

Leonard Etel

## **Opodatkowanie nieruchomości – kierunki pożądanых zmian**

### Streszczenie

W niniejszym artykule przedstawione są główne kierunki przebudowy polskiego systemu opodatkowania nieruchomości. Tworzące ten system trzy podatki, których wysokość jest uzależniona od powierzchni nieruchomości, powinny być zastąpione jednym podatkiem od wartości nieruchomości, wynikającej z katastru. Nie jest to jednak – z różnych powodów – możliwe do zrealizowania w najbliższym czasie. Jest to bowiem reforma niepopularna, kosztowna i wymagająca przygotowania odpowiedniej kadry. Wprowadzenie nowego podatku od nieruchomości nie jest zadaniem prostym – ograniczającym się do uchwalenia nowej ustawy i przepisów wykonawczych, które mogą wejść w życie bez szczególnych przygotowań. Podatek katastralny wymaga przygotowania wcześniej odpowiedniej „infrastruktury”, bez której nie może on normalnie funkcjonować. Wprowadzenie docelowego modelu opodatkowania nieruchomości wymaga nie tylko czasu i pieniędzy, ale i przekonania do niej społeczeństwa. W związku z tym reforma ta powinna być realizowana poprzez etapowe przekształcenie obowiązującego w Polsce systemu powierzchniowego w system oparty na wartości nieruchomości. Podjęcie działań w tym kierunku wymaga jednak przyjęcia założenia, że docelowo będzie w Polsce obowiązywał system opodatkowania bazujący na wartości nieruchomości. Etapowe wprowadzanie tej reformy zwiększy prawdopodobieństwo uzyskania akceptacji jej założeń przez społeczeństwo. Ewolucyjne przekształcanie podatku „od powierzchni” w podatek „od wartości” nieruchomości przyczyni się, jak należy sądzić, do zmniejszenia obaw podatników dotyczących ewentualnych skutków wprowadzenia podatku katastralnego. Rozszerzenie kręgu podmiotów zobligowanych do opłacania podatku od wartości nieruchomości, jeszcze

w ramach obowiązujących regulacji, zmniejszy naturalny opór podatników przed zaakceptowaniem nowych zasad opodatkowania nieruchomości. Efektu tego nie da się na pewno osiągnąć, wprowadzając, bez okresu przejściowego, nowe, diametralnie różne od obowiązujących unormowania, kierowane do bardzo szerokiego kręgu potencjalnych podatników przyzwyczajonych do obowiązujących zasad opłacania podatku od nieruchomości.

## Uwagi ogólne

Problematyka opodatkowania nieruchomości od przeszło 20 lat jest ciągle dyskutowana, z tym że jest to dyskusja całkowicie jałowa<sup>1</sup>. Mimo bowiem sformułowania już w 1994 r.<sup>2</sup> głównych założeń nowoczesnego systemu opodatkowania nieruchomości, nic w tym zakresie nie zrobiono i nic nie wskazuje na to, że coś się w najbliższym czasie zmieni<sup>3</sup>. Jest to zjawisko trudne do wytłumaczenia, zwłaszcza na podstawie zasadnych argumentów. Takim argumentem nie jest niepewność co do tego, jakie mają być podstawowe założenia nowego systemu opodatkowania nieruchomości. W tym zakresie nic nie trzeba wymyślać, a wystarczy jedynie przyjąć rozwiązania, które są stosowane prawie we wszystkich krajach europejskich<sup>4</sup>. Opodatkowanie nieruchomości bazuje na wartości tychże, wynikającej z katastru nieruchomości<sup>5</sup>. Polska też jest „skazana” na taki system, ponieważ w istocie rzeczy nie ma on alternatywy. No chyba, że za alternatywę uznamy obowiązujący obecnie w naszym kraju system powierzchniowy, gdzie podstawą opodatkowania majątku nieruchomego jest jego powierzchnia,

<sup>1</sup> Już na początku lat 90. ubiegłego wieku zwracano uwagę na potrzeby szybkiej reformy opodatkowania nieruchomości – szerzej L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998, s. 45 i n. Postulaty wówczas sformułowane są nadal aktualne – zob. R. Dowgier, L. Etel, *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 17 i n.

<sup>2</sup> Zob. „Szczegółowe założenia projektu ustawy o katastrze nieruchomości oraz opodatkowaniu nieruchomości” opracowane przez Zespół ds. Reformy Opodatkowania pod kierownictwem Z. Banasiaka, Warszawa, wrzesień 1994 r., oraz K. Duczkowska-Małysz, J. Kalisz, W. Modzelewski, B. Zdziennicki, *Tezy Międzyresortowego Zespołu Roboczego do spraw Reformy Opodatkowania Nieruchomości oraz Ewidencjonowania Nieruchomości*, Warszawa, maj 1995 r.

<sup>3</sup> Założenie reformy z 1994 r. przedstawia G. Nowecki, *Kataster i podatek od nieruchomości*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4.

<sup>4</sup> L. Etel (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Warszawa 2003.

<sup>5</sup> Szczegółowo kwestie te omawia G. Nowecki, *Podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości*, Warszawa 2010, (rozprawa doktorska).

a nie wartość. Jest to niewątpliwie rozwiązanie systemowe, ale z innej epoki (PRL-u), całkowicie oderwane od obecnych realiów społeczno-gospodarczych.

Na temat tego, na czym ma w Polsce polegać reforma opodatkowania nieruchomości i w jaki sposób ją wprowadzić w życie, napisano już bardzo dużo. W zasadzie nie ma wątpliwości co do tego, jak ma być ukształtowany docelowy model opodatkowania nieruchomości. W tym miejscu należy postawić sobie pytanie o to, dlaczego reforma ta nie jest realizowana? Żeby na to pytanie odpowiedzieć, trzeba zacząć od początku lat 90. ubiegłego wieku, kiedy to w pośpiechu i bez głębszych refleksji ukształtowano obowiązujący do dziś system opodatkowania nieruchomości. Podatek od nieruchomości został uregulowany w obowiązującej do dziś ustawie o podatkach i opłatach lokalnych<sup>6</sup>, która była wierną kopią ustawy z 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. nr 12, poz. 50, ze zm.), a ta z kolei była w dużej mierze oparta na rozwiązaniach zawartych w ustawie z 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz.U. nr 45, poz. 229, ze zm.)<sup>7</sup>. Nie trzeba uzasadniać, że taki zabieg na pewno nie może być uznany za świadome ukształtowanie systemu opodatkowania nieruchomości. Zakładano, że ta grupa świadczeń, podobnie jak podatki od dochodu i obrotu, zostanie gruntownie zmieniona i nawet już rozpoczęto prace z tym związane<sup>8</sup>. W tym momencie były największe szanse na wprowadzenie w Polsce nowoczesnego systemu opodatkowania nieruchomości bazującego na ich wartości a nie powierzchni<sup>9</sup>. Tak się jednak nie stało i te prowizoryczne rozwiązania obowiązują do dziś. Przyzwyczajono się do nich tak mocno, że pojawiły się nawet głosy podważające potrzebę zmiany tego modelu. Należy zatem przypomnieć, że w dalszym ciągu obowiązują w Polsce regulacje dotyczące opodatkowania nieruchomości ukształtowane w latach 50. XX wieku niepasujące do dzisiejszej rzeczywistości<sup>10</sup>. Są to przy tym regulacje, które w du-

<sup>6</sup> Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2014, poz. 849).

<sup>7</sup> W tej ustawie – i to jest jedna z zasadniczych różnic pomiędzy omawianymi aktami – uregulowany jest jeszcze podatek od lokali, którego nie ma już w późniejszych ustawach. Podstawą opodatkowania budynków i lokali była wartość czynszowa, która w kolejnych ustawach została stopniowo zastąpiona powierzchnią użytkową.

<sup>8</sup> Odnosi się to do projektowanych zmian w podatku od nieruchomości – zob. L. Eteł, *Reforma opodatkowania*, op. cit., s. 220 i n.

<sup>9</sup> Opracowane w Ministerstwie Finansów główne założenia nowego podatku opartego na wartości nieruchomości określonej w katastrze, nie uzyskały akceptacji komisji zajmującej się reformą funkcjonowania gospodarki i administracji publicznej – szerzej G. Nowecki, *Przyszłość systemu katastralnego w Polsce – szanse i zagrożenia*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 12.

<sup>10</sup> Zob. G. Nowecki, *Zapomniana reforma. Materiały z konferencji pt. „Reforma podatków i opłat lokalnych w Polsce”*, Augustów 2011.

zej mierze przetrwały dzięki zbiegowi okoliczności i braku wizji docelowego modelu opodatkowania nieruchomości. Oprócz podatku od nieruchomości na polski system opodatkowania nieruchomości składa się jeszcze podatek rolny i podatek leśny, które są uregulowane w odrębnych ustawach. W tym miejscu może pojawić się pytanie o to, dlaczego te trzy podatki lokalne o bardzo zbliżonym przedmiocie nie są objęte ustawą o podatkach i opłatach lokalnych? Przyczyna jest prozaiczna – w 1991 r., kiedy uchwalano tę ustawę, obowiązywała odrębna ustawa z listopada 1984 r. o podatku rolnym, która obowiązuje do dzisiaj, a podatek leśny nie istniał – został wprowadzony dopiero w 1992 r. W ten sposób powstał polski „system” opodatkowania nieruchomości, który do dziś próbuje się bezskutecznie zmienić. To nie oznacza, że nic przez ten czas nie robiono. Omawiane ustawy uległy niezliczonej ilości zmian<sup>11</sup>. Zmiany te miały doprowadzić do zbudowania racjonalnego modelu opodatkowania nieruchomości, z tym że nie było wiadomo, jakie są założenia systemu docelowego. W związku z tym były to jedynie doraźne korekty obowiązujących przepisów, których uzasadnienie było bardzo różne. W ten sposób przez przeszło 20 lat poprawiania regulacji powstał model opodatkowania trudny w stosowaniu, wewnętrznie sprzeczny, wymagający ciągłych korekt. Jest to niewątpliwie model prowizoryczny i długo chyba jeszcze takim pozostanie.

### **Wady obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości**

Obowiązujący system opodatkowania nieruchomości ma wiele wad, o których już wiele razy pisałem<sup>12</sup>. W tym miejscu należy jedynie zasygnalizować najważniejsze z nich.

Jest to system oparty na opodatkowaniu powierzchni nieruchomości (budynki i grunty), w niewielkim zakresie uwzględniający wartość amortyzacyjną jako podstawę opodatkowania budowli. Majątek nieruchomy w tych podatkach „wyceniany” jest dla potrzeb opodatkowania w metrach kwadratowych i hektarach (przeliczeniowych i fizycznych), a nie w pieniądzu. Powierzchnia nieruchomości, a nie jej wartość, jest zasadniczym czynnikiem decydującym o wysokości obciążenia gruntów oraz budynków. Jest to podstawowy mankament polskiego systemu opodatkowania nieruchomości. Przyjęcie powierzchni jako podstawy opodatkowania powoduje, że wysokość płaconego podatku odbiega niekiedy

<sup>11</sup> Zob. R. Dowgier, L. Etel, *Podatki i opłaty*, op. cit., s. 37 i n.

<sup>12</sup> M.in. *ibidem*, s. 19 i n.

znacznie od rzeczywistej wartości opodatkowanych nieruchomości, co jest zjawiskiem negatywnym zwłaszcza przy opodatkowaniu majątku. Jest to widoczne zwłaszcza w podatku od nieruchomości, przy ustalaniu którego do powierzchni fizycznej nieruchomości odnosi się stawki podatku. Prowadzi to do powstania sztucznej podstawy opodatkowania, gdzie majątek wyceniany jest dla potrzeb opodatkowania według jego powierzchni, a nie wartości wyrażonej w pieniądzu. W efekcie prowadzi to do tego, że właściciel pałacu płaci taki sam podatek jak właściciel szopy. Podobnie jest z gruntami. Metr gruntu w centrum stolicy jest opodatkowany wg bardzo zbliżonych stawek jak metr gruntu nierolnego na wsi.

Przyjęcie takiego modelu opodatkowania nieruchomości skutkuje tym, że gminy nie uzyskują zakładanych wpływów do budżetów lokalnych. Stosunkowo dużo nieruchomości albo w ogóle nie jest opodatkowanych, albo też bezpodstawnie są one objęte preferencyjnym opodatkowaniem. Jeżeli na terenie gminy przeważają grunty słabej klasy, a jednocześnie są one zwolnione całkowicie od podatku rolnego (kl. V, VI i VIz), to gmina ta jest pozbawiona wpływów podatkowych. Różnice w wysokości opodatkowania poszczególnymi podatkami określonych nieruchomości gruntowych zachęcają do ucieczki od podatku. Podatnicy tworzą sztuczne gospodarstwa rolne jedynie po to, aby zmniejszyć wysokość opodatkowania i korzystać z różnego rodzaju preferencji finansowych (dopłaty, zwrot akcyzy). O uznaniu danego gruntu za gospodarstwo rolne decyduje jedynie jego powierzchnia łączna (powyżej 1 ha) i nie jest nawet konieczne prowadzenie na nim działalności rolniczej. Takie gospodarstwa z uwagi na brak aktualizacji danych w ewidencji gruntów i budynków funkcjonują w granicach administracyjnych dużych miast. Skutkuje to tym, że do budżetów gmin trafiają symboliczne wpływy z podatku rolnego od gruntów gospodarstwa rolnego zamiast z podatku od nieruchomości.

Spadek wpływów podatkowych jest w ostatnich latach widoczny zwłaszcza w odniesieniu do budowy (sieci telekomunikacyjne, wyrobiska górnicze, elektrownie wiatrowe). Bardzo trudno uzyskać podatek od budowy z uwagi źle skonstruowaną ich definicję ustawową, która powoduje powstawanie licznych problemów interpretacyjnych. Definicja ta obowiązuje już kilka lat, wszyscy widzą jej wady, a jednocześnie nie można jej skutecznie zmienić. Korzystają z tego podatnicy, nie płacąc podatku. Dodatkowo sytuację pogarsza okoliczność, że budowle nie są objęte żadną ewidencją, a przez to organy podatkowe gmin mają bardzo duże trudności z ustaleniem, które z tego typu obiektów nie zostały zgłoszone do opodatkowania.

Na małą wydajność fiskalną podatków od nieruchomości wpływa brak jednolitej i wiarygodnej ewidencji przedmiotów opodatkowania. Powierzchnia bę-

dąca podstawą opodatkowania w założeniu ma wynikać z ewidencji gruntów i budynków. W rzeczywistości jednak w miarę prawidłowo funkcjonuje jedynie ewidencja gruntów. Ewidencja budynków w wielu powiatach nie jest kompletna. Na bieżąco są wprowadzane tylko nowo wybudowane budynki. Dla budynków i lokali nie wszystkie dane są uwzględniane w ewidencji, a jeżeli nawet są, to wynikająca z niej powierzchnia użytkowa nie może stanowić podstawy do naliczenia podatku od nieruchomości. Inna jest bowiem powierzchnia wykazywana w ewidencji, a inna powierzchnia użytkowa na potrzeby opodatkowania. Nie są objęte żadną ewidencją obiekty budowlane, a zwłaszcza budowle. Skutkuje to tym, że ewidencja gruntów i budynków jest nieprzydatna przy opodatkowaniu budowli. Dodatkowo sprawę komplikuje absurdalny sposób wyliczania powierzchni użytkowej w budynkach, gdzie wyodrębniono własność lokali (uregulowany w art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Przepisu tego, chociaż powszechnie wiadomo, że jest błędnie skonstruowany, nie można zmienić od kilkunastu lat. Korzystają z tego podatnicy, uciekając od podatku od nieruchomości przez „sztuczne” wyodrębnianie własności lokali<sup>13</sup>. W tym miejscu nasuwa się pytanie o to, po ilu latach można skutecznie zmienić źle zredagowany przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych? Praktyka pokazuje, że potrzeba na to kilkanaście lat!

Mankamentem obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości jest brak wizji opodatkowania rolnictwa. Reforma opodatkowania nieruchomości nie może być zrealizowana bez zasadniczych zmian w opodatkowaniu majątku wykorzystywanego do prowadzenia działalności rolniczej. W chwili obecnej podatki obciążające nieruchomości, a zwłaszcza rolne, są jedynymi świadczeniami obciążającymi właścicieli gospodarstw rolnych (pomijając dochody z działów specjalnych produkcji rolnej oraz podatek od towarów i usług). W tym kontekście podatek rolne może być traktowany jako przykład realizacji utopijnych teorii podatku jedynego. Próbuje się nadać mu charakter podatku przychodowo-dochodowo-majątkowego, czyli jedynego podatku płaconego przez prowadzących gospodarstwa rolne<sup>14</sup>. W istocie rzeczy jest to powierzchniowy podatek majątkowy z pozostałościami elementów opodatkowania szacunkowego przychodów z poprzednich okresów. Nie jest to dobry sposób na opodatkowanie majątku, a tym bardziej przychodu lub dochodu. Mimo tego, że przez 40 lat był „udoskonalany” kolejnymi zmianami, w dalszym ciągu ma wiele wad o charakterze podstawowym. Jako przykład można wskazać definicję

<sup>13</sup> Szerzej L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 247 i n.

<sup>14</sup> L. Etel, *Podatki przychodowo – dochodowo – majątkowe* [w] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 305 i n.

gospodarstwa rolnego, która już decyduje o preferencyjnym opodatkowaniu podatkiem rolnym. W literaturze od lat formułuje się postulaty jej zmiany, ale nie są one realizowane. W dalszym ciągu każdy, kto ma więcej niż 1 ha fizyczny lub przeliczeniowy użytków rolnych, jest rolnikiem, chociaż nie prowadzi działalności rolniczej, a jego grunty (działki) są położone w różnych częściach Polski.

Określenie założeń opodatkowania rolnictwa (a w tym zakwalifikowanie podatku rolnego do typowych podatków majątkowych) i ich realizacja jest jednym z najważniejszych, a zarazem najtrudniejszych do rozwiązania problemów w niedalekiej przyszłości. Nie jest to jednak tylko i wyłącznie problem związany z opodatkowaniem nieruchomości.

Wiele negatywnych następstw w zakresie opodatkowania nieruchomości wywołuje obowiązujący model uprawnień samorządu gminnego do kształtowania konstrukcji podatków od nieruchomości, rolnego i leśnego. Organy gminy nie są przygotowane do tworzenia prawa podatkowego w takim zakresie, jak wymagają tego obowiązujące ustawy<sup>15</sup>. Jako przykład można wskazać wprowadzane w formie uchwał rad gmin zwolnienia i ulgi adresowane do przedsiębiorców. Uchwały te muszą być zgodne z zasadami udzielania pomocy publicznej określonymi w prawie unijnym. W praktyce gminy nie radzą sobie z prawidłowym konstruowaniem tych preferencji podatkowych, co prowadzi niekiedy do paradoksalnych sytuacji polegających na tym, że zwolnienia trafiają do innych podatników niż zakładała rada. Mankamentem obowiązujących przepisów regulujących władztwo podatkowe gmin jest bezzasadne zróżnicowanie uprawnień rady na gruncie poszczególnych podatków. I tak np. w podatku rolnym rady mogą wprowadzać zwolnienia i ulgi, a w podatku od nieruchomości – tylko zwolnienia. Dlaczego? Trudno jest wskazać sensowne uzasadnienie takiej sytuacji. Przysługujące radom kompetencje są w praktyce przyczyną powstawania wielu problemów, narażających gminy na znaczny ubytek dochodów podatkowych<sup>16</sup>.

Polski system opodatkowania nieruchomości, oderwany od ich wartości, różni się zasadniczo od obowiązujących w państwach UE, co na pewno nie jest jego zaletą. Przedsiębiorcy inwestujący w Polsce nie rozumieją, dlaczego powierzchnia a nie wartość nieruchomości decyduje o wysokości opodatkowania. Niektóre z rodzajów działalności gospodarczej z uwagi na ten mankament nie mogą być realnie prowadzone. Nie trzeba nadmiernie uzasadniać, że tego typu

<sup>15</sup> E. Ruśkowski (red.), *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 174 i n.

<sup>16</sup> Zob. szerzej L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, oraz M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011.

różnice nie zachęcają do inwestowania w Polskę, zwłaszcza gdy wymaga to dużych powierzchni. Nie ma co prawda dyrektyw nakazujących ujednoczenie zasad opodatkowania nieruchomości, ale w praktyce funkcjonujące w państwach Unii systemy są bardzo zbliżone. Obowiązujące w Polsce zasady opodatkowania nieruchomości negatywnie nas wyróżniają, co na pewno ma zły wpływ na ocenę polskiego systemu podatkowego.

## **Dlaczego nie jest realizowana reforma opodatkowania nieruchomości?**

Długo jeszcze można wskazywać na mankamenty obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości. Nie ma jednak takiej potrzeby, ponieważ w zasadzie nikt tego nie kwestionuje. Powszechnie przyjmuje się, że jest to system, który powinien być zreformowany. Wróćmy zatem do już postawionego pytania – dlaczego żadna reforma nie jest realizowana?

Według mnie o niemożliwości wprowadzenia w Polsce nowoczesnego modelu opodatkowania nieruchomości, opartego na wartości katastralnej, zdecydowały zaniechania popełnione na początku lat 90. ubiegłego wieku. Wówczas chciano w stosunkowo krótkim czasie wprowadzić nowy podatek o wartości nieruchomości i system katastralny, nie przejmując się za bardzo, jak to zostanie przyjęte przez społeczeństwo. No i zostało przyjęte źle<sup>17</sup>. Do dzisiaj daje się zauważyć dużą niechęć właścicieli nieruchomości – potencjalnych podatników – do wszelkich zmian w obowiązującym systemie opodatkowania. Niechęć ta wynika przede wszystkim stąd, że podatnicy obawiają się wzrostu opodatkowania ich majątku nieruchomego, który – ich zdaniem – nastąpi po wprowadzeniu podatku od wartości nieruchomości. I to powoduje, że w Polsce wszelkie działania zmierzające do wprowadzenia nowoczesnego podatku od nieruchomości napotykać zdecydowany opór. Jest to zjawisko charakterystyczne dla wszelkich reform podatkowych. Podatnicy boją się, że pod płaszczykiem reformy zostanie zwiększone ich opodatkowanie. Obawy te w przypadku reformy opodatkowania nieruchomości są tak silne, że większość podatników, nie wiedząc nawet co to jest kataster i podatek od wartości nieruchomości, jest przeciwnych ich wprowadzeniu. Społeczeństwo, w tym zwłaszcza osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, przyzwyczało się do płacenia symbolicznych podatków samorządowych i wszelkie propozycje zmian w tym

<sup>17</sup> Nie tylko przez podatników – zob. L. Etel, *Reforma opodatkowania*, op. cit., s. 241.



zakresie – co zrozumiałe – zdecydowanie odrzuca. Zmiana tego nastawienia wymaga szerokiej akcji uświadamiającej społeczeństwu potrzebę wprowadzenia podatku od wartości i pokazanie, że nie musi to się wiązać ze wzrostem obciążenia nieruchomości, zwłaszcza mieszkalnych i rolnych. Same gminy tego zrobić jednak – z różnych powodów – nie mogą. Jednocześnie nie bardzo widać zainteresowanie rządu przeprowadzeniem tych reform. Należy zwrócić uwagę, że ich realizacja – kosztowna i rodząca konflikty społeczne – nie przyniesie bezpośrednich wpływów do budżetu państwa. Stąd nie ma takiej determinacji rządu przy inicjowaniu i realizacji reform dotyczących podatków od nieruchomości, a zwłaszcza gruntów rolnych. Po co forsować niepopularne zmiany w podatkach lokalnych w sytuacji, gdy i tak ewentualne dodatkowe wpływy z tego tytułu trafią do samorządu? Zdecydowanie lepiej jest – z uwagi na stan finansów państwa – skoncentrować się na profiskalnych reformach podatków zasilających budżet centralny. W zasadzie jedynym podmiotem zainteresowanym zmianami przestarzałego systemu podatków samorządowych powinny być gminy, jako beneficjent wpływów uzyskiwanych z tych podatków. Jednakże tutaj również nie ma zbyt wielu zwolenników omawianych reform. Przede wszystkim gminy obawiają się tego, że poniosą koszty wprowadzenia tych reform, a następnie funkcjonowania systemu katastralnego. Nie bez znaczenia są także obawy przed utratą dochodów z opodatkowania nieruchomości, zwłaszcza gmin, gdzie nie ma rozwiniętego przemysłu. A zatem nie ma obecnie w Polsce podmiotów zainteresowanych wprowadzeniem nowych rozwiązań w zakresie opodatkowania nieruchomości. Pozostaje zatem jedynie inicjowanie „reform”, które niczego nie zmieniają, a w istocie rzeczy służą utrzymaniu obowiązujących rozwiązań. Jeżeli tak jest, to należy odważnie do tego się przyznać i wskazać, że nie planuje się zmian w zakresie opodatkowania nieruchomości.

Oprócz wspomnianej wyżej niechęci do realizacji omawianej reformy można wskazać obiektywne trudności z wprowadzeniem w Polsce systemu katastralnego i opartego na nim podatku od wartości nieruchomości.

To przede wszystkim sygnalizowane już wyżej koszty finansowe tej reformy. Wprowadzenie systemu katastralnego w Polsce wymaga stworzenia od podstaw bardzo kosztownego katastru nieruchomości. Objęcie katastrem wszystkich nieruchomości jest ogromnym przedsięwzięciem zarówno w ujęciu organizacyjnym, jak i finansowym. Zewidencjonowanie każdej działki gruntu, budynku, lokalu i innych obiektów budowlanych wymaga trudnych do oszacowania środków finansowych i nie jest możliwe bez poniesienia znacznych wydatków. No i tu pojawia się wspomniany już problem źródła finansowania tych wydatków. Samorząd nie jest w stanie sfinansować tej reformy, a rząd nie jest tym

zainteresowany z przyczyn wskazanych wyżej. W tej sytuacji szuka się rozwiązań zastępczych, np. w postaci podatkowej ewidencji nieruchomości<sup>18</sup>. Działania te jednak nie przynoszą zakładanych rezultatów i jak się okazało po kilku latach – ewidencja ta nie przyjęła się w gminach. Nie mogło być inaczej, jeżeli dane zawarte w tej ewidencji miały charakter wtórny w stosunku do danych wynikających z innych ewidencji i dokumentów (księgi wieczyste, ewidencja gruntów i budynków, akty notarialne, decyzje administracyjne itp.).

Kolejną obiektywną przeszkodą we wprowadzeniu systemu katastralnego jest konieczność przeszkolenia ogromnej liczby osób, które dokonają masowej wyceny nieruchomości na potrzeby opodatkowania. W systemach katastralnych każda nieruchomość ma ustaloną wartość, która podlega aktualizacji. Zajmują się tym osoby mające odpowiednie wykształcenie i doświadczenie zawodowe. W Polsce obecnie nie ma kadry, która podołałaby temu procesowi. Powszechna taksacja nieruchomości na potrzeby opodatkowania z tych powodów jest bardzo trudna do szybkiego zrealizowania.

Problemem utrudniającym wprowadzenie systemu katastralnego jest kwestia uporządkowania stosunków własnościowych. Duży bałagan w strukturze własnościowej nieruchomości w Polsce bardzo utrudnia wprowadzenie katastru. W ewidencji tej musi być w sposób precyzyjny określony m.in. właściciel nieruchomości (nawet przy katastrze fiskalnym), co w stosunku do wielu nieruchomości, zwłaszcza położonych w dużych miastach, jest trudne do ustalenia. Wprowadzenie katastru jest więc zależne od ustabilizowania tej części systemu prawnego.

## **Potencjalne kierunki reformy opodatkowania nieruchomości**

Łatwo zauważyć, że zasygnalizowane przyczyny niechęci do realizacji reformy opodatkowania nieruchomości mają bardzo poważny charakter. A jedno-

<sup>18</sup> Odpowiednie regulacje prawne w tym zakresie wprowadzono do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych już w 2005 r. Zgodnie z dodanym z początkiem wskazanego roku art. 7a tej ustawy zobowiązano gminne organy podatkowe do prowadzenia na potrzeby wymiaru i poboru podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego i leśnego ewidencji podatkowej nieruchomości w systemie informatycznym. Ewidencje takie do dnia dzisiejszego jednak zasadniczo nie powstały, co spowodowane jest przede wszystkim brakiem przepływu informacji między gminami a organami administracji publicznej, które mają rejestry i ewidencje mogące zapewnić dane do podatkowej ewidencji nieruchomości.

cześniej przedstawione wyżej mankamenty obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości przemawiają za koniecznością podjęcia szybkich działań zmierzających do jego zreformowania. Niektóre z nich są możliwe do usunięcia jedynie w drodze gruntownej reformy systemu opodatkowania nieruchomości, której celem będzie wprowadzenie systemu katastralnego i opartego na nim podatku od wartości nieruchomości. Realizacja jednak zasadniczej przebudowy obowiązującego systemu ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości wymaga upływu dosyć długiego czasu. Wiąże się to przede wszystkim z koniecznością stworzenia katastru nieruchomości i przeprowadzenia powszechnej taksacji w celu ustalenia wartości katastralnej nieruchomości. Zakłada się, że kataster o charakterze fiskalnym może być wprowadzony najwcześniej za kilka lat, a w przypadku przyjęcia założenia, że będzie to kataster typu wielozadaniowego, okres ten bardzo się wydłuży.

Co więc w takiej sytuacji można zrobić? Możliwe – teoretycznie – są trzy kierunki dalszych działań. Podkreślam – teoretycznie, ponieważ wg mnie realnie może być realizowany tylko jeden kierunek, co uzasadniam niżej.

- Pierwszy kierunek – najłatwiejszy – to dalsze „doskonalenie” obecnego modelu przez wprowadzanie zmian mających na celu usuwanie pojawiających się problemów. Ten sposób przebudowy systemu opodatkowania nieruchomości jest praktykowany od ponad 20 lat i doprowadził do tego, że jesteśmy w punkcie wyjścia. Obowiązujące regulacje są coraz trudniejsze w stosowaniu, a podatnicy w coraz łatwiejszy sposób uciekają od opodatkowania. Mimo wprowadzenia licznych zmian do obowiązujących przepisów zasadnicze elementy konstrukcji podatków obciążających nieruchomości nie uległy zmianie. Przedmiotem są ciągle „nieruchomości i obiekty budowlane”, a tak naprawdę – grunty, budynki i budowle. Opodatkowaniu podlegają wyżej wymienione rzeczy bez względu na to, czy stanowią nieruchomości w rozumieniu Kodeksu cywilnego. Coraz trudniej jest opodatkować obiekty budowlane z uwagi na niedopracowane definicje budowli i budynku. Wypowiadał się na ich temat wielokrotnie nie tylko Naczelny Sąd Administracyjny w poszerzonym składzie, ale i Trybunał Konstytucyjny. Niewiele to zmieniło w rozumieniu wspomnianych definicji. Są tu potrzebne zmiany ustawy i nie zastąpi tego orzecznictwo sądowe. W dalszym ciągu są to podatki bazujące na powierzchni nieruchomości. Nie udało się nawet uporządkować zasad ustalania tej powierzchni w odniesieniu do budynków, chociażby przez przyjęcie jej z ewidencji gruntów i budynków. Dalej powierzchnia na potrzeby opodatkowania jest inna niż powierzchnia wynikająca ze wspomnianej ewidencji. Nic się nie zmieniło w wysokości obciążenia podatkowego, ponieważ stawki tych podatków są limitowane (podatek od nierucho-

ności) albo uzależnione od ceny żyta (podatek rolny), albo drewna (podatek leśny). Nie nastąpiły też żadne istotne zmiany w zakresie podmiotowym tych podatków. Podatnikami są właściciele, a w przypadku gruntów państwowych i samorządowych – ich posiadacze, co w praktyce także wywołuje problemy interpretacyjne. Ich przykładem może być trwały zarządca, który nie jest typowym posiadaczem ani właścicielem, ale jest podatnikiem – bo tak się przyjęło. Podobnie jest z opodatkowaniem spółki cywilnej, która nie może być właścicielem ani posiadaczem, ale jest w orzecznictwie sądowym wskazywana jako podatnik. Tryb i warunki płatności także pozostały bez zmian. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej składają deklaracje, a osoby fizyczne otrzymują decyzje wymiarowe. Często jest tak, że koszt doręczenia decyzji jest większy niż kwota podatku, ale problemu tego ustawodawca nie może rozwiązać od kilkadziesiąt lat!

Czego w takim razie dotyczyły zmiany wprowadzane w tych podatkach? Odpowiadając na to pytanie, należy wyjść od stwierdzenia, że były próby dokonania rzeczywistych zmian w konstrukcji tych podatków, ale, z różnych powodów, zostały one odrzucone na etapie prac parlamentarnych, a nawet wcześniej<sup>19</sup>. Zmiany, które zostały wprowadzone, to przede wszystkim reakcja ustawodawcy na wynikające z orzecznictwa sądowego problemy dotyczące stosowania analizowanych przepisów. Nagromadzenie tych problemów wymuszało przygotowanie stosownych zmian ustaw, ponieważ nie mogły być one już rozwiązywane nawet w drodze prawotwórczej działalności sądów administracyjnych. Jest to proces ciągły, ponieważ nowo wprowadzone regulacje bardzo często wywołują kolejne spory, co do ich rozumienia (i sensu) i w efekcie prowadzi to do kolejnych „poprawek”. Dzieje się tak dlatego, abstrahując od poziomu legislacyjnego nowelizacji, ponieważ nie ma wizji docelowego modelu opodatkowania nieruchomości. W takiej sytuacji wprowadzane zmiany mają charakter fragmentaryczny, wewnętrznie sprzeczny i trudny do odgadnięcia cel ich wprowadzenia. Dobrym przykładem jest katalog zwolnień ustawowych, szczególnie w podatku od nieruchomości. W zasadzie co roku są jakieś zmiany w tym zakresie, wprowadzane przy okazji pracy nad innymi ustawami. Chcąc zwolnić od podatku od nieruchomości np. sieci telekomunikacyjne lub elektrownie wiatrowe, zmienia się definicję budowli w ustawie – Prawo budowlane, a nie ustawę o podatkach i opłatach lokalnych. Tak jest łatwiej i szybciej, bo nie trzeba uzasadniać skutków podatkowych wprowadzanych zmian. Nie ma to jednak nic wspólnego z racjonalnym budowaniem katalogu zwolnień podatkowych, opartym na

<sup>19</sup> Zob. R. Dowgier, L. Etel, *Podatki i opłaty, op. cit.*, s. 38 i n.

z góry przyjętych kryteriach. Uwaga ta dotyczy, może w mniejszym zakresie, także innych elementów konstrukcji omawianych podatków. Z drugiej strony nie ma czemu się dziwić. Jak można zmienić np. podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy nikt nie wie, w jakim kierunku zmiany te pójść powinny. A to wymaga przyjęcia pewnej strategii przebudowy systemu opodatkowania nieruchomości, której nie ma. I tu koło się zamyka. W związku z tym obecnie realizowana polityka „poprawienia” bez końca tego systemu nie sprawdza się. Jest to bowiem typowe „dreptanie w miejscu” i symulowanie jedynie zmian, które w istocie rzeczy niczego nie wnoszą. Cechą charakterystyczną takiej polityki są duże różnice między założeniami zmian a ich efektem końcowym w postaci konkretnych przepisów, które są uchwalane. Z reguły w założeniach można doszukać się propozycji istotnie zmieniających aktualny system opodatkowania nieruchomości, niekiedy nawet znacznie. Propozycje te jednak giną albo są skutecznie modyfikowane w trakcie prac legislacyjnych, tak że wprowadzane w ustawie zmiany są korektą mało znaczących przepisów. Świadczy to o nieefektywnym sposobie procedowania nad zmianami w ustawach regulujących opodatkowanie nieruchomości. Według mnie jest tak przede wszystkim dlatego, że gminy nie „wymuszają” koniecznych zmian. Aktywność organizacji samorządowych w zakresie przygotowania projektów lub uczestnictwa w pracach parlamentarnych jest bardzo słaba. Nie znam żadnego całościowego projektu zmian w systemie opodatkowania nieruchomości, który byłby przygotowany przez środowisko samorządowe. Jeżeli zatem same gminy nic nie robią, aby zmienić konstrukcję opodatkowania nieruchomości, to kto ma to zrobić? Nie ma co liczyć na Ministerstwo Finansów z uwagi na to, że podatki lokalne nie stanowią dochodu budżetu państwa. Aby zrealizować gruntowną reformę, trzeba – poza świadomością jej potrzeby – dużych pieniędzy. Nie ma ich w budżetach samorządowych. Pozostaje zatem ciągle poprawianie tego, co od samego początku zostało źle skonstruowane. Są to jednak działania pozorne, które nie służą budowie nowoczesnego systemu opodatkowania nieruchomości.

- Drugim kierunkiem działań jest wprowadzenie w Polsce katastru nieruchomości i opartego na nim systemu opodatkowania nieruchomości. O założeniach tego systemu piszę od przeszło 20 lat, ale niestety trzeba to robić dalej<sup>20</sup>. Podstawowe założenia tego systemu prezentuję w punktach poniżej.

1. Wprowadzenie jednego podatku katastralnego (od wartości), który zastąpi obecnie obowiązujące trzy podatki. W efekcie wszystkie rodzaje nieruchomości (w tym rolne i leśne) byłyby opodatkowane wg jednolitych reguł, co nie ozna-

---

<sup>20</sup> L. Etel, *Reforma*, *op. cit.* s. 248 i n.

cza, że w ich ramach nie byłoby przewidzianých pewnych specyficznych zasad opodatkowania określonych rodzajów nieruchomości. Dotyczy to zwłaszcza gruntów rolnych i leśnych oraz budynków mieszkalnych i związanych z nimi gruntów. Są to nieruchomości tzw. wrażliwe, które we wszystkich systemach są opodatkowane według szczególných reguł. Z uwagi na ich specyfikę są one opodatkowane wg preferencyjnych zasad, w związku z tym bezpodstawne są obawy właścicieli tego typu nieruchomości, co do radykalnego zwiększenia obciążenia po wprowadzeniu podatku od wartości. Kwestia ta ma, moim zdaniem, podstawowe znaczenie w trakcie prac nad wprowadzeniem podatku i wymaga nagłośnienia.

2. Podatek katastralny musi być typowym podatkiem majątkowym. Przedmiot takiego podatku to nie tylko grunty, ale i wszystkie obiekty budowlane na nich zlokalizowane (drogi, obiekty sieciowe, budynki, wiaty, parkany, baseny, szklarnie itp.). Nowy podatek powinien być bardziej kojarzony z opodatkowaniem obiektów budowlanych niż nieruchomości w rozumieniu cywilistycznym. Należy z konstrukcji podatku wyeliminować regulacje uzależniające to świadczenie od dochodów i przychodów realizowanych przez podatnika. Podatek katastralny powinien obciążać majątek podatnika, a nie dochód i przychód, ponieważ te dwa ostatnie są przedmiotem innych podatków.

3. Nie ma wątpliwości, że podstawą opodatkowania w nowym podatku powinna być wartość nieruchomości wynikająca z katastru nieruchomości. Nie widzę w tym podatku miejsca na powierzchnię, nawet w odniesieniu do niektórych nieruchomości. Do ustalenia pozostają metody ustalania tej wartości i jej aktualizacja. Kataster nieruchomości może mieć jedynie charakter fiskalny, bo tylko taki może być wprowadzony w polskich warunkach w dającej się przewidzieć przyszłości.

4. Konstrukcja stawek podatkowych powinna być zbliżona do obecnie obowiązującej. Maksymalne stawki procentowe podatku powinny być określone w ustawie, a rada gminy miałaby możliwość ich różnicowania. Można przyjąć ustawowe kryteria różnicowania, co jest uzasadnione potrzebą utrzymania w miarę jednolitej wysokości opodatkowania. Trudnym, ale koniecznym zadaniem jest ustalenie wysokości stawek maksymalnych. Wymaga to przeprowadzenia badań symulacyjnych. Stawki maksymalne zabezpieczyłyby podatników przed znaczącym wzrostem wysokości opodatkowania nieruchomości, co ma kolosalne znaczenie dla powodzenia reformy. Gwałtowny wzrost obciążenia podatkowego skutecznie zablokowałby wprowadzenie podatku katastralnego. Należy zakładać, że zwiększenie wpływów z tytułu opodatkowania nieruchomości nastąpiłoby w wyniku rozszerzenia przedmiotu podatku, a nie wysokości obciążenia.

zenia poszczególnych rzeczy podlegających opodatkowaniu. Uwaga to dotyczy zwłaszcza nieruchomości mieszkalnych oraz gruntów rolnych i leśnych, które we wszystkich systemach są opodatkowane na uprzywilejowanych zasadach.

5. Nowy podatek katastralny powinien być opłacany na zasadach zbliżonych do obecnie obowiązujących. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej samodzielnie obliczałyby i wpłacały ratalnie podatek na rzecz budżetu gminy właściwej ze względu na położenie nieruchomości. Tak też powinny płacić osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, które w chwili obecnej otrzymują decyzje wymiarowe. Osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej opłacałyby podatek na podstawie decyzji wymiarowej wydanej przez samorządowy organ podatkowy.

Tak w dużym skrócie powinny być ukształtowane podstawowe elementy konstrukcji nowego podatku od wartości nieruchomości. Jego wprowadzenie jest rozwiązaniem racjonalnym ale, moim zdaniem, nie do zrealizowania w najbliższym czasie. Nawet abstrahując od woli politycznej wprowadzenia takiej reformy, należy zwrócić uwagę, że na stworzenie katastru fiskalnego potrzeba co najmniej kilku lat, no i wielokrotnie wspomnianych dużych środków finansowych. Jest to bowiem reforma niepopularna, kosztowna i wymagająca przygotowania odpowiedniej kadry. Wprowadzenie nowego podatku od nieruchomości nie jest zadaniem prostym – ograniczającym się do uchwalenia nowej ustawy i przepisów wykonawczych, które mogą wejść w życie bez szczególnych przygotowań. Podatek katastralny wymaga przygotowania wcześniej odpowiedniej „infrastruktury”, bez której nie może on normalnie funkcjonować. A zatem w najbliższym czasie nie jest to możliwe do zrealizowania.

- Trzeci kierunek działań, za którym się opowiadam, to etapowe przekształcenie obowiązującego w Polsce systemu powierzchniowego w system oparty na wartości nieruchomości. Realizacja tego kierunku działań wymaga jednak przyjęcia założenia, że docelowo będzie w Polsce obowiązywał system opodatkowania bazujący na wartości nieruchomości. Etapowe realizowanie tej reformy zwiększy prawdopodobieństwo uzyskania akceptacji społecznej na wprowadzenie zasadniczych przeobrażeń w systemie opodatkowania nieruchomości. Ewolucyjne przekształcanie podatku „od powierzchni” w podatek „od wartości” nieruchomości przyczyni się, jak należy sądzić, do zmniejszenia obaw podatników dotyczących ewentualnych skutków wprowadzenia podatku katastralnego. Rozszerzenie kręgu podmiotów zobligowanych do opłacania podatku od wartości nieruchomości, jeszcze w ramach obowiązujących regulacji, zmniejszy naturalny opór podatników przed zaakceptowaniem nowych zasad opodatkowania nieruchomości. Efektu tego nie da się na pewno osiągnąć, wprowadzając, bez

okresu przejściowego, nowe, diametralnie różne od obowiązujących, unormowania, kierowane do bardzo szerokiego kręgu potencjalnych podatników przyzwyczajonych do obowiązujących zasad opłacania podatku od nieruchomości.

## **Przebudowa obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości**

W tej części opracowania są wskazane podstawowe kierunki przebudowy obecnego systemu opodatkowania nieruchomości. Nie ma potrzeby ani miejsca, aby przedstawić wszystkie szczegółowe działania składające się na ten proces. Są one omówione w literaturze przedmiotu<sup>21</sup>. W tym miejscu chcę jedynie wskazać na kierunkowe działania, których realizacja ułatwi wprowadzenie w Polsce systemu opodatkowania *ad valorem*.

1. Największe zmiany powinny nastąpić w konstrukcji podatku od nieruchomości, a zwłaszcza w podstawie opodatkowania. Jest nią – w odniesieniu do gruntów i budynków – powierzchnia, a w przypadku budowli – wartość przyjęta na potrzeby amortyzacji. Nie będę rozводził się nad wadami określania wartości majątku w metrach – zasygnalizowałem to już wcześniej. Dalsze udoskonalanie powierzchni jako podstawy opodatkowania niczemu nie służy i w efekcie oddala jedynie wprowadzenie zasadniczych reform w tym zakresie. Na szczególną uwagę zasługują postulaty zastąpienia obowiązującej podstawy opodatkowania budynków ich wartością przyjętą na potrzeby amortyzacji. Dotyczyłoby to jedynie budynków przedsiębiorców, gdzie ta wartość jest obligatoryjnie ustalana. Jest ona łatwa do ustalenia (wynika z ewidencji środków trwałych) i uzależnienie od niej wysokości płaconego podatku nie powinno być trudne do wprowadzenia. Można tu wskazać na przykład budowle, gdzie podstawą opodatkowania jest ich wartość amortyzacyjna i nikt nie kwestionuje zasadności takiej formuły opodatkowania. Sprawą w moim odczuciu decydującą o powodzeniu stopniowego zastępowania powierzchni budynków ich wartością jest dokładne oszacowanie wysokości podatku płaconego od wartości. Przyjęcie wartości jako podstawy opodatkowania nie może doprowadzić do skokowego wzrostu płaconego podatku. To jest chyba główny czynnik decydujący o niechęci podatników do opodatkowania *ad valorem*.

2. Przy opodatkowaniu innych budynków (niepodlegających amortyzacji) – podstawą opodatkowania powinna być powierzchnia. Należy także po-

---

<sup>21</sup> *Ibidem*.



stulować szybkie zmiany w definicji powierzchni użytkowej budynku lub jego części. Definicja z art. 1a ust 1 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powinna być zastąpiona odesłaniem do powierzchni wykazywanej w ewidencji gruntów i budynków. Obecnie powierzchnia z omawianej ustawy nie odpowiada powierzchni z tejże ewidencji ani też powierzchni przyjętej np. w projekcie budowlanym czy też uwidocznionej w akcie notarialnym. Odesłanie do ewidencji gruntów i budynków wyeliminowałoby problemy z rozumieniem występujących w obowiązującej definicji takich pojęć jak: kondygnacja, powierzchnia klatek schodowych czy też poddasze użytkowe.

3. Chcąc „urynkowić” powierzchnię jako podstawę opodatkowania, należy wprowadzić obowiązek strefowania – można by to było osiągnąć np. dzięki przelicznikom powierzchni, działającym podobnie do hektara przeliczeniowego funkcjonującego w konstrukcji podatku rolnego. Wysokość przelicznika powinna być uzależniona od położenia budynku i jego rodzaju. Decydowałyby o tym samodzielnie rada gminy, określając poszczególne strefy. W ten sposób – nie zwiększając stawek podatkowych – można uzależnić wysokość podatku od położenia budynku, budowli, gruntu. Warto podkreślić, że rozwiązanie to powinno bazować na obligatoryjnym ustawowym nakazie ustalenia stref w poszczególnych gminach, gdzie powierzchnia podlegałaby przeliczeniom uzależnionym od tego, na jakim terenie położony jest np. budynek (w odległości od centrum, głównych dróg, centrów handlowych itp.).

Już teraz istnieje możliwość strefowania obszaru gminy w celu ustalenia wysokości stawek podatkowych. Praktyka pokazuje, że gminy niechętnie dokonują w uchwałach różnicowania stawek w zależności od położenia gruntów czy budynków, ponieważ mogą wprowadzać wszędzie stawki maksymalne. Stąd też istnieje potrzeba wprowadzenia rozwiązań, które zobowiążą rady gmin do wprowadzenia takich stref. Jest to pierwszy krok w kierunku uzależnienia wysokości podatku od wartości rynkowej budynków i gruntów. Płacenie wyższego podatku od nieruchomości położonych np. w centrum miasta na pewno nie wywołałoby protestów podatników z uwagi na jasne kryterium decydujące o wysokości opodatkowania.

4. Wskazując na konieczne zmiany w konstrukcji podatku od nieruchomości, nie można pominąć definicji budynku i budowli jako przedmiotów opodatkowania. W obowiązujących definicjach, odsyłających do przepisów prawa budowlanego, ustawodawca zdecydował się jednak na pewne modyfikacje, co spowodowało wielkie zamieszanie, zwłaszcza w rozumieniu „budowli”. W efekcie prowadzi to do niezliczonych sporów interpretacyjnych i różnorodnych kombinacji. Analizowany problem w znacznej mierze przestałby istnieć,

gdybyśmy mieli prawidłowo funkcjonującą ewidencję gruntów i budynków, poszerzoną o budowle podlegające opodatkowaniu. W chwili obecnej dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków nie są przydatne przy opodatkowaniu budowli podatkiem od nieruchomości. Najlepszym przykładem było zamieszanie związane z opodatkowaniem gruntów oznaczonych w ewidencji jako „dr”, na których nie było w rzeczywistości żadnych dróg – budowli. Problem z identyfikacją budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłby mniejszy, gdyby przyjęć w ustawie podatkowej założenie, zgodnie z którym budowle wykazane w ewidencji gruntów i budynków są przedmiotem tego podatku. Oczywiście nie rozwiązałoby to wszystkich problemów z ustaleniem tego, co to jest budowla na potrzeby opodatkowania, ale rozszerzyłoby zakres wykorzystywania danych z ewidencji gruntów i budynków na potrzeby podatków od nieruchomości. Jest to bardzo ważny kierunek ewolucyjnego przekształcania ewidencji gruntów i budynków w kataster nieruchomości, w którym będą się znajdowały wszystkie dane potrzebne do opodatkowania.

5. Należy postulować całkowitą likwidację obecnie obowiązującej definicji budynku. Konieczność ustalania, na czym polega wynikający z definicji „trwały związek z gruntem” czy też tego, czy dany budynek ma fundament, nie ma racjonalnych podstaw i prowadzi do wieloletnich sporów z podatnikami. Zdecydowanie lepszym rozwiązaniem jest przyjęcie rozumienia budynku z ewidencji gruntów i budynków. Nie chodzi przy tym o ustawowe odesłanie do rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków, co kłóci się z zasadami techniki prawodawczej. Należałoby przyjąć w ustawie podatkowej identyczne jak w ewidencji reguły klasyfikowania obiektów budowlanych jako budynków. W ten sposób ewidencja byłaby podstawowym źródłem danych potrzebnych do opodatkowania budynków, co wpisuje się w postulowaną ideą przekształcanie ewidencji w kataster.

6. Problemem, który wymaga rozwiązania opodatkowania w pierwszym etapie reformy opodatkowania nieruchomości, jest sposób ustalania wartości amortyzacyjnej budowli. Dalsze utrzymywanie obowiązujących w tym zakresie regulacji doprowadzi do całkowitej deprecjacji wartości jako podstawy opodatkowania tego rodzaju obiektów budowlanych. W chwili obecnej trwa masowy proces zmniejszania przez podatników podstawy opodatkowania przez wyłączenie coraz to nowych elementów składowych budowli. W efekcie podatek jest płacony jedynie od wartości części budowlanych, z pominięciem innych jej składników, bez których budowla nie może pełnić swoich funkcji. Można to nazwać „rozbięciem” budowli na potrzeby opodatkowania. I tak np. linia telekomunikacyjna nie stanowi budowli, ponieważ jest to jedynie zbiór słupów

i przewodów, które same w sobie nie stanowią budowli podlegających opodatkowaniu. Takie rozumowanie jest możliwe dzięki niedoskonałym regulacjom dotyczącym pojmowania budowli i zasad ustalania jej wartości. Problem ten można rozwiązać przez powiązanie definicji budowli z klasyfikacjami statystycznymi (klasyfikacja obiektów budowlanych lub klasyfikacja środków trwałych), gdzie są one określone na potrzeby amortyzacji. W ten sposób wartość początkowa tak rozumianej budowli byłaby łatwa do ustalenia na podstawie ewidencji środków trwałych prowadzonej przez podatników podatku dochodowego.

7. W pierwszej fazie reformy należy wyeliminować słowniczkową definicję gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Można mieć bowiem wątpliwości co do racjonalności założenia, że sam fakt posiadania ich przez przedsiębiorcę wystarcza do uznania tych rzeczy za związane z działalnością gospodarczą, a przez to – do opodatkowanych najwyższą stawką podatku. Jest to jednak jeden z podstawowych filarów obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości – o wysokości podatku decyduje posiadanie przez przedsiębiorcę a nie wartość nieruchomości. W efekcie prowadzi to do absurdalnych sytuacji, polegających na tym, że podatek od hotelu w środku dużego miasta jest identyczny z podatkiem obciążającym pustą stodołę na wsi pod warunkiem, że oba te obiekty są własnością przedsiębiorcy. Innym następstwem takiego rozumienia nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest opodatkowanie na takich samych zasadach np. budynków faktycznie zajętych na prowadzenie działalności i budynków pustych, niewykorzystywanych do działalności. Przykłady te uzasadniają szybką potrzebę zmian kryteriów decydujących o wysokości płaconego podatku. Takim kryterium nie może być tylko posiadanie przez przedsiębiorcę albo inną osobę prowadzącą działalność gospodarczą. Można mieć zasadne wątpliwości co do zgodności takiego kryterium z konstytucyjną zasadą równości. Problem ten można na razie zminimalizować, wprowadzając postulowane wyżej obowiązkowe różnicowanie podstawy opodatkowania lub stawek z uwagi na położenie nieruchomości, a także przyjęcie na potrzeby opodatkowania wartości amortyzowanych budynków.

8. Przechodząc do problematyki postulowanych zmian w zakresie opodatkowania gruntów rolnych i lasów, należy wyjść od wskazania, że niezmiernie ważne są kwestie dotyczące prawidłowej klasyfikacji gruntów w ewidencji gruntów i budynków i ich aktualizacji. Braki w tym zakresie deformują całkowicie zasady opodatkowania gruntów. Nierzadkie są przypadki opodatkowania podatkiem rolnym gruntów, które tylko w ewidencji są użytkami rolnymi czy też lasami, a w rzeczywistości od wielu lat są wykorzystywane na inne cele. W tym

kontekście jak najbardziej zasadne są postulaty objęcia podatkiem rolnym tylko gruntów, które są faktycznie wykorzystywane w celach rolniczych i nie są położone w granicach administracyjnych miast. Wymagałoby to zmiany art. 1 ustawy o podatku rolnym przez stwierdzenie, że opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne zajęte na prowadzenie działalności rolniczej, z wyjątkiem położonych na terenie miast. Termin „grunty zajęte” funkcjonuje w ustawie o podatku rolnym oraz ustawie o podatkach i opłatach lokalnych wiele lat i w praktyce nie będzie budził wątpliwości. „Grunty zajęte” to grunty faktycznie wykorzystywane na określony rodzaj działalności, w analizowanym przypadku – rolniczej. Użytki rolne niezajęte faktycznie na działalność rolniczą powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W ten sposób ograniczony zostałby krąg podmiotów władających użytkami rolnymi, które korzystają z preferencyjnego opodatkowania podatkiem rolnym, a nie mają nic wspólnego z rolnictwem.

Użytki rolne położone w granicach miast w większości przypadków tracą charakter rolne i powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Rozwiązałyby to problem „gospodarstw rolnych” w centrach dużych miast. Mam tu na myśli wielohektarowe działki gruntu sklasyfikowanego w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, a przez to tworzące gospodarstwo rolne w rozumieniu ustawy o podatku rolnym. Bardzo często od takiej działki jej właściciel nie płaci żadnego podatku (kl. V lub VI) i nie jest przez to zainteresowany zmianą charakteru takiego „gospodarstwa”. Opodatkowanie jej podatkiem od nieruchomości skutkowałoby tym, że nie opłacałoby się dla właściciela posiadanie takiego „gospodarstwa”.

Taki sam warunek trzeba wprowadzić w odniesieniu do gruntów oznaczonych jako Ls – w przypadku braku lasu, nieużytków i użytków ekologicznych, gruntów zadrzewionych i zakrzewionych, itp. Dlaczego grunty zadrzewione i zakrzewione w miastach podlegają zwolnieniu od podatku?

9. Porządkując obowiązujące regulacje dotyczące opodatkowania gruntów, należy wskazać na potrzebę modyfikacji definicji gospodarstwa rolnego. Powinna ona pójść w następującym kierunku:

- gospodarstwo rolne tworzą jedynie użytki rolne zajęte na prowadzenie działalności rolniczej. Postulat ten już został uzasadniony wyżej. Nie ma uzasadnienia preferencyjne opodatkowanie gruntów podatkiem rolnym w sytuacji, gdy nie służą one prowadzeniu działalności rolniczej,
- grunty te muszą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą w rozumieniu definicji gospodarstwa rolnego z Kodeksu cywilnego. W tej chwili nawet grunty jednego właściciela położone w Podlaskiem, Małopolskiem

i Zachodniopomorskiem stanowią grunty gospodarstwa rolnego, chociaż ich położenie wyklucza traktowanie ich jako zorganizowanej całości. W efekcie ich właściciel opłaca podatek rolny, chociaż nie stanowią one w rzeczywistości gospodarstwa rolnego,

- norma powierzchniowa – 1 ha fizyczny lub przeliczeniowy, powinna być zwiększona do co najmniej 3 ha.

## Wnioski

Wprowadzenie wyżej wskazanych zmian w pierwszym etapie reformy na pewno przyczyni się do zwiększenia roli wartości nieruchomości jako przesłanki decydującej o wysokości opodatkowania. Będzie to zatem ewolucyjne przekształcanie podatku „od powierzchni” w podatek „od wartości”. Nie zawsze musi to prowadzić do braku akceptacji takich działań przez podatników. Rzeczą niezmiernie ważną jest wprowadzanie tych kierunkowych zmian z odpowiednim uzasadnieniem popartym stosownymi symulacjami. Polscy podatnicy boją się podatku *ad valorem* i należy to uwzględnić, wprowadzając tę reformę.

Drugim bardzo ważnym obszarem działań jest stopniowe przekształcanie ewidencji gruntów i budynków w kataster nieruchomości. Powinny tam być zawarte wszystkie dane niezbędne do prawidłowego określenia podatków od nieruchomości, a zatem nie tylko te dotyczące rodzaju nieruchomości (budynek, budowla, grunt), ale dotyczące także jej wartości „podatkowej”. W ten sposób może powstać polski kataster nieruchomości, co jest podstawą docelowego modelu opodatkowania nieruchomości.

## Summary

This article presents the main directions of the transition of the Polish system of taxation of real property. The author claims that three types of taxes which form the present system and which rates are determined by the area of the property, should be replaced by a single tax based on the value of the property resulting from the cadastre. Such change, however, is unlikely to be introduced for a variety of reasons. It is an unpopular and costly reform which also requires qualified staff. The introduction of a new tax on real property is not an easy task and does not mean merely adopting a new act and implementing rules which can come in force without prior preparations. The ca-

dastral tax also requires an appropriate “infrastructure” to make it function efficiently and essentially this has to be provided in advance. The introduction of a target model of taxation of real property not only requires time and money but also social approval. Therefore, this reform should be implemented by gradual transformation of the present system based on property area, into the new system based on property value. The assumption that has to be made before some actions are taken is that the target model of property taxation is the system of taxation based on property value. If the reform is implemented gradually i.e. the tax on “the area of the property” is steadily transformed into the tax on “the value of the property”, its social acknowledgment will be more probable as taxpayers would be less worried about possible consequences of the cadastral tax. The extension of categories of entities obliged to pay the tax on the value of property, under the law in force, will decrease the natural reluctance of taxpayers to accept new taxation rules. This objective is not likely to be achieved when new, completely different provisions (without a transitional period) are introduced, as they are targeted at a very broad circle of potential taxpayers who have grown accustomed to the present system of real property taxation and are familiar with its rules.