodatkowania gruntów należy uznać za wadliwe z perspektywy art. 217 Konstytucji i celem zachowania standardów konstytucyjnych należy zmienić przepisy je regulujące. Jednakże nie powinno się całkowicie odrzucać koncepcji odwołania się ustawie podatkowej do Ewidencji.

Mianowicie analiza przepisów dotyczących Ewidencji oraz jej funkcjonowania dowiodła, że jest najlepszym źródłem informacji o nieruchomościach, a obowiązujące mechanizmy powinny pozwalać w znacznym stopniu na zachowanie jej prawidłowości i aktualności. Jednocześnie z uwagi na jawność Ewidencji, instytucje zawiadamiania w przypadku aktualizacji operatu, czy też obowiązki informacyjne organów administracyjnych, sądów, notariuszy czy wreszcie samych władających nieruchomościami dają gwarancje transparentności rejestru. Przy prawidłowym wykonywaniu swoich obowiązków przez urzędników organów ewidencyjnych powinno to zapobiec sytuacjom, w których stan ewidencyjny (a zarazem podatkowy) nieruchomości będzie ich posiadaczom nieznany. Jednakże w tym zakresie jest również niezwykle ważna edukacja obywateli, gdyż w znacznej mierze to na nich (poprzez powinności informacyjne) spoczywają obowiązki związane z zachowaniem aktualności Ewidencji. Co więcej, wprowadzanie nowych przepisów wynikających m.in. z Dyrektywy INSPIRE oraz informatyzacja procesów ewidencjonowania terenów pozwala sądzić, iż Ewidencja będzie rozwijała się w dobrym kierunku, co w przeważającej mierze powinno wyeliminować obecne mankamenty dotyczące jej niekompletności czy pojawiających się błędów w oznaczeniach.

Mając powyższe na uwadze, nie sposób zaprzeczyć wielkiej wadze jaką dla uporządkowania ładu przestrzennego kraju posiada Ewidencja. Z tego względu *de lege ferenda* warto rozważyć umieszczenie przeważającej części regulacji jej dotyczących w osobnym akcie rangi ustawowej. Jednocześnie zalecane byłoby przeniesienie zapisów art. 21 p.g.k. do preambuły takiej ustawy bądź przepisów ogólnych, co potwierdzałoby ich programowy charakter i wyeliminowało wątpliwości w tym zakresie.

Natomiast odnosząc się do możliwych zmian w u.p.o.l., to należy zauważyć, iż obecnie istnieją trzy główne stanowiska interpretacyjne w zakresie mocy wiążącej Ewidencji na potrzeby ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości. Skutkuje to niezliczonymi sporami podatników z organami podatkowymi, które przewlekają postępowania podatkowe oraz zazwyczaj mają swój finał przed sądem administracyjnym. Przemawia to za sprecyzowaniem przepisów w tym zakresie. Zmiany pomimo wątpliwości dotyczących wymiaru podatku o nierzeczywiste czy nieaktualne dane ewidencyjne powinny podążać w kierunku całkowitego związania danymi w Egib wymiaru podatku od nieruchomości w zakresie przedmiotowym.

Za powyższym przemawiają przede wszystkim względy pragmatyczne: wymiar podatku od nieruchomości byłby w znacznym stopniu uproszczony i przyspieszony. Organ podatkowy nie byłby zmuszony przeprowadzać często długotrwałego postępowania wyjaśniającego w celu określenia powierzchni i przeznaczenia danego przedmiotu opodatkowania, a wystarczające byłoby posłużenie się danymi z Egib. Zalety takiego rozwiązania dla ekonomiki procesowej są oczywiste. Co więcej, należy zwrócić uwagę na to, że dane w Ewidencji są wprowadzane w oparciu o dokumenty zweryfikowane w toku innych postępowań i na podstawie wytycznych zawartych w powszechnie obowiązujących aktach prawnych oraz na to, iż Ewidencja jest jawna, zasada przyjmowania danych z ewidencji jako podstawy opodatkowania nieruchomości wydaje się być zgodna z zasadą legalizmu i zasadą zaufania obywateli do państwa. Takie rozwiązanie powinno zapewnić transparentność, przewidywalność i skuteczność działania organów podatkowych, przy tym wykluczając ewentualne błędy, które mogłyby pojawić się w związku z błędną oceną materiału dowodowego przez pracowników organów podatkowych, którzy nie posiadają uprawnień ani wiedzy w zakresie prawa geodezyjnego. Ponadto takie rozwiązanie wydaje się być racjonalne z perspektywy spójności prawa. Mianowicie u.p.o.l. jest elementem całego systemu prawnego, a odwołanie się w ustawach podatkowych do innych przepisów jest częstym zabiegiem legislacyjnym. Wówczas przepisy regulujące dany przedmiot opodatkowania (p.g.k. i rozporządzenie Egib) oraz ustawa podatkowa (u.p.o.l.) w sposób usankcjonowany posługiwałyby się takimi samymi definicjami. Jednocześnie odniesienie się do przepisów specjalistycznych w miejscu autonomicznego wprowadzania definicji w ustawie podatkowej może zwiększyć obiektywizm i jednoznaczność przy określaniu przedmiotu opodatkowania.

Mając powyższe na uwadze, kompleksowe odwołanie się do Egib w zakresie ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości można uznać za pożądany zabieg legislacyjny, który powinien go w znacznym stopniu uprościć oraz rozwiązać wątpliwości co do charakteru Ewidencji. Dla dochowania rękojmi wiary publicznej ksiąg wieczystych konieczne jest jednak, by w u.p.o.l. wyraźnie wskazane było, iż wiążące dla wymiaru podatku od nieruchomości są wyłącznie dane przedmiotowe z Egib. Taki scenariusz wymaga jednak dwóch szeregu zastrzeżeń:

1. z uwagi na zasadę wyłączności ustawowej w stanowieniu podatków takie rozwiązanie byłoby możliwe tylko i wyłącznie gdyby regulacje dotyczące Egib rzutujące na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości były uregulowane ustawowo (preferencyjnie gdyby Egib została umieszczona w odrębnej ustawie).
2. w celu zachowania spójności obu aktów prawnych, tj. u.p.o.l. i ustawy o Egib, w ustawie podatkowej należałoby zrezygnować z części własnych definicji (przykładowo powierzchni użytkowej).

Wówczas ustawa podatkowa oraz ustawa o Egib byłyby wobec siebie komplementarne i spójne. Rozwiązanie byłoby prawidłowe w myśl art. 217 Konstytucji z uwagi na wyraźne odesłanie, a przepisy ustawy o Egib zostałyby inkorporowane do ustawy podatkowej (co wymagałoby zachowania dla niej takich samych standardów legislacyjnych). Jednocześnie tak jak udowodniono w rozdziale 4, w przypadku gdyby Egib była nieaktualna w wyniku nieprawidłowości organu ewidencyjnego, to jeżeli wymiar podatku na danych ewidencyjnych byłby rażąco niesprawiedliwy dla podatnika, istnieje możliwość przełamania materialnego związania danymi ewidencyjnymi, co ogranicza wątpliwości natury aksjologicznej tego rozwiązania. Niemniej jednak rozwój Ewidencji powinien stopniowo ten problem marginalizować.

Bibliografia

Pisma zwarte

1. Antonow D., *Wybrane problemy wykładni prawa podatkowego*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa profesora Ryszarda Mastalskiego*, W. Miemiec (red.), Wrocław 2009.
2. Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2017.
3. Bieniek G., Rudnicki S., *Nieruchomości. Problematyka prawna*, Warszawa 2009.
4. Bończyk-Kucharczyk E., *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, Warszawa 2018.
5. Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004.
6. Borszowski P., K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016.
7. Brzeziński B., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007.
8. Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
9. Dauter B. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006.
10. Despot-Mładanowicz A., [w:] *Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Komentarz*, M. Wierzbowski, A. Plucińska-Filipowicz (red.), Warszawa 2018.
11. Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
12. Dębowska-Romanowska T., *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] *Studia z dziedziny prawa podatkowego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego*, B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), Toruń 1999.
13. Dolata S., *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Opole 1999.
14. Drgas E., [w:] *Prawo podatkowe*, J. Głuchowski (red.), Toruń 1993.
15. Duda M., [w:] *System organów podatkowych w Polsce*, P. Smoleń (red.), Warszawa 2009.
16. Działocha K. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz I wstęp, art. 1–29*, L. Garlicki, M. Zubik (red.), Warszawa 2016.
17. Dzięgiel-Matras M., Kmiecik H., Zenc R., *Podatki lokalne 2016*, Warszawa 2015.
18. Dzwonkowski H., *Prawo podatkowe*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2013.
19. Etel L., [w:] *Prawo podatkowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2008.
20. Etel L., Dowgier R., *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013.

21. Etel L., *Modele opodatkowania nieruchomości*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, D. Słowikowska (red.), Lublin 2004.
22. Etel L., *Ogólna charakterystyka systemów opodatkowania nieruchomości*, [w:] *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, L. Etel (red.), Warszawa 2003.
23. Etel L., *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012.
24. Etel L., *Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2012.
25. Felcenloben D., *Granice nieruchomości i sposoby ich ustalania*, Warszawa 2013.
26. Felcenloben D., *Kataster Nieruchomości rejestrem publicznym*, Katowice 2009.
27. Fojcik-Mastalska E., Mastalski R., *Źródła prawa podatkowego w świetle przepisów Konstytucji z 2 kwietnia 1997 roku*, [w:] *Studia z dziedziny prawa podatkowego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego*, B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), Toruń 1999.
28. Gawrońska K., *Ewidencja gruntów i budynków a opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, rolnym oraz leśnym*, [w:] *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, M. Popławski (red.), Warszawa 2008.
29. Glumińska-Pawlic J., *Ulgi i zwolnienia podatkowe jako formy pomocy publicznej udzielanej przez organy samorządowe*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa profesora Ryszarda Mastalskiego*, W. Miemiec (red.), Wrocław 2009.
30. Głuszak M., Marona B., *Podatek katastralny. Ekonomiczne uwarunkowania reformy opodatkowania nieruchomości*, Warszawa 2015.
31. Gniewek E., [w:] *System Prawa Prywatnego tom 4*, E. Gniewek (red.), Warszawa 2005.
32. Gniewek E., *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2010.
33. Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
34. Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003.
35. Goraj S., *Historia katastru nieruchomości w Polsce* [w:] *Wybrane aspekty prawne i organizacyjne polskiego katastru nieruchomości*, Olsztyn 2015.
36. Gryszczyńska A. [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne. Komentarz*, Warszawa 2013.
37. Hanusz A., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2006.
38. Hycner R., *Zagadnienia geodezyjno-prawne gospodarki nieruchomościami*, Katowice 2006.
39. Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2009.
40. Jennings M.M., *Real Estate Law*, Mason 2011.
41. Kalin C.H., *International Real Estate Handbook. Acquisition, ownership and sale of real estate. Residence, tax and inheritance law*, Zurych 2005.

42. Karabin M., *Analiza porównawcza funkcjonowania struktur organizacyjnych katastru w Polsce oraz w wybranych krajach Unii Europejskiej* [w:] *Gospodarka nieruchomościami i kataster. Wybrane problemy*, K. Soboloweska-Mikulska (red.), Warszawa 2014.
43. Klat-Górska E., [w:] *Kodeks Cywilny. Komentarz. Tom II Własność i inne prawa rzeczowe (art. 126–352)*, M. Habdas, M. Fras (red.), Warszawa 2018.
44. Koman A., *Zmiana zakresu przedmiotowego podatku rolnego w świetle nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, [w:] *Podatki i opłaty samorządowe. Aktualne problemy dogmatyczne i orzecznicze*, A. Niezgoda, J. Barczak, P. Szczęśniak (red.), Lublin 2016.
45. Konieczna J., *Czynniki warunkujące zmiany w funkcjonowaniu katastru nieruchomości* [w:] *Wybrane aspekty prawne i organizacyjne polskiego katastru nieruchomości*, Olsztyn 2015.
46. Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004.
47. Kosikowski C., *Ustawa daninowa w świetle standardów konstytucyjnych* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa profesora Ryszarda Mastalskiego*, W. Miemieć (red.), Wrocław 2009.
48. Kosikowski C., *Ustawa podatkowa: geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładani, wykonywanie*, Warszawa 2006.
49. Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
50. Łuczyński R., *Modernizacja ewidencji gruntów i budynków w aspekcie wymagań współczesnego katastru*, [w:] *Gospodarka nieruchomościami i kataster. Wybrane problemy*, Katarzyna Soboloweska-Mikulska (red.), Warszawa 2014.
51. Machalica-Drozdek K., *Stosunek prawny zobowiązania celno-podatkowego w obrocie towarowym z zagranicą*, Warszawa 2015.
52. Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
53. Mastalski R., *Konstytucyjne podstawy opodatkowania*, [w:] *Konstytucyjne podstawy systemu prawa*, W. Wyrzykowski (red.), Warszawa 2001.
54. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2013.
55. Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
56. Mastalski R., *System instytucji prawno-finansowych PRL. T. 3 Instytucje budżetowe. Cz. 2. Dochody i wydatki budżetowe*, Marian Weralski (red.), Wrocław 1985.
57. Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016.
58. Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995.

59. Mischczuk M., *System podatków i opłat samorządowych*, Warszawa 2009.
60. Mizera S., Ramus W., *Ewidencja i gospodarka terenami. Zbiór przepisów z objaśnieniami*, Warszawa 1978.
61. Modrzejewski A., *Udostępnianie zarządowi spółki komunalnej danych z rejestrów prowadzonych przez organy jednostek samorządu terytorialnego celem weryfikacji informacji zawartych w deklaracji „śmieciowej”* [w:] *Jawność w samorządzie terytorialnym*, B. Dolnicki (red), Warszawa 2015.
62. Modzelewski W., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Warszawa 2001.
63. Morawski W. [w:] *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, W. Morawski (red.), Warszawa 2013.
64. Morawski W., *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, W. Morawski (red.), Gdańsk 2013.
65. Morawski W., *Znaczenie treści ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009.
66. Nita A., *Ciężar dowodzenia w prawie podatkowym* [w:] *Obrót powszechny i gospodarczy. Problemy podatkowoprawne*, I. Ramus (red.), Toruń 2014.
67. Nowacki J., Tobor Z., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1994.
68. Niewiadomski Z., *Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne. Komentarz*, Warszawa 2013.
69. Nykiel W., *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku. Wybrane zagadnienia*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, A. Gomułowicz, J. Małecki (red), Poznań 2003.
70. Nykiel W., *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Studia z dziedziny prawa podatkowego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego*, B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), Toruń 1999.
71. Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.
72. Ostaszewski J., *Racjonalny system podatkowy*, [w:] *Teoretyczne podstawy reformy podatkowej w Polsce*, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, J. Ostaszewski (red.), Warszawa 2004.
73. Ostaszewski J., *System podatków samorządowych*, [w:] *Teoretyczne podstawy reformy podatkowej w Polsce*, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, J. Ostaszewski (red.), Warszawa 2004.
74. Owczarek-Szpakowska G., *Podatek od nieruchomości. Funkcjonowanie i model docelowy*, Bydgoszcz 2012.
75. Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017.
76. Pessel R., *Nieruchomości Skarbu Państwa*, Warszawa 2008.

77. Pietrasz P., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2017.
78. Popławski M., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2017.
79. Popławski M., *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, M. Popławski (red.), Białystok 2007.
80. Radvan M., *Słowacki system opodatkowania nieruchomości*, [w:] *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, L. Etel (red.), Warszawa 2003.
81. Radzio W. [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne. Komentarz*, Warszawa 2013.
82. Rosiński R., *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Warszawa 2008.
83. Rostkowski J., *Prawo gruntowe w praktyce*, Warszawa 1988.
84. Sokolewicz W., Zubik M. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz I wstęp, art. 1–29*, L. Garlicki, M. Zubik (red.), Warszawa 2016.
85. Stawecki T., *Rejestry publiczne. Funkcje instytucji*, Warszawa 2005.
86. Stefańska E. [w:] *Prawo geodezyjne i kartograficzne. Komentarz*, J. Lang, J. Maćkowiak, T. Myśliński, E. Stefańska(red.), Warszawa 2018.
87. Strzelec D., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013.
88. Szczodorski G., *Polski system podatkowy*, Warszawa 2007.
89. Śmiałkowska-Uberman Z., *Zarys prawa cywilnego dla geodetów*, Kraków 1997.
90. Trysuła A., *Kataster nieruchomości w zarządzaniu kryzysowym* [w:] *Wybrane aspekty prawne i organizacyjne polskiego katastru nieruchomości*, Olsztyn 2015.
91. Walkowski G.K., *System polskiego prawa podatkowego w praktyce. Wybrane Zagadnienia. Tom VII Źródła polskiego prawa podatkowego. Część czwarta Podatki w dwudziestoleciu międzywojennym (1918-1939)*, Bydgoszcz 2013.
92. Wójtowicz K., *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Lublin 2007.

Czasopisma

1. Anderson N.B., *Property tax limitations: an interpretive review*, „National Tax Journal” 2006, Vol. LIX, nr 3.
2. Atuahene B., *„Our taxes are too damn high”: institutional racism, property tax, and the fair housing act*, „Northwestern University Law Review” 2018, Vol. 112, nr 6.
3. Berger C., *Determining Market Value: Reconciling the Three Approaches to Real Estate Valuation for Ad Valorem Taxes*, „Journal of State Taxation” 2007, nr 3.
4. Biskupski M., Dzwonkowski H., *Znaczenie ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru zobowiązania w podatku od nieruchomości (przyczynek dla problematyki formalne teorii dowodów w prawie podatkowym)*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 10.

5. Bogucki S., Winiarski K., *Zakres związanie danymi z ewidencji gruntów i budynków w sprawach wymiaru podatków lokalnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, nr 2.
6. Borsiak M., „*Promieniowanie*” *Konstytucji*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2016, t. XCVIII.
7. Brzeziński B., *Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2007r., I SA/Wr 819/07*, „Przegląd Orzecnictwa Podatkowego” 2008, nr 3.
8. Brzeziński B., Nita A., *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011r. (P33/09)*, „Przegląd Orzecnictwa Podatkowego” 2013, nr 1.
9. Chorążewska A., Dolnicki B., *Kilka uwag o stanowieniu i wykładni przepisów prawa podatkowego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 7-8.
10. Dowgier R., Popławski M., *Opodatkowanie gruntów pod wodami wybrane problemy*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 9.
11. Dowgier R., *Spór na tle definicji legalnej powierzchni użytkowej*, „Nieruchomości” 2006, nr 4.
12. Dudar G., *Glosa*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 7-8.
13. Dudra D., *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 grudnia 2003r., III SA 1209/01. Ulga kościelna historyczne przepisy, aktualne problemy*, „Glosa” 2004, nr 7.
14. Etel L., *Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 6.
15. Etel L., Dowgier R., *Ciąg dalszy problemów z opodatkowaniem kondygnacji*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 2.
16. Felcenloben D., *Gleboznawcza klasyfikacja gruntów zasady aktualizacji danych*, „Samorząd Terytorialny” 2012.
17. Felcenloben D., *Odpowiedzialność odszkodowawcza starosty za szkody powstałe w wyniku wydania wadliwej dokumentacji geodezyjnej i kartograficznej*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 3.
18. Felcenloben D., *Weryfikacja prac geodezyjnych i kartograficznych*, „Samorząd Terytorialny” 2017, nr 1–2.
19. Felcenloben D., *Wpis do katastru nieruchomości jako instytucja prawa*, „Rejent” 2010, nr 5.
20. Felcenloben D., *Wyłączenie gruntów z produkcji rolnej w kontekście aktualizacja ewidencji gruntów i budynków*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 4.
21. Felcenloben D., *Zadania katastru nieruchomości jak rejestru publicznego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 2.
22. Felcenloben D., *Zasady udostępniania danych z katastru nieruchomości*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 9.

23. Firlej K., Firlej C., *Porównanie systemów opodatkowanie nieruchomości w Unii Europejskiej*, „Progress in Economic Sciences” 2014, nr 1.
24. Garlicki L., *Sądy a Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, „Przegląd Sądowy” 2016, nr 7-8.
25. Giertz J.F., *The property tax bound*, „National Tax Journal” 2006, Vol. LIX, nr 3
26. Gomulowicz A., *Wybrane zagadnienia prawodawstwa podatkowego*, „Przegląd legislacyjny” 1999, nr 1.
27. Gózdź K., Parzyński Z., Radzio W., *Polski Kataster jako element INSPIRE*, „Roczniki Geomatyki” 2014, nr 1.
28. Grzybowski T., *Granice wykładni systemowej prawa podatkowego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2018, nr 1.
29. Hanusz A., *Istota domniemania faktycznego w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Sądowy” 2011, nr 3.
30. Hanusz A., *Zwolnienia i wyłączenia w podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 12.
31. Hayashi A.T., *Property taxes and their limits: evidence from New York City*, „Stanford Law & Policy Review” 2014, Vol. 25:33.
32. Hoffman P., *Dane i informacje z ewidencji gruntów i budynków a księgi wieczyste*, „Rejent” 2002, nr 5.
33. Jędrzejewska-Szmeł D., *Podatek katastralny II Rzeczypospolitej*, „Nieruchomości” 2004, nr 11.
34. Kabat A., *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych uwarunkowania ustrojowe i aspekt orzeczniczy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 2.
35. D.A. Kenyon, A.H. Langley, B.P. Paquin, *Property tax incentive pitfalls*, „National Tax Journal” 2012, Vol. LXV, nr 4.
36. Koperkiewicz-Mordel K., *Stanowienie przez rady gmin zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych*, „Finanse Komunalne” 2005, nr 1-2.
37. Kosikowski C., *Glosa do wyroku z 3 IV 2001, K 32/99*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 7.
38. Kosikowski C., *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7.
39. Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2001, nr 2.
40. Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie TK. Najnowsze tendencje*, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 1.
41. Kulicki J., *Konstytucyjne podstawy nakładania podatków (zarys wybranych problemów)*, „Prawo Spółek” 2000, nr 3.

42. Ladd H.F., Bradbury K.L., *City taxes and property tax bases*, „National Tax Journal” 1988, Vol. XLI, nr 4.
43. Łoboz M., *Postępowanie o rozgraniczenie nieruchomości. Aspekty Praktyczne*, „Przegląd Sądowy” 2012, nr 1.
44. Mansberger R., Seher W., *Land administration and land consolidation as a part of Austrian land management*, „EU Agrarian Law” 2017, nr 2.
45. Mariański A., *Swobodna czy dowolna ocena dowodów teoria a praktyka*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 8.
46. Mączyński D., *Niekonstytucyjność przepisów o podatku akcyzowym*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 10.
47. Mika M., *Historia katastru polskiego*, „Infrastruktura i Ekologia Terenów Wiejskich” 2010, nr 6.
48. Mikołajewicz J., *Klasyfikacje statystyczne a obciążenia podatkowe podstawy formalnoprawne*, „Glosa” 1997, nr 6, s. 6–8.
49. Musiał K., *Opodatkowanie wieczystego użytkowania gruntów w podatku od nieruchomości, czyli o złudnej autonomii prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 4.
50. Ninard G., *Aktualizacja użytków gruntowych*, „Nowe Zeszyty Samorządowe. Opinie prawne” 2013, nr 6.
51. Ninard G., *Udział klasyfikatora w procedurze gleboznawczej klasyfikacji gruntów*, „Samorząd Terytorialny” 2014, nr 3.
52. Nowak I., Nowak A., *Podstawa konstytucyjna do nakładania podatków*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2008, nr 1-2.
53. Pahl B., *Dane z ewidencji gruntów i budynków a wymiar podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 7-8.
54. Pahl B., *Data zmiany ewidencji gruntów i budynków a zmiana zasad opodatkowania nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 12.
55. Pahl B., *Hale magazynowo namiotowe a przedmiot podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2017, nr 9.
56. Pahl B., *Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach dotyczących podatku od środków transportowych wybrane zagadnienia*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4.
57. Pahl B., *Powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego w podatku od środków transportowych*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 7-8.
58. Pahl B., *Problematyka opodatkowania budynków i lokali garażowych*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 4.

59. B. Pahl, *Problematyka wygaśnięcia obowiązku podatkowego w podatku od środków transportowych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 1.
60. B. Pahl, *Wybrane problemy związane ze stosowaniem zwolnień w podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 9.
61. Pahl B., *Zasady ewidencjonowania budynków i ich wpływ na realizację podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 6.
62. Pahl B., *Zmiany w zakresie opodatkowania gruntów pod wodami*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 6.
63. Radziewicz P., *Wzruszenie „domniemania konstytucyjności” aktu normatywnego przez Trybunał Konstytucyjny*, „Przegląd Sejmowy”, 2008, nr 5.
64. Radzikowski K., *Znaczenie ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru podatków lokalnych*, „Doradca Podatkowy” 2014, nr 5.
65. Radzikowski K., *Błędy i uchybienia organu ewidencyjnego a związanie wymiaru podatków lokalnych danymi z ewidencji gruntów i budynków*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 10.
66. Radzikowski K., *Ewidencja gruntów i budynków a wymiar podatków lokalnych problem rozgraniczenia zakresu przedmiotowego podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym do końca 2006r.*, „Finanse Komunalne” 2013, nr 11.
67. K. Radzikowski, *Ewidencja gruntów i budynków a wymiar podatków lokalnych problem rozgraniczenia zakresu przedmiotowego podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym od 01.01.2007r.*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 3.
68. Radzikowski K., *Ewidencja gruntów i budynków materialnoprawny element konstrukcji podatków czy środek dowodowy*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 5.
69. Radzikowski K., *Materialnoprawne i proceduralne związanie podatków lokalnych ewidencją gruntów i budynków oraz księgą wieczystą relacja danych ewidencyjnych wobec danych wieczystoksięgowych z perspektywy podatkowej*, „Samorząd Terytorialny” 2017, nr 7-8.
70. Radzikowski K., *Moc dowodowa ewidencji gruntów i budynków w postępowaniach dotyczących podatków lokalnych*, „Samorząd Terytorialny” 2014, nr 10.
71. Radzikowski K., *Odrzucenie danych z ewidencji gruntów i budynków na potrzeby wymiaru podatków lokalnych w świetle najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Samorząd Terytorialny” 2016, nr 4.

72. Radzikowski K., *Odrzucenie na potrzeby wymiaru podatków lokalnych dokumentu urzędowego w postaci ewidencji gruntów i budynków. Glosa do wyroków NSA z dnia 5 czerwca 2014r. (II FSK 1581/12 i II FSK 1889/13)*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 1-2.
73. Radzikowski K., *Rola ewidencji gruntów i budynków przy rozgraniczaniu budynku i budowli jako przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości (casus myjni samochodowej). Glosa do wyroków NSA z 7.09.2016r., II FSK 2806/14, II FSK 663/15 i II FSK 2131/15*, „Finanse Komunalne” 2017, nr 11.
74. Radzikowski K., *Wymiar podatków lokalnych w razie pominięcia obiektu w ewidencji gruntów i budynków*, „Podatki i Opłaty Lokalne” 2015, nr 1.
75. Radzikowski K., *Związanie danymi z ewidencji gruntów i budynków wymiaru podatku od nieruchomości w zakresie budynków i lokali mieszkalnych oraz pomieszczeń do nich przynależnych. Glosa do wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13.02.2014r., II FSK 310/12 i II FSK 311/12*, „Finanse Komunalne” 2015, nr 4.
76. Romińska A., *Dane z ewidencji gruntów i budynków a wymiar podatku od nieruchomości*, „Doradca Podatkowy” 2012, nr 10.
77. Siciński P., *Oznaczenie Nieruchomości Gruntowej cz. 1*, „Nieruchomości” 2008, nr 12.
78. Siciński P., *Oznaczenie Nieruchomości Gruntowej cz. 2*, „Nieruchomości” 2009, nr 1.
79. Strzelec D., *Zasada równej mocy dowodowej a legalne (ustawowe) teorie dowodowe w sprawach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 7.
80. Strzelec D., *Zasady postępowania dowodowego uwagi o stosowaniu prawa przyczynkiem do dyskusji nad kształtem przyszłych regulacji prawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 4.
81. Terra B., Wattel P., *European tax law*, Haga, Londyn, Boston 1997.
82. Trzciniński J., *Bezpośrednie stosowanie naczelných zasad Konstytucji przez sądy administracyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, 2011, nr 3.
83. Wąsiewicz Ł., Jarosz A., *Powstanie i ustanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6.
84. Wilkowski W., *Historia Katastru w Polsce*, „Przegląd Geodezyjny” 2005, nr 7.
85. Wolanin M., *Kataster 3 tysiące lat historii*, „Nieruchomości” 2010, nr 11.
86. Wolanin M., *Podstawowe pojęcia nieruchomości i działki gruntu, cz. II pojęcia działki gruntu*, „Nieruchomości” 2017, nr 5(12).
87. Wolanin M., *Podział nieruchomości rolnych i leśnych na cele inwestycyjne w ramach ustawy o gospodarce nieruchomościami, cz. I*, „Nieruchomości” 2009, nr 5.
88. Wolanin M., *Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno-ewidencyjnej po nowelizacji prawa cz. I – zakres przedmiotowy*, „Nieruchomości” 2016.

89. Wolanin M., *Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno-ewidencyjnej po nowelizacji prawa cz. II zakres podmiotowy*, „Nieruchomości” 2016, nr 10.
90. Wolanin M., *Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno-ewidencyjnej po nowelizacji prawa cz. III procedury aktualizacji danych ewidencyjnych*, „Nieruchomości” 2016, nr 11.
91. Wolanin M., *Wybrane problemy prawne praktyki geodezyjno-ewidencyjnej po nowelizacji prawa, cz. IV postępowanie aktualizacyjne*, *Nieruchomości* 2016, nr 12.
92. Wolanin M., *Wybrane zagadnienia materialnoprawne i prawnoprocesowe aktualizacji ewidencji gruntów i budynków, cz. I Charakter danych ewidencji gruntów i budynków oraz zakres ich wykorzystania*, „Nieruchomości” 2015, nr 4.
93. Wolanin M., *Wybrane zagadnienia materialnoprawne i prawnoprocesowe aktualizacji ewidencji gruntów i budynków, cz. II normatywne instrumenty uzyskiwania danych ewidencyjnych przez starostę*, „Nieruchomości” 2015, nr 5.
94. Wołowicz T., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budynków i gruntów wpisanych do rejestru zabytków*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 3.
95. Wołowicz T., Rzeško D., *Sposób użytkowania domku letniskowego a podatek od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 11.
96. Zając D., *Specyfika francuskiego systemu katastralnego*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 1-2.
97. Zalewski D., *Kontrowersje wokół wykorzystania dowodów z innych postępowań*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7.
98. Żak M., *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości cz. 1*, „Nieruchomości” 2011 nr 2.
99. Żak M., *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości cz. 2*, „Nieruchomości” 2011 nr 3.

Akty prawne

1. Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 14 stycznia 1936r. o podatku od nieruchomości, Dz. U. RP, nr 3, poz. 14.
2. Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 4 listopada 1936r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym, Dz. U. RP, nr 85, poz. 593.
3. Dekret z dnia 2 lutego 1955r. o ewidencji gruntów i budynków, Dz. U. Nr 6, poz. 32.
4. Dekret z dnia 20 maja 1955r. o podatkach i opłatach terenowych, Dz. U. z 1955r., nr 21, poz. 136.
5. Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz. U. z 1947r., nr 40, poz. 198.
6. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997r. Dz. U. z 1997r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

7. Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 2 listopada 2015r. w sprawie bazy danych obiektów topograficznych oraz mapy zasadniczej, Dz. U. 2015r., poz. 2028.
8. Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 21 października 2015r. w sprawie powiatowej bazy GESUT i krajowej bazy GESUT, Dz. U. 2015r., poz. 1938.
9. Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 29 listopada 2013r. zmieniające rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów i budynków, Dz. U. z 2013r., poz. 1551.
10. Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 5 września 2013r. w sprawie organizacji i trybu prowadzenia państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, Dz. U. z 2013r., poz. 1183.
11. Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 9 stycznia 2012r. w sprawie ewidencji miejscowości, ulic i adresów, Dz. U. z 2012r., poz. 125.
12. Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego Budownictwa z dnia 29 marca 2001r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków, Dz. U. z 2016r., poz. 1034 ze zm.
13. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 15 lutego 2016r. w sprawie zakładania i prowadzenia ksiąg wieczystych w systemie teleinformatycznym, Dz. U. z 2016r., poz. 312 ze zm.
14. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 23 grudnia 2015r. Regulamin urzędowania sądów powszechnych, Dz. U. z 2015r., poz. 2316 ze zm.
15. Rozporządzenie Ministrów Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa oraz Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z dnia 17 grudnia 1996r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków, Dz. U. z 1996r., nr 158, poz. 813.
16. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej", t.j. Dz. U. z 2016r., poz. 283.
17. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2012r. w sprawie państwowego rejestru granic i powierzchni jednostek podziałów terytorialnych kraju, Dz. U. z 2012r., poz. 199.
18. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 września 2012r. w sprawie gleboznawczej klasyfikacji gruntów, Dz. U. z 2012r., poz. 1246.
19. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 stycznia 2013r. w sprawie zintegrowanego systemu informacji o nieruchomościach, Dz. U. 2013r., poz. 249.
20. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), Dz. U. z 1999r., nr 112, poz. 1316 ze zm.
21. Ustawa z dnia 28 września 1991r. o lasach, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 2129.
22. Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 2174, ze zm..

23. Ustawa z dnia 14 marca 1985r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. z 1985r., nr 12, poz. 50.
24. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 1845 ze zm.
25. Ustawa z dnia 30 października 2002r. o podatku leśnym, t.j. Dz. U. z 2017r., poz. 1821 ze zm.
26. Ustawa z dnia 15 listopada 1984r. o podatku rolnym, t.j. Dz. U. z 2017r., poz. 1892 ze zm.
27. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 1314 ze zm.
28. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 1025 ze zm.
29. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 2096 ze zm.
30. Ustawa z dnia 17 listopada 1964r. - Kodeks postępowania cywilnego, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 1360.
31. Ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, t.j. Dz. U. z 2017r., poz. 570 ze zm.
32. Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 380 ze zm.
33. Ustawa z dnia 7 lipca 1994r. - Prawo budowlane, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 1276 ze zm.
34. Ustawa z dnia 17 maja 1989r. Prawo geodezyjne i kartograficzne, t.j. Dz. U. z 2017r. poz. 2101 ze zm.
35. Ustawa z dnia 18 grudnia 2003r. o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności, t.j. Dz. U. z 2017r. poz. 1853.
36. Ustawa z dnia 19 grudnia 1975r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych, Dz. U. z 1975r., nr 45, poz. 229.
37. Ustawa z dnia 20 czerwca 1997r. Prawo o ruchu drogowym, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 1990 ze zm.
38. Ustawa z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego, t.j. Dz. U. z 2014r. poz. 150, z 2015r. poz. 1322 i 1777 oraz z 2016r. poz. 8
39. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 800 ze zm.
40. Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, t.j. Dz. U. z 2015r. poz. 460, ze zm.
41. Ustawa z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej, t.j. Dz. U. z 2013r. poz. 934, ze zm.

42. Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997r. o gospodarce nieruchomościami, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 2204 ze zm.
43. Ustawa z dnia 23 lipca 2003r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 2067.
44. Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 716 ze zm.
45. Ustawa z dnia 24 marca 1920 r. o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców, t.j. Dz. U. z 2017r. poz. 2278.
46. Ustawa z dnia 26 lutego 1951r. o podatkach terenowych, Dz. U z 1951r., nr 14, poz. 110.
47. Ustawa z dnia 26 lutego 1982r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej, Dz. U. z 1982r. nr 7, poz. 55.
48. Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, t.j. Dz. U. z 2017r. poz. 1073
49. Ustawa z dnia 28 grudnia 1989r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, Dz. U. z 1989r., nr 74, poz. 443.
50. Ustawa z dnia 29 czerwca 1995r. o statystyce publicznej, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 997 ze zm.
51. Ustawa z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych, t.j. Dz. U. z 2017r. poz. 1161.
52. Ustawa z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych, t.j. Dz. U. z 2015r. poz. 909, 1338 i 1695 oraz z 2016r. poz. 904.
53. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, t.j. Dz. U z 2018r., poz. 1302 ze zm.
54. Ustawa z dnia 4 marca 2010r. o infrastrukturze informacji przestrzennej, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 1472.
55. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998r. o samorządzie województwa, tj. Dz. U. z 2017r., poz. 2096 ze zm.
56. Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, t.j. Dz. U. z 2017r., poz. 1376 ze zm.
57. Ustawa z dnia 6 lipca 1982r. o księgach wieczystych i hipotece, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 1916 ze zm.
58. Ustawa z dnia 8 lipca 2010 r. o szczególnych zasadach przygotowania do realizacji inwestycji w zakresie budowli przeciwpowodziowych, t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 433 ze zm.
59. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym, Dz.U. z 1993r. nr 11 poz. 50.
60. Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o rewitalizacji, t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 1398.

61. Zarządzenie Ministrów Rolnictwa i Gospodarki Komunalnej z dnia 20 lutego 1969r. w sprawie ewidencji gruntów, M. P. Nr 11, poz. 98.

Orzecznictwo

1. Orzeczenie TK z dnia 11 kwietnia 1994r., sygn. K 10/93.
2. Orzeczenie TK z dnia 19 października 1988r., sygn. UW 4/88.
3. Postanowienie SN z 16.2.2012r., sygn.. IV CSK 272/11.
4. Postanowienie SN z dnia 2 lipca 2004r., sygn. II CK 265/04.
5. Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 18 listopada 2013r., sygn. II FPS 2/13.
6. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 czerwca 2010r. sygn. III SA/Gd 114/10.
7. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 czerwca 2011r., sygn. I GSK 308/10.
8. Wyrok NSA w Warszawie w wyroku z dnia 2 grudnia 2003r., sygn.. III SA 1209/01.
9. Wyrok NSA z 12 grudnia 2017r., sygn. II FSK 2838/15.
10. Wyrok NSA z 15 kwietnia 2008r., sygn. II FSK 372/07.
11. Wyrok NSA z 16 listopada 2017r., sygn. II FSK 1600/17.
12. Wyrok NSA z 20 marca 2018r., sygn. II FSK 458/16.
13. Wyrok NSA z 20 marca 2018r., sygn. II FSK 738/16.
14. Wyrok NSA z 20 marca 2018r., sygn. II FSK 860/16.
15. Wyrok NSA z 21 września 2017r., sygn. I OSK 472/17.
16. Wyrok NSA z dnia 11 lipca 2012r., sygn. II FSK 2632/10).
17. Wyrok NSA z dnia 11 lipca 2012r., sygn. II FSK 2632/10.
18. Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2008r., sygn. II FSK 1473/06.
19. Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2017r., sygn. II FSK 2838/15.
20. Wyrok NSA z dnia 12 maja 2017r., sygn. II FSK 1130/15.
21. Wyrok NSA z dnia 12 maja 2017r., sygn. II FSK 1130/15.
22. Wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2018r., sygn. II FSK 3567/15.
23. Wyrok NSA z dnia 13 października 2016r., sygn. II FSK 2487/14.
24. Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2010r., sygn. II FSK 1243/08.
25. Wyrok NSA z dnia 14 lipca 2016r., sygn. II FSK 1300/14.
26. Wyrok NSA z dnia 14 listopada 2007r., sygn. I OSK 1488/06.
27. Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2008r., sygn. I OSK/666/07.
28. Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2017r., sygn. II FSK 3062/15.
29. wyrok NSA z dnia 16 lutego 2018r., sygn. II FSK 1711/17.
30. Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2010r., sygn. II FSK 1489/09.

31. Wyrok NSA z dnia 17 maja 2013r., sygn. II FSK 1721/11.
32. Wyrok NSA z dnia 17 maja 2013r., sygn. II FSK 1856/11.
33. Wyrok NSA z dnia 17 maja 2013r., sygn. II FSK 1858/11.
34. Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2010r., sygn. II GSK 990/09.
35. Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2011r., sygn. II FSK 1041/10.
36. Wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2011r., sygn. I OSK 959/10.
37. Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2014r., sygn. I FSK 416/13.
38. Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 1998r., sygn. II SA 1231/97.
39. Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2016r., sygn. II FSK 2521/15.
40. Wyrok NSA z dnia 20 marca 2018r., sygn. akt II FSK 718/106.
41. wyrok NSA z dnia 20 marca 2018r., sygn. II FSK 755/17.
42. Wyrok NSA z dnia 20 października 2009r., sygn. II OSK 1637/08.
43. Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2016r., sygn. I OSK 679/14.
44. Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2017r., sygn. I OSK 184/17.
45. Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2017r., sygn. I GSK 942/15.
46. Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2008r., sygn. I OSK 199/07.
47. Wyrok NSA z dnia 21 października 2015r., sygn. I OSK 254/14.
48. Wyrok NSA z dnia 21 października 2016r., sygn. II OSK 91/15.
49. Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2013r., sygn. I FSK 1150/11.
50. Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2016r., sygn. II FSK 2130/14.
51. Wyrok NSA z dnia 23 września 2014r., sygn. I OSK 385/13.
52. Wyrok NSA z dnia 23 września 2014r., sygn. I OSK 385/13.
53. Wyrok NSA z dnia 23 września 2014r., sygn. II FSK 2358/12.
54. Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2012r., sygn. II GSK 958/11.
55. Wyrok NSA z dnia 24 sierpnia 2017r., sygn. II FSK 950/17.
56. Wyrok NSA z dnia 26 października 2017r., sygn. II FSK 2665/15.
57. Wyrok NSA z dnia 26 września 2014r., sygn. II FSK 3102/12.
58. Wyrok NSA z dnia 27 maja 2011r., sygn. II FSK 129/10.
59. Wyrok NSA z dnia 28 lipca 2009r., sygn. I OSK 1044/08.
60. Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2016r., sygn. II FSK 2314/14.
61. Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2016r., sygn. II FSK 3470/13.
62. Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2017r., sygn. 1284/15.
63. Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2011r., sygn. I OSK 4/11.
64. Wyrok NSA z dnia 7 marca 2008r., sygn. I OSK 719/07).

65. Wyrok NSA z dnia 7 września 2016r., sygn. II FSK 2131/15
66. Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2017r., sygn. I FSK 1650/15.
67. wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2017r., sygn. II FSK 1360/15.
68. Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2012r., sygn. I OSK 1062/11.
69. Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2017r., sygn. II FSK 1898/15.
70. Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2017r., sygn. II FSK 1898/15.
71. Wyrok SN z 16 lutego 2012r., sygn. IV CSK 272/1.
72. Wyrok SN z dnia 11 sierpnia 2016r., sygn. I CSK 504/15.
73. Wyrok SN z dnia 22 października 1992r., sygn. akt III ARN 50/92.
74. Wyrok SN z dnia 26 stycznia 2005r., sygn. IV CK 414/04.
75. Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2000r., sygn. K 8/98.
76. Wyrok TK z dnia 13 września 2011r., sygn. P 33/09.
77. Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013r., sygn. K 7/12.
78. Wyrok TK z dnia 25 listopada 1997r., sygn.. K 26/97.
79. Wyrok TK z dnia 27 listopada 1997r., sygn.. U 11/97.
80. Wyrok TK z dnia 3 grudnia 1996r., sygn. K 25/95.
81. Wyrok TK z dnia 3 kwietnia 2001r., sygn. K 32/99.
82. Wyrok TK z dnia 5 stycznia 1999r., sygn. K 27/95.
83. Wyrok TK z dnia 6 marca 2002r., sygn. P 7/00.
84. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 września 1999r. sygn. U 1/98.
85. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011r., sygn. SK 62/08.
86. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2002r. sygn. K 33/01.
87. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 października 1999r. sygn. K 12/99.
88. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 maja 2016r., sygn. II SA/Bk 234/16.
89. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 kwietnia 2017r., I SA/Bd 240/17.
90. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 lutego 2017, sygn. I SA/Bd 529/16.
91. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 listopada 2017r., sygn. III Sa/Gd 293/17.
92. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 października 2008r., sygn. III SA/Gd 316/08.
93. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 stycznia 2018r., sygn. I Sa/Gd 1248/17.
94. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 kwietnia 2017r., sygn. I Sa/Gd 144/17
95. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 marca 2012r., sygn. I SA/Gd 62/12.
96. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 grudnia 2017r., sygn. I SA/Gd 1278/17.
97. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 listopada 2017r., sygn. I SA/Gd 1143/17.
98. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 listopada 2017r., sygn. III SA/Gd 557/17.

99. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 maja 2016r., sygn. III SA/Gd 703/15.
100. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 stycznia 2013r., II SA/GI 655/12.
101. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 lipca 2017r., sygn. I SA/GI 538/17.
102. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 31 sierpnia 2016r., II SA/GI 458/16.
103. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 czerwca 2017r., II SA/GI 165/17.
104. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 czerwca 2016r., sygn. I SA/GI 1469/15.
105. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 listopada 2017r., sygn. I SA/GI 753/17.
106. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 22 kwietnia 2015r., sygn. II SA/Ke 213/15.
107. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 28 lutego 2013r., sygn. II SA/Ke 59/13.
108. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 stycznia 2017r., sygn. III SA/Kr 942/16.
109. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 stycznia 2016r., sygn. I SA/Kr 1385/15).
110. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 lutego 2017r., sygn. III SA/Kr 1672/16.
111. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 lutego 2014r., sygn. I SA/Kr 1838/13.
112. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 października 2015r., sygn. I SA/Kr 1261/15.
113. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 października 2011r., sygn. III SA/Lu 344/11.
114. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 7 października 2010r., sygn. III SA/Lu 198/10.
115. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 marca 2012r., sygn. III SA/Łd 24/12.
116. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 października 2016r., sygn. I SA/Łd 710/16.
117. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 czerwca 2016r., sygn. III SA/Łd 1219/15.
118. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 stycznia 2005r., sygn.. III SA/Łd 663/04.
119. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 lutego 2018r., sygn. I SA/Ol 850/17.
120. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 16 maja 2018r., sygn. I Sa/Ol 144/18.
121. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 marca 2018r., sygn. I Sa/Ol 667/17.
122. Wyrok WSA w Opolu z dnia 8 listopada 2017r., sygn. I SA/Op 354/17,
123. Wyrok WSA w Opolu z dnia 8 listopada 2017r., sygn. I SA/Op 354/17.
124. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 maja 2011r., sygn. III SA/Po 778/10.
125. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 czerwca 2015r., sygn. II SA/Po 332/15.
126. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 listopada 2017r., sygn. I SA/Po 709/17.
127. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 grudnia 2017r., sygn. I SA/Po 1080/17.
128. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lutego 2014r., sygn. II SA/Po 1071/13.
129. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 listopada 2017r., sygn. IV SA/Po 726/17.
130. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 listopada 2007r., sygn. I SA/Po 421/07.
131. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 10 maja 2018r., sygn. I Sa/Rz 233/18.
132. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 12 grudnia 2017r., sygn. I SA/Rz 713/17.

133. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 19 grudnia 2017r., sygn. I SA/Rz 661/17.
134. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 19 grudnia 2017r., sygn. I SA/Rz 695/17.
135. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 19 września 2017r., sygn. I SA/Rz 487/17.
136. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 20 kwietnia 2017r., sygn. II Sa/Rz 1628/16.
137. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 20 listopada 2013r., sygn. II SA/Rz 937/13.
138. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 marca 2012r., sygn. II SA/Rz 59/12.
139. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 września 2008r., sygn. II SA/Rz 67/08.
140. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 marca 2018r., sygn. I SA/Sz 101/18.
141. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 października 2017r., sygn. II SA/Sz 990/17.
142. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 września 2010r., sygn. I SA/Sz 516/10.
143. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 października 2013r., sygn. I SA/Sz 641/13.
144. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 kwietnia 2018r., sygn. I SA/Sz 18/18.
145. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 kwietnia 2018r., sygn. I SA/Sz 18/18.
146. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 30 marca 2017r., sygn. I SA/Sz 1266/16.
147. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 grudnia 2017r., sygn. III SA/Wa 3611/16.
148. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 sierpnia 2017r., sygn. IV SA/Wa 2516/16).
149. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 stycznia 2017r., sygn. IV SA/Wa 2207/16.
150. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2015 r., sygn. IV SA/Wa 2607/15.
151. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lutego 2017r., sygn. III SA/Wa 120/16.
152. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 maja 2010r., IV SA/Wa 537/10.
153. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2015r., sygn. VIII SA/Wa 315/15.
154. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 września 2010r., sygn. IV SA/Wa 963/10.
155. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lipca 2013r., sygn. IV SA/Wa 1035/13.
156. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 sierpnia 2017r., sygn. III SA/Wa 2789/16.
157. Wyrok WSA we Wrocławiu z 7 lipca 2017r., sygn. I SA/Wr 237/17.
158. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 marca 2016r., sygn. I SA/Wr 1909/15.
159. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 października 2018r., sygn. I SA/Wr 798/17.
160. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 stycznia 2018r., sygn. I Sa/Wr 669/17.
161. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 maja 2011r., sygn. II Sa/Wr 131/11.
162. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 grudnia 2017r., sygn. I SA/Wr 338/17.
163. Wyrok WSA z Bydgoszczy z dnia 4 sierpnia 2015r., sygn. II Sa/Bd 118/15.
164. Wyroki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 26 kwietnia 1979r. (nr 6538/74) i z dnia 25 listopada 1999r. (nr 25594/94).

Inne

1. Druk 1082 uzasadnienia projektu <http://orka.sejm.gov.pl/proc5.nsf/opisy/1082.htm>, dostęp dnia 1 sierpnia 2018r.
2. GUS <https://stat.gov.pl/obszary--tematyczne/rachunki--narodowe/statystyka--sektora--instytucji--rzadowych--i--samorzadowych/gospodarka--finansowa--jednostek--samorzadu--terytorialnego--2016,5,13.html> dostęp na dzień 10 października 2018r.
3. <http://www.unece.org/fileadmin/DAM/hlm/documents/Publications/landadmin.devt.trends.e.pdf> dostęp na dzień 9 października 2018r.
4. <https://encyklopedia.pwn.pl/szukaj/ewidencja%20gruntów%20i%20budynków.html>, dostęp na dzień 9 października 2018r.
5. Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Prezydenta Miasta Wrocław z dnia 14 kwietnia 2016r., znak: WPO–KP.310.2.1.2016.KD.
6. Pismo Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru Ministerstwa Finansów z dnia 27 kwietnia 2005r., znak: LK–833/PP/05/BM6–605.
7. Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 21.10.2009r. odpowiedź na interpelację pana Romualda Ajchlera, posła na Sejm RP, z dnia 28.9.2009r. w sprawie naliczania podatku od nieruchomości w związku ze zmianą w ewidencji gruntów, nadesłaną przy piśmie marszałka Sejmu z dnia 8.10.2009r., znak: SPS–023–11882/09.
8. United Nations, Land administration in the UNECE region. Development trends and main principles, Geneva 2005.
9. Druk sejmowy nr 770 [http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/770/\\$file/770.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/770/$file/770.pdf) dostęp dzień 9 października 2018r.
10. Druk sejmowy 828 <http://orka.sejm.gov.pl/proc4.nsf/opisy/828.htm>, dostęp dnia 1 sierpnia 2018r.
11. Druk sejmowy 1082, <http://orka.sejm.gov.pl/proc5.nsf/opisy/1082.htm>, dostęp dnia 1 sierpnia 2018r.