

# Podatek katastralny a koszty prowadzenia działalności gospodarczej

## Słowa kluczowe:

opodatkowanie nieruchomości, kataster, podatkowa zasada sprawiedliwości

## Uwagi wprowadzające

Podatek katastralny jest w Polsce pewnego rodzaju tematem tabu. To śmiałe stwierdzenie oparte jest na spostrzeżeniu, że za każdym razem, gdy tylko kolejna ekipa rządząca choćby wspomni o konieczności wprowadzenia tego podatku, wyzwała zarówno wśród polityków, jak i obywateli falę oskarżeń o nieuzasadniony zamiar nakładanie dodatkowych (wygórowanych) obciążeń podatkowych. Opinia publiczna, skazana na wysłuchiwanie demagogicznych wypowiedzi, tak naprawdę nie wie, czym jest podatek katastralny, jaka jest jego istota i cel. Natomiast powszechnie funkcjonuje przekonanie, że wprowadzenie nowego systemu opodatkowania przyniesie więcej złego niż dobrego. Z jednej strony widać obawę przed zmianami (co w pewien sposób jest zrozumiałe i uzasadnione), z drugiej strony można dostrzec działanie lobby, w którego interesie jest utrzymanie dotychczasowego stanu prawnego.

Obecny system opodatkowania nieruchomości nie generuje – ogólnie rzecz biorąc – znacznych obciążeń finansowych dla przedsiębiorców ani nadmiernych kosztów poboru podatków. Większe znaczenie mają inne daniny publiczne, np. podatki dochodowe oraz podatek od towaru i usług. Niemniej jednak zmiana systemu opodatkowania nieruchomości z pewnością zwróci uwagę podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Wydaje się ona przesądzona (ze względu na harmonizację systemu prawnego, jak również potrzebę zapewnienia sprawiedliwości i równości opodatkowania), ale trudno wskazać realną datę wprowadzenia nowych regulacji.

Zastanawiające jest, czy nowy system opodatkowania nieruchomości będzie bardziej czy mniej korzystny dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą oraz jak wpłynie na sytuację różnych grup przedsiębiorców. Należy zaznaczyć, że podatek katastralny nie realizuje wyłącznie funkcji fiskalnej, ale również inne funkcje o charakterze ekonomicznym i społeczno-gospodarczym.

Celem pracy jest przedstawienie i porównanie kosztów (o charakterze podatkowym) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na podstawie systemu opodatkowania nieruchomości od jej wartości – *ad valorem* – bądź też od jej powierzchni. Wska-

zane zostaną pozytywne i negatywne aspekty wprowadzenia podatku katastralnego dla przedsiębiorców.

## Charakterystyka podatku katastralnego

Podatek katastralny to danina publiczna, która obciąża podatnika nieruchomości (gruntu, budynku, lokalu lub innego obiektu)<sup>1</sup> w zależności od wartości przedmiotu opodatkowania oraz która jest uzależniona od sposobu wykorzystywania tego przedmiotu. Elementem niezbędnym, zapewniającym prawidłowe naliczenie podatku, jest potrzeba utworzenia katastru<sup>2</sup>, czyli urzędowego systemu informacyjnego<sup>3</sup>. Warto w tym miejscu wskazać, że kataster może mieć charakter zarówno prawny, jak i fiskalny.

Pierwszy rodzaj ukazuje aktualny stan prawny nieruchomości – przede wszystkim prawa własności i ograniczone prawa rzeczowe. Taka ewidencja zapewnia ochronę obrotu nieruchomościami. Jego wdrożenie musi być poprzedzone uporządkowaniem praw własności do poszczególnych nieruchomości i ustaleniem ich granic, co wymaga dużych środków finansowych (pomiaru geodezyjne) oraz jest czasochłonne<sup>4</sup>.

Kataster fiskalny jest ściśle powiązany z systemem podatkowym – tworzy się go, aby organy podatkowe posiadały niezbędne dane pozwalające ustalić należność podatkową. Należy zaznaczyć, że wprowadzenie tego rodzaju katastru nie jest tak skomplikowane i kosztowne jak katastru prawnego. Kataster fiskalny zawiera m.in. dane dotyczące podatnika, wartość rynkową nieruchomości, jak również dochody, które są uzyskiwane w związku z jej wykorzystywaniem. Oznacza to, że podmiot prowadzący działalność gospodarczą i będący posiadaczem nieruchomości zostanie obciążony podatkiem proporcjonalnie do osiągniętych dochodów, które zależne są od wielu czynników (np. rodzaju prowadzonej działalności, mniejszej lub większej konkurencji na rynku, regionu, obszaru i lokalizacji funkcjonowania przedsiębiorcy).

W doktrynie wskazuje się cechy podatku katastralnego (będące jednocześnie jego zaletami), do których należą – oprócz istnienia wspomnianej bazy danych podatkowych – m.in.<sup>5</sup>:

---

<sup>1</sup> Dalej w pracy, posługując się pojęciem „nieruchomości” będę rozumiał również grunty, budynki, lokale lub inne obiekty.

<sup>2</sup> O funkcjach (zadaniach) katastru szerzej D. Obrębska, *Reforma podatku od nieruchomości – kataster i podatek katastralny*, [w:] Monitor Podatkowy 1994 nr 5, s. 135; autorka wymienia i opisuje cztery podstawowe funkcje: podatkową, nieruchomościową, techniczną, dokumentalną.

<sup>3</sup> Kataster zawiera informacje dotyczące przedmiotów opodatkowania (tzw. przedmioty katastralne) oraz podmiotów (tzw. podmiotów katastralnych), które są właścicielami nieruchomości bądź przysługują im do nich inny tytuł prawny

<sup>4</sup> L. Etel, *Ogólna charakterystyka systemów opodatkowania nieruchomości*, [w:] L. Etel (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Warszawa 2003, s. 15.

<sup>5</sup> Pełny katalog cech omawianego podatku wymienia L. Etel, *Czy warto w Polsce wprowadzać podatek katastralny?*, „Nieruchomości” 2004, nr 11.

1. praktycznie brak możliwości uniknięcia płacenia podatku, gdyż organy podatkowe posiadają dokładne informacje niezbędne do wymiaru podatku i wskazania osoby odpowiedzialnej za jego uiszczenie,
2. opodatkowanie wszystkich nieruchomości (ze zróżnicowaniem w zależności od sposobu wykorzystania – na potrzeby mieszkalne lub działalności gospodarczej),
3. przejrzysty katalog ulg i zwolnień podatkowych,
4. duży wpływ jednostek samorządu terytorialnego na wysokość podatku.

Drugim niezbędnym elementem pozwalającym właściwie funkcjonować podatkowi katastralnemu jest konieczność określenia odpowiedniego algorytmu, który na podstawie danych z katastru pozwalałby obliczyć wysokość podatku. Muszą być wzięte pod uwagę: rodzaj działalności gospodarczej, jej lokalizacja *in abstracto* oraz sytuacja ekonomiczna konkretnego podatnika. Wprowadzanie algorytmu musi łączyć się z unormowaniem katalogu ulg i zwolnień, które zapewnią prawidłowe funkcjonowanie systemu<sup>6</sup>.

Warto podkreślić, że ilość cech negatywnych omawianego podatku jest – w ujęciu ogólnym – znikoma, a wynikają one przede wszystkim z kwestii technicznych związanych z wprowadzeniem podatku<sup>7</sup>. Wspomnieć w tym miejscu należy również o najważniejszej cesze, czy też istocie tej daniny publicznej, a mianowicie o sprawiedliwości opodatkowania. Jest to w mojej ocenie kluczowy argument za wprowadzeniem (niezwłocznie) nowych regulacji prawnych w zakresie opodatkowania nieruchomości.

### Zasada sprawiedliwości opodatkowania

Idea sprawiedliwości opodatkowania zawiera w sobie pewną kierunkową dyrektywę, która jest adresowana do ustawodawcy podatkowego<sup>8</sup>. Wyraża postulat, by obciążenia podatkowe uwzględniały sytuację ekonomiczną podatnika – tak, aby podmiot zobowiązany mógł świadczenie podatkowe spełnić (tzw. zdolność świadczenia). W doktrynie wskazuje się, że zasada ta jest wyprowadzana z artykułu 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>9</sup>, który stanowi: *Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej*. Sprawiedliwość rozpatrywana jest zarówno w kontekście materialnym (zasady równości i powszechności opodatkowania), jak i w aspekcie proceduralnym (forma i zasady legislacji podatkowej)<sup>10</sup>.

<sup>6</sup> Przedsiębiorca, który dopiero rozpoczyna wykonywać konkretną działalność, powinien mieć możliwość korzystania w okresie przejściowym z preferencyjnych warunków, tak aby *primo* umożliwić w ogóle zaistnienie na rynku, *secundo* – nie ograniczać dostępu do prowadzenia działalności nowym podmiotom i tym samym nie ograniczać konkurencyjności.

<sup>7</sup> Chodzi o niezbędną ilość czasu na utworzenie baz danych (katastrów), a także o sam proces legislacyjny, który w polskiej rzeczywistości może stanowić bezpośrednie zagrożenie dla funkcjonowania podatku katastralnego.

<sup>8</sup> A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 127.

<sup>9</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

<sup>10</sup> A. Gomułowicz, *op. cit.*, s. 116.

Samo pojęcie sprawiedliwości ani *expressis verbis* nie wynika z Konstytucji RP, ani nie jest przez ustawodawcę określone. W związku z tym powstają pytania: co jest sprawiedliwe, a co nie, za pomocą czego tę sprawiedliwość mierzyć i oceniać, kto powinien się do tej zasady stosować, a kto ją egzekwować. Jest to pozorna tylko komplikacja, należy bowiem zaznaczyć, że normatywne zdefiniowanie sprawiedliwości wydaje się niemożliwe<sup>11</sup>. Artykuł 2 Konstytucji RP w powiązaniu z innymi konstytucyjnymi zasadami obliguje legislatora do tworzenia przepisów prawa w zgodzie z ustawą zasadniczą. Organy administracji publicznej stosują normy prawne zgodnie z obowiązującymi przepisami, natomiast sądy są gwarantem prawidłowego stosowania i funkcjonowania zasady sprawiedliwości.

Stosowanie zasady sprawiedliwości w odniesieniu do opodatkowania nieruchomości jest zagadnieniem swoistym i odrębnym. Na pierwszy rzut oka wydaje się, że każdy powinien być zobowiązany do ponoszenia obciążeń podatkowych w sposób równy, tzn. za konkretny identyczny lub podobny obiekt uiszcza się taki sam podatek. Metoda obliczenia należności podatkowych jest wtedy niezwykle prosta, zrozumiała i tania (dla organów podatkowych). Niemniej jednak zaobserwować można, że w imię szeroko rozumianej sprawiedliwości opodatkowania należy dokonać po pierwsze podziału na nieruchomości mieszkalne i związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. W tym drugim zakresie zasadny jest dalszy podział, w którego wyniku nieruchomości związane z działalnością leśną oraz rolniczą są zdecydowanie mniej obciążone podatkami. Ponadto pewna „nierówność” może wynikać wyłącznie z lokalizacji, albowiem organy stanowiące gmin (w ramach władztwa podatkowego) mogą w określonym wymiarze kształtować wysokość stawek podatkowych. Biorąc pod uwagę wszystkie wskazane elementy, można się zastanawiać, czy sprawiedliwe i właściwe jest dokonywanie wyłomów w równości opodatkowania. Wymienione wcześniej odstępstwa nie budziły i u wielu nadal nie budzą większych zastrzeżeń. Należy jednak dokonać ich analizy i rozważyć, co było powodem wprowadzenia takich rozwiązań i czy istnieje konieczność utrzymywania obowiązujących obecnie konstrukcji.

W kraju, w którym niemalże wyłącznym właścicielem nieruchomości było państwo, które samo określało warunki ich przekazywania (w różnych formach prawnych), nie było możliwe funkcjonowanie wolnego rynku – rynku, który określałby realną wartość przedmiotu obrotu. W związku z tym, aby zapewnić sobie dochody z obiektów przekazanych, zagospodarowywanych przez konkretnych posiadaczy, państwo stworzyło system opodatkowania uzależnionego od powierzchni. Zmiany ustrojowe po roku 1989 doprowadziły do powstania wolnego rynku, w efekcie czego nastąpiło duże zróżnicowanie

<sup>11</sup> Nie należy tego oceniać jednak jako coś negatywnego, gdyż posługiwanie się klauzulami generalnymi ma na celu uwzględnienie kryteriów pozaprawnych, ustawodawca natomiast nie jest w stanie przewidzieć wszelkich możliwych okoliczności, które też ulegają ciągłym zmianom.

ekonomiczne związane z przeznaczeniem nieruchomości, które skutkowało znaczną zmianą ich wartości. Obecnie przeznaczenie nieruchomości ma istotny wpływ na wysokość uzyskiwanych przez konkretny podmiot dochodów, a co więcej, istnieje rzeczywista możliwość dokonania rynkowej wyceny nieruchomości. Należy więc zadać pytanie, czy ujęcie sprawiedliwości sprzed reformy ustrojowej odpowiada obecnemu stanowi faktycznemu, czy też nie. Aby spróbować na nie odpowiedzieć, przeanalizować trzeba różnorodne – ekonomiczne, gospodarcze i społeczne – aspekty zmienionej sytuacji.

W moim przekonaniu aktualny stan prawny chroni właścicieli i posiadaczy dużych nieruchomości, którzy je tylko „przetrzymują”, tzn. w dużej mierze w ogóle nie wykorzystują ani w celach mieszkaniowych, ani *stricte* gospodarczych<sup>12</sup>. W sposób oczywisty wpływa to negatywnie na rozwój regionu, gdyż przedsiębiorcy chcący inwestować na konkretnym obszarze napotykać trudności, a samorządy nie otrzymują znaczących wpływów budżetowych. Warto wskazać, że obecny system opodatkowania może stanowić również barierę w prowadzeniu konkretnych rodzajów działalności gospodarczej (np. prowadzenie w Polsce pola golfowego jest w zasadzie niemożliwe z uwagi na wysokość obciążenia podatkiem od nieruchomości<sup>13</sup>). Trudno też uznać za sprawiedliwe jednakowe opodatkowanie np. ekskluzywnego i dochodowego sklepu jubilerskiego ulokowanego w centrum miasta i usytuowanego na jego obrzeżach niezagospodarowanego, nadającego się tylko do remontu budynku o takiej samej powierzchni. Sytuacje takie są możliwe, ponieważ zgodnie z ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>14</sup> sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę przedmiotu opodatkowania skutkuje koniecznością ponoszenia obciążeń przy zastosowaniu stawek przewidzianych dla obiektów związanych z działalnością gospodarczą.

## Charakterystyka aktualnego stanu prawnego w Polsce

System opodatkowania nieruchomości w Polsce tworzą przepisy trzech ustaw: ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowany jest podatek od nieruchomości, ustawy o podatku rolnym<sup>15</sup> oraz ustawy o podatku leśnym<sup>16</sup>. Od razu dostrzec można, że tworząc te regulacje, ustawodawca „zapomniał” o jednorodnym, jednolitym podejściu, mimo że przedmiot zainteresowania jest zbieżny. W pracy większy nacisk zostanie położony na upol, gdyż przepisy tego aktu normują prawnopodatkową sytuację

<sup>12</sup> L. Etel podkreśla, że systemy powierzchniowego opodatkowania sprzyjają spekulacjom, będącym wynikiem przetrzymywania nieruchomości, i wskazuje, że może to być poważne zagrożenie np. dla miast, gdzie trudno znaleźć grunty pod inwestycje.

<sup>13</sup> L. Etel, *Ogólna charakterystyka...*, s. 19.

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), dalej: upol.

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 ze zm.).

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682 ze zm.).

podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, inną niż działalność rolnicza lub leśna. Ten pozornie prosty i przejrzysty akt prawny sprawia w praktyce bardzo wiele trudności zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym oraz sądom<sup>17</sup>.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 upol *podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące: 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych; 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych; 3) użytkownikami wieczystymi gruntów; 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.*

Przedmiotem opodatkowania są grunty; budynki lub ich części, a także budowle lub ich części, jeśli związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podstawę opodatkowania stanowią odpowiednio powierzchnia, powierzchnia użytkowa i – gdy przedmiotem opodatkowania jest budowla lub jej część – wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku<sup>18</sup>; gdy nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podatnik jest zobowiązany do określenia wartości rynkowej budowli bądź jej części na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Przepis art. 5 upol określa maksymalną wysokość stawek podatkowych w zależności od przedmiotu opodatkowania, od tego, czy jest on przeznaczony na prowadzenie działalności gospodarczej oraz od jej rodzaju; dywersyfikacji oraz ustalenia wysokości stawek dokonuje rada gminy w drodze uchwały co *expressis verbis* wynika z ust. 2-4 tego artykułu. Ta ustawowa kompetencja daje teoretycznie i praktycznie organom stanowiącym gmin bardzo duży wpływ na prowadzenie samodzielnej i skutecznej polityki podatkowej, w tym pozwalającej zwiększyć wpływy budżetowe. Warto zauważyć, że sam fakt związania przedmiotu opodatkowania z prowadzeniem działalności gospodarczej zwiększa wymiar stawek w konkretnych przypadkach nawet kilkukrotnie. Rada gminy w ramach samodzielności i władztwa podatkowego może dokonywać różnicowania ze względu m.in. na rodzaj działalności czy też lokalizację nieruchomości. Takie kryterium może być niezwykle krzywdzące i nieskuteczne, gdy nie będzie oparte na rzetelnych danych dotyczących ekonomiczno-gospodarczej sytuacji podatników<sup>19</sup>. Dodatkowo ustawodawca zagwarantował konkretnym podmiotom preferencje podatkowe (kierując się szeroko rozumianym kryterium społecznego interesu), mimo że wysokość uzyskiwanych przez nich dochodów może być i często jest znaczna. Mowa o art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d), który

<sup>17</sup> W literaturze wskazuje się, że wielość orzeczeń sądowych jest nieporównywalna względem innych podatków; zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów*, Toruń 1994, s. 6.

<sup>18</sup> Zob. art. 4 ust. 1 pkt 3 upol.

<sup>19</sup> Rada gminy natomiast w ogóle nie analizuje i nie bierze pod uwagę sytuacji ekonomicznej podatnika, gdyż nie ma ani takiego obowiązku, ani kompetencji.

stanowi, że od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych stawki nie mogą przekroczyć 3,46 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, podczas gdy ust. 1 pkt 2 lit b) tego artykułu przewiduje, że od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej stawki nie mogą przekroczyć 17,31 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. Może więc zaistnieć sytuacja, że właściciel prywatnej przychodni, który świadczy specjalistyczne i drogie usługi, uzyskujący tym samym wysokie dochody, będzie płacił podatek w wysokości mniejszej (a nawet znacznie mniejszej) niż właściciel sklepu spożywczego usytuowanego *vis-à-vis* tej przychodni. Powyższy przykład wskazuje jednoznacznie na brak w analizowanych regulacjach racjonalności i obiektywizmu, a przede wszystkim realizacji wspomnianej wcześniej sprawiedliwości opodatkowania.

### Potencjalne zagrożenia dla przedsiębiorców

Powszechnie spotyka się pogląd, że wprowadzenie systemu opodatkowania *ad valorem* znacznie zwiększy koszty prowadzenia działalności gospodarczej i to niezależnie od rodzaju, lokalizacji czy też wielkości przedsiębiorstwa. Obawy osób zainteresowanych wynikają z kilku czynników, m.in. z powszechnej niechęci do zmian, z niewiedzy oraz w wyniku braku zaufania do polskiego prawodawcy. O ile dwa pierwsze niepokojące czynniki można w sposób relatywnie prosty wyeliminować, np. poprzez kampanie promujące, konferencje naukowe czy warsztaty dla przedsiębiorców, o tyle ta ostatnia obawa może być w realiach polskich jak najbardziej uzasadniona.

Stanowienie dobrego prawa nie jest rzeczą łatwą, o czym bez trudu można przekonać się, analizując poszczególne ustawy podatkowe<sup>20</sup>. Ustawodawca wprowadzając zmiany, często zapomina o tym, że normy prawne tworzą system prawny, a więc dokonując nawet pojedynczej (pozornie drobnej) nowelizacji, należy zapewnić jej spójność nie tylko z tym jednym przepisem, ale i z całym systemem<sup>21</sup>. Tworzenie prawa podatkowego jest szczególnie trudne, a to dlatego, że mimo iż głównym celem nakładania podatków jest cel

<sup>20</sup> Należy pamiętać, że prawo ma być zrozumiałe zarówno dla podatników, jak i dla organów podatkowych. Nie jest tak jednak w sytuacji, gdy w systemie prawa występuje wielość definicji legalnych, które mają doprecyzowywać pojęcia, tak aby odpowiadały potrzebom ustawodawcy. Często stosuje się je zamiennie, więc warto byłoby dokonać ujednoczenia, zaczynając choćby od definicji pojęć „działalność gospodarcza” i „przedsiębiorca” (własna refleksja związana z wykładem P. Borszowskiego *Pojęcie podatnika a pojęcie przedsiębiorcy*, wygłoszonego podczas Ogólnopolskiej konferencji naukowej pt. Podatkowy ślalom polskiego przedsiębiorcy, która odbyła się 10 grudnia 2010 r. na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego).

<sup>21</sup> Polski ustawodawca, chociaż zakłada się jego racjonalność, bardzo często racjonalnie nie postępuje. Jako przykład można wskazać przepisy art. 36 i 37 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. Nr 80, poz. 717 ze zm.) W wyniku nowelizacji w art. 36 zmieniono pojęcie „sprzedaży” na pojęcie „zbycia”, nie dokonano jednak takiej zmiany w kolejnym artykule i w związku z tym nie wiadomo, czy zbycie w sposób inny niż sprzedaż powinno być obciążone opłatą planistyczną.

fiskalny, to w mniejszym lub większym stopniu podatki oddziałują na stosunki gospodarcze<sup>22</sup> i społeczne. Inaczej bowiem niż w prawie cywilnym, prawo podatkowe nie może przestawać na regulacji ram obrotu prawnego, lecz musi szczegółowo ustalić podatkowo-prawne skutki tego obrotu, zgodnie z zasadą *nullum tributum sine lege*<sup>23</sup>.

Chcąc wprowadzić podatek katastralny, należy pamiętać, że ma to być pewnego rodzaju proces, który właściwie przeprowadzony będzie skutkował wprowadzeniem przejrzystych, zrozumiałych i sprawiedliwych przepisów. Nie będzie zatem właściwe szybkie uchwalanie aktu prawnego bez konsultacji z zainteresowanymi podmiotami (zwłaszcza jednostkami samorządu terytorialnego i przedsiębiorcami). Zachowane muszą być wszelkie reguły prawidłowej legislacji, w tym m.in. odpowiedni długi okres *vacatio legis* oraz niezbędne okresy przejściowe, aby podmioty prowadzące działalność gospodarczą mogły dokończyć przedsięwzięcia rozpoczęte wcześniej na podstawie przewidywanych założeń podatkowych<sup>24</sup>. Wprowadzane regulacje muszą być jednoznaczne, aby nie występowały (tak jak jest obecnie) problemy interpretacyjne. Niedopuszczalne są interpretacje prowadzące do rozszerzenia obowiązku podatkowego ponad zakres wynikający z przepisów ustawy<sup>25</sup>. Pewność i sprawiedliwość opodatkowania są wartościami niekwestionowanymi, a często uważa się, że zasada pewności prawa ma właśnie służyć realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej w procesie stosowania prawa, gwarantując właściwy wymiar podatku<sup>26</sup>.

Obawa, że wprowadzenie nowego systemu opodatkowania nieruchomości przyczyni się do upadku wielu przedsiębiorstw, jest niczym nieuzasadniona, gdyż ideą opodatkowania jest, aby podmiot zobowiązany do ponoszenia ciężarów podatkowych mógł je spełnić bez istotnego pogorszenia swojej sytuacji ekonomicznej (czego gwarancją może być wynikająca z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zasada proporcjonalności). Cel ten zostanie zrealizowany, jeżeli proces legislacyjny będzie odpowiedni. Nie ma też wątpliwości, że obciążenia podatkowe wzrosną względem podmiotów, które w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą osiągają znaczne dochody, a obecnie odprowadzają relatywnie niskie podatki – wymaga tego zasada sprawiedliwości.

W tym miejscu należy również zaznaczyć, że wysokość uiszczanej daniny publicznej musi być odpowiednia względem uzyskiwanych dochodów, a nie dochodów potencjalnie możliwych do osiągnięcia – jest to postulat do ustawodawcy. Nie można bowiem

<sup>22</sup> Prawo podatkowe może oddziaływać na wartość pieniądza, jak również na stopę inflacji.

<sup>23</sup> R. Mastalski, *Charakterystyka ogólna prawa podatkowego*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego...*, s. 351.

<sup>24</sup> Zob. orzeczenie TK z dnia 15 lipca 1996 r., K 5/96, OTK 1996, nr 4, poz. 30.

<sup>25</sup> Takie interpretacje zdaniem Trybunału Konstytucyjnego naruszają art. 2 Konstytucji RP – zasadę demokratycznego państwa prawnego; zob. uchwała TK z dnia 26 kwietnia 1994 r. Sygn. akt W 11/93, OTK 1994, nr 1, poz. 22.

<sup>26</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 117.



karac podatnika za to, że jest mniej lub bardziej przedsiębiorczy, bądź że ilość kosztów (w ogólności) mogłaby być mniejsza niż jest.

### **Wady i zalety podatku katastralnego – podsumowanie**

O tym, że system opodatkowania *ad valorem* ma zdecydowanie więcej aspektów pozytywnych niż negatywnych, nie trzeba przekonywać. Wystarczy dokonać porównania regulacji prawnych występujących w krajach Europy Zachodniej i odpowiedzieć sobie na pytanie, czy system ten funkcjonowałby, gdyby nie był odpowiedni<sup>27</sup>. Zalety tego systemu odczuć mogą zarówno samorządy, przedsiębiorcy, jak i sami obywatele. Gdyby nie fakt, że wpływy z tytułu opodatkowania nieruchomości stanowią dochód gmin (a nie budżetu państwa) prawdopodobnie ta nowoczesna forma opodatkowania nieruchomości już by w Polsce obowiązywała. Tymczasem każda nowa władza wykonawcza w kraju jedynie planuje dokonanie zmian obecnego stanu, o czym świadczą przyjmowane przez Radę Ministrów kolejne Strategie Zarządzania Finansami Publicznymi, w których potrzeba wprowadzenia podatku katastralnego jest uwzględniana.

Gminy na pierwszych etapach wprowadzania systemu *ad valorem* na pewno początkowo będą obciążone koniecznością specjalistycznego wyszkolenia urzędników w zakresie ustalania wartości nieruchomości i pobierania należności podatkowych<sup>28</sup>. Niemniej jednak rekompensata w postaci zwiększonych wpływów budżetowych będzie dostrzegalna, a jednostki samorządowe będą mogły bardziej oddziaływać (poprzez politykę podatkową) na rozwój lokalny.

Podatnicy przedsiębiorcy są grupą najbardziej zainteresowaną wprowadzeniem bądź też niewprowadzeniem podatku katastralnego. Do tych ostatnich należą zwłaszcza posiadacze znacznych obszarów gruntów, powierzchni użytkowych budynków i lokali, którzy bądź uzyskują znaczne dochody, bądź przetrzymują w celach spekulacyjnych posiadane przez nich nieruchomości. Pozostali przedsiębiorcy są również zainteresowani dyskusją dotyczącą nowych rozwiązań, gdyż nie wiedzą, w jakim stopniu przyczynią się one do ewentualnego zwiększenia kosztów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (zarówno w ujęciu mikroekonomicznym, jak i makroekonomicznym). Wprowadzenie podatku katastralnego na pewno zwiększy podaż nieruchomości na rynku, co

<sup>27</sup> Zob. G. Nowecki, *Charakterystyka systemu katastralnego oraz systemu opodatkowania nieruchomości we Francji*, [w:] L. Etel (red.), *Europejskie systemy...*, s. 25 i n.; E. Wróblewski, *Opodatkowanie nieruchomości w Niemczech*, [w:] L. Etel (red.), *Europejskie systemy...*, s. 57 i n.; J. Marczak, *Podatek katastralny w Polsce? Szanse i zagrożenia*, [w:] Izabela Oślak (red.), *Polska samorządność w integrującej się Europie. I Forum Samorządowe*, Szczecin 2004, s. 333 i n.

<sup>28</sup> Trudno określić całkowite tego rodzaju obciążenia gmin bez znajomości ostatecznego kształtu rozwiązań. Podstawa opodatkowania może być bowiem wyliczana na podstawie różnych metod, np. oszacowania, autotaksacji, porównawczej, wartości księgowej. Patrz szerzej D. Obrębska, *op. cit.*, s. 8.

zwiększy mobilność kapitału i ludzi. Przedsiębiorcy będą mogli inwestować w nowe, dotychczas nieopłacalne rodzaje działalności (np. pola golfowe).

Podmiotami najbardziej obawiającymi się zmian są obywatele (osoby fizyczne) – podatnicy, którzy wykorzystują nieruchomości wyłącznie w celach mieszkalnych. Obserwujemy syndrom podobny jak u przedsiębiorców – obawę przed jakimikolwiek zmianami<sup>29</sup>. Ustawodawca, chcąc uzyskać akceptację społeczną, nie może wprowadzać zmian w sposób niezrozumiały dla obywateli. Funkcja mieszkalna nieruchomości zawsze była i będzie w nowych regulacjach traktowana w sposób preferencyjny, dlatego też nie należy spodziewać się ani znacznego wzrostu opodatkowania nieruchomości mieszkalnych, ani istotnych dywersyfikacji w zależności od standardu wykończenia mieszkania (domu).

Oprócz wskazanych zalet należy wspomnieć również istotną wadę wprowadzania podatku katastralnego. Są to przede wszystkim koszty finansowe związane z utworzeniem katastrów i czas, jakiego wymaga prawidłowe uporządkowanie danych (rejestrów) oraz sam proces wdrażania. Kraje Europy Zachodniej wprowadzały nowy system opodatkowania nieruchomości przez kilkadziesiąt lat. Nie oznacza to jednak, że Polska również będzie potrzebować tyle czasu, albowiem możemy skorzystać z gotowych, sprawdzonych regulacji, które z powodzeniem funkcjonują w innych krajach Europy.

---

<sup>29</sup> Funkcjonuje powszechnie przekonanie, że dokonanie remontu łazienki, kuchni itp. przyczyni się do wzrostu podatku, co jest przekonaniem całkowicie błędnym.