



Uniwersytet
Wrocławski

Katarzyna Kopyściańska

Koncepcja podatku katastralnego
w Polsce na tle doświadczeń
wybranych krajów

Wrocław 2016

Koncepcja podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych krajów

Katarzyna Kopyściańska

Uniwersytet Wrocławski

Koncepcja podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych krajów

Wrocław 2016

Komitet Redakcyjny

prof. dr hab. Leonard Górnicki – przewodniczący

mgr Bożena Górna – członek

mgr Aleksandra Dorywała – sekretarz

Recenzent: *dr hab. Mariusz Popławski, prof. UwB*

© Copyright by **Katarzyna Kopyściańska**

Korekta: *Dorota Brzostek*

Projekt i wykonanie okładki: *Karolina Drozd*

Skład i opracowanie techniczne: *Aleksandra Kumaszka, Tomasz Kalota eBooki.com.pl*

Druk: *Drukarnia Beta-druk, www.betadruk.pl*

Wydawca

E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego

ISBN 978-83-65431-32-5 (druk)

ISBN 978-83-65431-33-2 (online)

Spis treści

Wstęp	11
ROZDZIAŁ I. PODSTAWY KONCEPCJI PODATKU KATASTRALNEGO.....	15
1. Rys historyczny koncepcji katastru oraz opodatkowania nieruchomości w Polsce.....	15
1.1. Proces powstawania katastru w Polsce w ujęciu historycznym.....	15
1.2. Podstawowe regulacje prawne związane z opodatkowaniem nieruchomości w Polsce w drugiej połowie XX wieku	25
2. Znaczenie zasady sprawiedliwości podatkowej dla tworzenia prawa podatkowego	27
2.1. Pojęcie zasad prawa	27
2.2. Geneza i istota zasady państwa sprawiedliwości społecznej	30
2.3. Zasada sprawiedliwości podatkowej.....	33
3. Mechanizmy wyceny nieruchomości.....	42
4. Ekonomiczne uwarunkowania opodatkowania nieruchomości	54
5. Mechanizmy funkcjonowania i wdrażania podatku katastralnego	59
5.1. Uwagi wprowadzające	59
5.2. Rejestracja gruntów.....	61
5.2.1. Rejestracja aktu własności.....	62
5.2.2. Rejestracja tytułu własności	63
5.3. Wdrożenie rejestracji gruntów	64
5.4. Tworzenie map katastralnych.....	67
5.5. Katastry fiskalne.....	68
5.6. Katastry prawne	70
5.7. Wielofunkcyjne katastry	71
5.8. Metody pomiarowe	71
5.9. Pomiarzy naziemne i lotnicze	73

ROZDZIAŁ II. PODATEK KATASTRALNY W WYBRANYCH KRAJACH CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ	79
1. Zasadnicze problemy związane z opodatkowaniem nieruchomości w Europie ..	79
2. Opodatkowanie nieruchomości w Niemczech.....	86
2.1. Rys historyczny opodatkowania nieruchomości w Niemczech	86
2.2. Zasadnicze elementy podatku gruntowego	92
3. Podatek katastralny w Królestwie Szwecji	95
4. Regulacja prawna podatku katastralnego w Republice Włoskiej	108
4.1. Reforma prawa podatkowego z I połowy XX wieku.....	108
4.2. Zasadnicze elementy współczesnego systemu opodatkowania nieruchomości w Republice Włoskiej.....	113
5. Wdrożenie podatku katastralnego w Republice Litewskiej.....	119
5.1. Uwagi wprowadzające	119
5.2. Gromadzenie danych o nieruchomościach oraz zasadnicze elementy opodatkowania nieruchomości.....	124
ROZDZIAŁ III. OPODATKOWANIE NIERUCHOMOŚCI W INNYCH KRAJACH.....	127
1. Zasady opodatkowania nieruchomości w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej	127
2. Podatek katastralny w Stanach Zjednoczonych jako podatek quasi-celowy	130
3. Wycena i opodatkowanie nieruchomości w Mołdawii	141
3.1. Początki opodatkowania nieruchomości w Mołdawii.....	145
3.2. Wdrożenie nowego systemu opodatkowania nieruchomości	148
4. Wycena katastralna i opodatkowanie nieruchomości w Federacji Rosyjskiej.....	157
4.1. Uwagi ogólne	157
4.2. Podatek majątkowy od aktywów przedsiębiorstwa oraz podatek od nieruchomości majątku prywatnego osób fizycznych.....	159
4.3. Podatek od gruntu oparty na wartości katastralnej	160
4.4. Ocena wdrożenia nowego systemu opodatkowania w Federacji Rosyjskiej	165
ROZDZIAŁ IV. PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI W POLSCE.....	169
1. Podstawowe zasady opodatkowania nieruchomości oraz ich wpływ na politykę fiskalną	169
2. Podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości.....	178
3. Ramy prawne wprowadzenia katastru w Polsce	208
4. Ocena koncepcji wprowadzenia podatku katastralnego w Polsce.....	214
5. Propozycja uwzględnienia w procesie wdrożenia podatku katastralnego w Polsce niektórych rozwiązań prawnych przyjętych w wybranych krajach.....	219
6. Dochody budżetowe z podatku od nieruchomości w Polsce	224
Zakończenie.....	233
Bibliografia	239

Wykaz aktów prawnych	257
Wykaz aktów prawnych innych państw	261
Wykaz orzecznictwa	263
Wykaz pozostałych źródeł.....	267

Wstęp

Praca została napisana według metody dogmatyczno-prawnej oraz metody porównawczej. Jest poświęcona koncepcji podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych krajów. Poruszana w pracy problematyka nie jest nowa, a samo zagadnienie koncepcji podatku katastralnego i jego ewentualnego wprowadzenia w Polsce jest aktualne od wielu lat. Przedstawiciele doktryny różnie wypowiadają się na ten temat. Jedni, akcentując potrzebę jego wprowadzenia, choćby z uwagi na potrzebę zwiększenia dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego czy też uczynienia zadość wymogom zasady sprawiedliwości podatkowej, inni zaś poddają w wątpliwość potrzebę, a nawet możliwość jego wprowadzenia, akcentując ryzyko ewentualnego zaburzenia rynku nieruchomości, jakie może się pojawić wraz z wprowadzeniem całkowicie nowych reguł opodatkowania, czy też konieczność poniesienia znacznych nakładów finansowych na wprowadzenie i utrzymanie systemu katastralnego.

Należy zatem postawić pytania: jak ocenić koncepcję wprowadzenia podatku katastralnego w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej? Czy i ewentualnie w jakim zakresie regulacja prawna podatku katastralnego w Polsce powinna być wzorowana na rozwiązaniach i doświadczeniach innych krajów? Jakie elementy należy uznać za dysfunkcyjne dla podatku katastralnego, a tym samym, które z nich powinny być uwzględnione przez ustawodawcę tworzącego przepisy prawne regulujące działanie nowego systemu opodatkowania nieruchomości? Czy możliwe i wskazane jest dążenie do stworzenia kompleksowej regulacji prawnej w zakresie podatku katastralnego? Najistotniejsza kwestia, wyrażająca w istocie podstawowy cel badawczy pracy, dotyczy zasadności wprowadzenia podatku katastralnego.

Podejmując próbę odpowiedzi na postawione pytania, należało w pierwszej kolejności określić zakres badań. Początkowo koncentrują się one na problematyce związanej z samymi podstawami koncepcji podatku katastralnego. Biorąc pod uwagę fakt, iż opodatkowanie nieruchomości ma w Europie i na świecie dość długą tradycję, uznano za

celowe krótkie odniesienie się do idei i rozwiązań, które pojawiały się w historii, tym bardziej że szereg z nich miał ogromny wpływ na kształt współczesnych systemów opodatkowania nieruchomości.

W badaniach nad podatkiem katastralnym istotne znaczenie ma zasada sprawiedliwości podatkowej, w polskim systemie prawa wywodzona z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Oceniając proponowane rozwiązania prawne, należy szereg z nich rozpatrzyć w odniesieniu do tej właśnie zasady, a w konsekwencji do wyprowadzanej z niej zasady sprawiedliwości podatkowej, tym bardziej że ewentualne wprowadzenie podatku, w którym podstawą opodatkowania byłaby wartość nieruchomości, a nie powierzchnia gruntu, pozwala w sposób naturalny stawiać pytania oparte o kryteria sprawiedliwego opodatkowania. Poprzez pryzmat zasady sprawiedliwości podatkowej należy też ocenić koncepcję podatku katastralnego w kontekście obowiązujących aktualnie przepisów prawnych regulujących opodatkowanie nieruchomości. Rozpatrywanie potencjalnej regulacji odnoszącej się do podatku katastralnego w kontekście zasady sprawiedliwości podatkowej jest ze wszech miar uzasadnione, a nawet pożądane. Zwłaszcza, jeśli zasadnie przyjąć, iż przyjmowane do systemu podatkowego rozwiązania powinny być ocenione przez pryzmat podstawowych wartości, którym muszą odpowiadać, gdyż związane są one z władczą ingerencją państwa w sferę prywatnych praw majątkowych. Uwzględnienie w badaniach nad podatkiem katastralnym właśnie zasady sprawiedliwości podatkowej znajduje też pozaprawne uzasadnienie, a mianowicie argument sprawiedliwości umożliwia łatwiejsze osiągnięcie akceptacji społecznej dla proponowanych zmian, tym bardziej gdy mogą one mieć znaczący wymiar. Podstawy koncepcji podatku katastralnego należy odnieść do głównych zasad opodatkowania nieruchomości, a nade wszystko do podstaw prawnych wyceny nieruchomości, która ma kluczowe znaczenie dla podatku katastralnego. Wybór metod wyceny nieruchomości wpływa wprost na wysokość podstawy opodatkowania i w konsekwencji ma bezpośrednio dotyczy wysokości dochodów budżetowych uzyskiwanych przez gminy. Ponadto wybór właściwych metod wyceny nieruchomości jest przedsięwzięciem złożonym z uwagi na ich wielość, co w niektórych krajach skutkuje pozostawieniem swobody wyboru podmiotom dokonującym wyceny na podstawie ustawowego upoważnienia.

Ze względu na postawiony cel badawczy konieczne stało się zbadanie podstawowych zasad opodatkowania nieruchomości w wybranych krajach. Wybór poszczególnych państw oparty był o założenie zaprezentowania w miarę możliwie szerokiego spektrum zagadnień charakterystycznych dla podatku katastralnego na tle różnych systemów opodatkowania nieruchomości. Ważnym założeniem było jednak osiągnięcie przejrzystości wypowiedzi. Za bezcelowe uznano (pomijając obszerność takiego opracowania)

szczegółowe omówienie poszczególnych systemów opodatkowania nieruchomości w wybranych krajach, tym bardziej że część przyjętych w nich rozwiązań prawnych jest podobna. W pracy przyjęto zatem założenie analizy wybranych zagadnień prawnych w krajach, które albo mają bogate doświadczenie w funkcjonowaniu podatku katastralnego, albo są w początkowej fazie jego wdrażania. Ponadto cel badawczy, tj. ocena koncepcji podatku katastralnego w Polsce na podstawie doświadczeń innych krajów, określił ramy badawcze odnoszące się do zasad opodatkowania nieruchomości w poszczególnych krajach.

Z powyższych powodów celem pracy nie było szczegółowe omówienie regulacji prawnych obowiązujących w wybranych przez autorkę krajach, a jedynie przedstawienie najbardziej charakterystycznych rozwiązań, a zwłaszcza problemów, z jakimi zmierzały się poszczególne kraje. To one bowiem stanowią największą wartość poznawczą i pozwalają z jednej strony ocenić koncepcję ewentualnego wprowadzenia podatku katastralnego w Polsce, z drugiej zaś wykorzystać konkretne doświadczenia wynikające z mniej lub bardziej udanych prób rozwiązywania problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości. Jednocześnie, mając na uwadze fakt, że Unia Europejska nie wprowadziła regulacji, które wymuszały na jej członkach ujednolicenie zasad opodatkowania nieruchomości, za zasadne uznano odwołanie się do tradycji niektórych krajów spoza Unii Europejskiej. Zwłaszcza doświadczenia Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej, w związku z niezwykle bogatą praktyką opartą na opodatkowaniu nieruchomości przy uwzględnieniu wartości nieruchomości, należało uznać za ważne z punktu widzenia postawionego celu badawczego. *Nolens volens*, podejmując próbę oceny koncepcji wprowadzenia podatku katastralnego w Polsce na podstawie doświadczeń krajów członkowskich Unii Europejskiej oraz państw spoza tej organizacji, należało zakończyć pracę omówieniem podstawowych zagadnień związanych z ewentualnym wprowadzeniem podatku katastralnego w Polsce, a także dokonać oceny samej koncepcji poprzez pryzmat doświadczeń innych krajów, a także zasady sprawiedliwości podatkowej. Podjęto też próbę wskazania tych rozwiązań prawnych przyjętych już przez polskiego ustawodawcę, które mogą stanowić bazę dla wprowadzenia podatku katastralnego.

Swego rodzaju impulsem do napisania niniejszej pracy był też brak w polskiej literaturze prawniczej typowej monografii poświęconej zagadnieniom wprowadzenia podatku katastralnego w Polsce, a nade wszystko monografii, w której podjęto by próbę dokonania oceny tej koncepcji w oparciu o doświadczenia innych krajów. W literaturze prawniczej występują opracowania dotyczące podatku katastralnego czy też jego poszczególnych elementów, w tym opracowania zawierające zwięzłe przedstawienie systemów opodatkowania nieruchomości innych państw. Brak jest jednak opracowań

kompleksowo omawiających problematykę samej koncepcji podatku katastralnego, szczególnie w sposób zaproponowany w niniejszej pracy.

Należy zaznaczyć, że problematyka podatku katastralnego nie jest świeża, tj. pewne postulaty, a w każdym razie dyskusja na temat wprowadzenia tego podatku, toczą się w Polsce od lat. Fakt, iż do tej pory nie wprowadzono w Polsce podatku katastralnego nie może mieć oczywiście wpływu na przyjęcie, że sama koncepcja i jej ocena nie jest dla polskiej doktryny prawa podatkowego ważna. Koncepcja podatku katastralnego jest warta poświęcenia uwagi po pierwsze dlatego, że została przyjęta do porządków normatywnych wielu państw, po drugie zaś dlatego, że jest koncepcją całkowicie odmienną, opierającą się na innych założeniach niż koncepcja opodatkowania nieruchomości obowiązująca obecnie w Polsce. W konsekwencji praca na temat koncepcji podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych krajów może zostać uznana za istotny głos w dyskusji w ramach trwającej nieprzerwanie reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce.

Rozdział I

Podstawy koncepcji podatku katastralnego

1. Rys historyczny koncepcji katastru oraz opodatkowania nieruchomości w Polsce

1.1. Proces powstawania katastru w Polsce w ujęciu historycznym

Przystępując do zwięzłego¹ przedstawienia procesu powstawania katastru w Polsce, nie sposób nie zacząć od umiejscowienia tego zagadnienia w szerszym ujęciu historycznym. Kataster, najogólniej rzecz ujmując, stanowi ewidencję informacji obejmujących szereg danych odnoszących się do nieruchomości. Etymologia tego wyrazu pochodzi z języka greckiego, a dokładnie od słowa *katastichion*, co oznacza po prostu rejestr. Źródła etymologiczne należy także poszukiwać w języku łacińskim od słowa *capitastrum*, czyli rejestr pogłównego². Badanie strony semantycznej wyrazu „kataster” w oparciu o aktualne znaczenie w języku polskim prowadzi do stwierdzenia, iż jest on definiowany jako „urzędowy spis gruntów i budynków”³ lub jako „urzędowy opis gruntów i budynków, zawierający m.in. dane o powierzchni gruntu, urodzajności gleby, dochodowości, służący za podstawę do sporządzania planów, zakładania ksiąg gruntowych oraz ustalania wysokości podatków”⁴.

¹ Biorąc pod uwagę postawiony cel badawczy, tj. ujmując rzecz najogólniej, dokonanie oceny koncepcji wprowadzenia podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń innych krajów, pogłębiona analiza ukierunkowana na badania historyczne znacznie wykraczałaby poza potrzeby wyznaczone celem badawczym.

² Zob. A. Bień, *Kataster i podatek od nieruchomości*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 2, s. 36 i nast.

³ D. Kalisiewicz (red.), *Nowa encyklopedia powszechna PWN*, t. III, Warszawa 1996, s. 134.

⁴ S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, t. II, Warszawa 2003, s. 73.

Pierwsze wzmianki o metodach spisu i opisu gruntów, czyli „ewidencjach”, które można uznać za pierwowzory katastru, pochodzą już z epoki starożytności. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że „od czasów, gdy człowiek zaczął prowadzić osiadły tryb życia i zajął się uprawą roli na swoich gruntach lub oddanych mu w użytkowanie przez władców, ochrona granic własności oraz danina (podatek gruntowy) w postaci spisów i opisów zaczęły odgrywać ważną rolę”⁵.

Jak zatem wspomniano, pierwszych śladów katastru należy poszukiwać już w czasach starożytnych. Badanie historii zarówno starożytnego Egiptu, jak i starożytnego Rzymu pokazuje, iż państwa te wprowadziły regulacje prawne dotyczące zasad określania i rejestrowania stanu posiadania gruntów, handlu ziemią i wytyczania granic posiadłości, choć regulacje te miały jeszcze inny cel i zmierzały raczej w pierwszej kolejności do uporządkowania praw majątkowych, niżli do ingerencji w system daninowy⁶.

Katastry nieruchomości we współczesnym kształcie, a zatem zmierzające nie tylko do zadośćuczynienia wymogom statystycznym czy też ochrony praw majątkowych, lecz przede wszystkim do osiągnięcia określonych celów istotnych z punktu widzenia funkcjonowania państwa, zaczęto zakładać w XIX wieku we Francji (1850 r.) i w monarchii austriacko-węgierskiej (1881 r.)⁷. Aktualnie każde rozwinięte państwo ma odpowiedni system gromadzenia, przetwarzania i udostępniania danych o nieruchomościach. Systemy ewidencyjne, niezależnie od ich rodzajów i charakteru, obejmują w każdym przypadku takie dokumenty jak mapy i rejestry. W Polsce funkcję gromadzenia, przetwarzania i udostępniania danych o nieruchomościach pełni ewidencja gruntów i budynków prowadzona przy starostwach powiatowych. Niezależnie od oceny jego funkcjonowania niespornym jest stwierdzenie, że sprawny system ewidencji nieruchomości powinien być podstawowym źródłem informacji wykorzystywanych na potrzeby m.in. ochrony interesów majątkowych podmiotów działających na rynku nieruchomości, szeroko rozumianej gospodarki nieruchomościami, zagospodarowania przestrzennego, statystyki publicznej czy też wymiaru podatków.

W literaturze przedmiotu kataster dzielono na różne modele pełniące odrębne funkcje⁸. W XIX wieku kataster w zależności od systemu prawnego i ekonomicznego

⁵ W. Fedorowski, *Ewidencja gruntów*, Warszawa 1974, s. 45 i nast. Pierwsze wzmianki o istnieniu katastru przed wielu tysiącami lat pochodzą od ludów o najstarszej cywilizacji: w Chaldei, Egipcie, Chinach.

⁶ Prowadzenie tego rodzaju ewidencji w państwach starożytnych (obok Egiptu czy Rzymu, także np. w starożytnym Babilonie i Chinach) miało prawdopodobnie na celu, w największej mierze, określenie podstawy przynależności do poszczególnych klas, a w konsekwencji służyło określeniu praw i obowiązków przypisywanych poszczególnym klasom. Por. np. A. Iwasiewicz, *Rola statystyki w życiu społeczeństwa i funkcjonowaniu państwa*, „Państwo i Społeczeństwo” 2011, nr 2, s. 107 i nast.

⁷ A. Bień, *Kataster...*, s. 36 i nast.

⁸ Zob. np. P. Cupiak, *Księgi wieczyste a kataster nieruchomości*, „Przegląd Geodezyjny” 1999, nr 10, s. 5 i nast.

poszczególnych państw, nabierał charakteru właściwego celom, jakim miał służyć. W związku z powyższym ukształtowały się podstawowe modele katastru takie jak kataster fiskalny, kataster prawny oraz kataster fizyczny. Kataster fiskalny miał gwarantować wpływy podatkowe z tytułu własności, względnie posiadania nieruchomości, kataster prawny miał służyć zabezpieczeniu obrotu nieruchomościami. Kataster fizyczny natomiast miał służyć planowaniu i gospodarowaniu nieruchomościami⁹. W literaturze przedmiotu wskazywano ponadto na inne cele prowadzenia katastru, zwłaszcza przy uwzględnieniu charakteru, jaki miała ziemia w danych sytuacjach gospodarczych czy społecznych¹⁰.

W Polsce tworzenie katastru rozpoczęło już w XIII wieku. W czasie wcześniejszego osadnictwa na prawie polskim zaczęła się tworzyć wielka własność ziemska, która powstała z nadań książęcych. W połowie XIII wieku, na skutek najazdów tatarskich, rozpoczęło się osadnictwo na prawie magdeburskim, które charakteryzowało się czynszem płaconym w gotówce, choć w umowach ustalano także opłaty dodatkowe w naturze (ewentualnie dodatkową robocizną – 4 dni pracy w ciągu roku z łana). W drugiej połowie XIV wieku wytworzyła się w Polsce nowa klasa społeczna – szlachta wywodząca się z rycerstwa. Powstały gospodarstwa folwarczne, które niekiedy łączyły się w wielkie własności związane z latyfundiami. Na chłopów pańszczyźnianych nakładano pańszczyznę, a gospodarstwa czynszowe utrzymywały się tylko w dobrach królewskich i kościelnych¹¹.

Wymiar czynszu i podatku gruntowego płaconego przez szlachtę na rzecz państwa ustalano w sposób przybliżony, gdyż powierzchnia uprawianej ziemi nie podlegała dokładnym pomiarom. W połowie XVI wieku przeprowadzono wielką reformę rolną na Litwie i Żmudzi. Danina w naturze uległa zmianie na opłatę pieniężną. Jednostką powierzchniową gruntu była wówczas włóka litewska, która odpowiadała 30 morgom litewskim. Zygmunt August dążył do wprowadzenia na Litwie rejestracji ziemi szlacheckiej i wolnych bojarów celem uregulowania prawa własności ziemi i jednocześnie doprowadzenia do zwiększenia dochodu i równomiernego opodatkowania. Rozwiązaniem tym sprzeciwiła się szlachta. W związku z tym reformy rolne ograniczono tylko do dóbr wielkksiążęcych. W dniu 1 kwietnia 1557 r. Zygmunt August wydał ustawę o „wołocznej pomierze”, do której 20 października 1557 r. dodano poprawki i uzupełnienia.

⁹ Zob. S. Surowiec, J. Karwowski, P. Kajko, *Tworzenie polskiego katastru z wykorzystaniem doświadczeń zagranicznych*, „Zeszyty Naukowe Akademii Rolniczej w Krakowie. Sesja Naukowa” 1999, nr 68, s. 427 i nast.

¹⁰ P. Williamson, *The evolution of modern cadastres, New Technology for a New Century*, „International Conference FIG Working Week” 2001, Session 6, Cadastral Systems and Sustainable Development, Seoul, Korea 6–11 May 2011, s. 12.

¹¹ R. Hycner, M. Mika, *System KW w Polsce – analiza stanu istniejącego w aspekcie katastru nieruchomości*, „Geodezja” 2000, t. 6, z. 1, s. 56.

Ustanowiono wówczas urząd wójta, którym był zaprzysiężony urzędnik mianowany przez komisarza. Powstały również rejestry pomiarowe, które do połowy XIX wieku były niezmiernie pomocne w sprawach spornych, granicznych oraz przy uwłaszczeniu włościan¹².

W okresie rozbiorów w Polsce, w państwach zachodnich przystąpiono do reformy podatku gruntowego, likwidacji pańszczyzny oraz uwłaszczenia chłopów. Miało to też wpływ na rozwiązania prawne w odniesieniu do stosunków własnościowych w Polsce, które przybierały różne rodzaje i formy oraz przypadają w różnych okresach w każdym z zaborów.

Kataster austriacki obejmował tereny południowej Polski, woj. małopolskie, podkarpackie wraz z powiatem cieszyńskim i bielskim oraz część województwa śląskiego (ok. 14% powierzchni kraju). Został utworzony 23 grudnia 1817 r. patentem cesarza Franciszka I o podatku gruntowym i oparty był na odwzorowaniu Cassiniego-Soldnera (wiernopolowe). Ogólne własności metryczne odwzorowania Cassiniego-Soldnera są powszechnie znane i były szeroko opisywane w literaturze¹³.

Pomiary katastralne zostały oparte na podstawach matematycznych (sieć triangulacyjna, jednolita skala map) i kartograficznych. Operat szacunkowy służył zarówno celom fiskalnym, jak i gospodarczym. Do 1897 roku obowiązywał opracowany pod Wiedniem w doświadczeniach pomiarowych system miar austriackich, a następnie system miar metrycznych. W skład katastru austriackiego wchodziły mapy katastralne w skali 1:2800 stworzone metodą pomiaru stolikowego. Dokumentacja tego katastru obejmowała w Polsce następujące ziemie: dawne województwo rzeszowskie, część dawnego województwa krakowskiego oraz część dawnego województwa katowickiego.

Badania nad wykorzystaniem map byłego katastru austriackiego dowodzą, że tzw. pomiary stolikowe wykazują się dokładnością, która przy uwzględnieniu ówczesnych metod pomiaru i reprodukcji jest w pełni zadowalająca. Pomiary stolikowe wykonane w latach 1844–1861 wykazały dokładność prawie 10-krotnie większą niż w latach prac początkowych 1817–1830. Należy tu zaznaczyć, że pomiary katastralne w Polsce wykonane były w latach 1844 (woj. krakowskie) do 1854 (woj. rzeszowskie) i stanowią istotny materiał badawczy byłego katastru austriackiego¹⁴.

¹² M. Mika, *Historia katastru polskiego*, „Infrastruktura i ekologia terenów wiejskich” 2010, nr 6, s. 75 i nast.

¹³ Szerzej zobacz P. Pędzich, *Zastosowanie odwzorowania Cassiniego-Soldnera do przedstawienia obszaru Polski w wąskich lub szerokich pasach południowych*, „Polskie Towarzystwo Informacji Przestrzennej, Roczniki Geomatyki” 2007, t. V, z. 3, s. 60 i nast.; P. Pędzich, *Podstawy odwzorowań kartograficznych z aplikacjami komputerowymi*, Warszawa 2014, s. 29 i nast.

¹⁴ R. Hycner, T. Szczytko, *Badanie wpływu położenia punktów oparcia na dokładność wyznaczenia z mapy katastralnej zasięgu prawa własności do nieruchomości gruntowej*, „Przegląd Geodezyjny” 1997, nr 7, s. 10–14.

Poświęcenie pewnej uwagi kwestii dokumentacji byłego katastru austriackiego w badaniach nad koncepcją podatku katastralnego w Polsce jest istotne, gdyż dokumentacja ta, zarówno jej część graficzna, jak również opisowa, odegrały w historii kształtowania się katastru w Polsce bardzo ważną rolę. W drugiej połowie XIX wieku służyła jako źródło informacji o położeniu, powierzchni, użytku i klasie gruntu, zabezpieczała prawa własności w księgach gruntowych, ułatwiała obrót nieruchomościami i dostęp do kredytów. Niejednokrotnie wykorzystywana była jako materiał dowodowy i podstawa prawna podczas ustalenia stanu posiadania i ochrony prawa własności¹⁵.

Za umowny początek funkcjonowania katastru pruskiego, który obejmował ziemie zachodnie i północne, można przyjąć rok 1868, kiedy to została wydana w Prusach pierwsza instrukcja katastralna. Wprowadziła ona jednocześnie metr jako obowiązującą jednostkę długości. Cechą charakterystyczną katastru pruskiego był wprowadzony w 1880 r. wymóg terenowego utrwalania punktów załamania granic, które początkowo stabilizowane były naturalnymi kamieniami, a następnie słupkami w kształcie równoległościanu o wysokości co najmniej 40 cm. Początkowo były to ociosane skały naturalne, a z czasem sztucznie formowane znaki betonowe. Każdy z nich posiadał na górnej swej powierzchni znak krzyża będący terenowym nośnikiem geometrycznego położenia granicy działki. Trochę później pojawił się również nakaz stabilizacji nie tylko naziemnej ale również podziemnej (za pomocą centrycznie osadzonych butelek lub ceramicznych rurek drenarskich) na wypadek zniszczenia znaku naziemnego¹⁶.

Kataster pruski był katastem numerycznym, co oznacza, że każdy punkt opisujący granicę działki (stabilizowany znakiem granicznym) posiadał współrzędne w prostokątnym układzie kartezjańskim. Pierwsza katastralna (pruska) instrukcja nakazywała bowiem wykonywanie pomiarów poszczególnych terenów metodą ortogonalną (czyli rzędnych i odciętych, domiarów prostokątnych). Polegała ona na rzutowaniu na terenową linię pomiarową, spełniającą rolę kartezjańskiej osi odciętych punktów sytuacyjnych, których najkrótsza odległość od tej linii to rzędna w tak zbudowanym układzie współrzędnych prostokątnych¹⁷.

Kataster numeryczny charakteryzował się tym, że mapa przedstawiała (z dokładnością jej sporządzenia) sytuowanie działki i jej szczegóły wewnętrzne w przestrzeni katastralnej. Współrzędne punktów opisujących jednoznacznie (z dokładnością pomiaru) granice władania wszystkich działek będących treścią mapy, umożliwiały natychmiastowe

¹⁵ Niekwestionowane znaczenie miało wykorzystanie tej dokumentacji w sporze toczonym z Węgami o Morskie Oko w Tatrach, wygrany w 1902 roku przez stronę polską w Trybunale Związkowym w Lozannie; J. Taszakowski, *Ocena przydatności map byłego katastru austriackiego dla regulacji stanu prawnego nieruchomości w południowej Polsce*, „Infrastruktura i Ekologia Terenów Wiejskich” 2011, nr 4, s. 7–19.

¹⁶ *Ibidem*, s. 7–19.

¹⁷ M. Żak, *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości*, „Nieruchomości” 2011, nr 3, s. 31 i nast.

określenie drogą analityczną powierzchni każdej działki, co było głównym celem katastru gruntów (z wymaganą dokładnością do 1 m²). Posiadanie współrzędnych umożliwiło również odszukanie w terenie zaginionych punktów, a w konsekwencji terenowe wznowienie granic. Dane te były, podobnie jak współcześnie, niezbędne do przeprowadzenia podziałów czy wydzielenia. Funkcjonująca w obecnej Polsce ewidencja gruntów i budynków posiada cechy katastru numerycznego, a zatem ewentualna możliwość skorzystania z danych pochodzących z byłego katastru pruskiego nie stawia w zasadzie żadnych nowych wymagań metodycznych.

Początków katastru rosyjskiego, a w każdym razie systemu ewidencjonowania nieruchomości, poszukiwać należy w latach 1860–1864, kiedy to pojawiły się Ukazy Carskie w sprawie dokumentowania uwłaszczenia włościan. Powierzchnie obszarów uwłaszczanych, umieszczane w dokumentach¹⁸ miały charakter czysto orientacyjny. Wraz z wydaniem instrukcji katastralnej pod nazwą „Skodyfikowane przepisy z dnia 9 kwietnia 1881 r. o mierzeniu i odgraniczaniu gruntów, które przeszły następnie na własność włościan guberni Królestwa Polskiego na mocy najważniejszych ukazów z dnia 19 lutego 1864 r.” powstał moduł geometryczny w katastrze rosyjskim¹⁹. W następnych latach zaczęto sporządzać mapy katastralne w miarach polskich w skali 1:5000 i 1:2500. Natomiast od grudnia 1891 r. sporządzane były wyłącznie z zastosowaniem rosyjskiego systemu miar w skali 1:4200 lub 1:8400 i nazywano je mapami ukazowymi. Pierwszą czynnością podczas dokonywania pomiaru terenu było rozdzielenie własności włościańskiej z nadania ukazowego od przylegających nieruchomości o innym tytule i utwalenie tych granic za pomocą drewnianych pali czy kamieni granicznych. Pomiarów dokonywano specjalną metodą kątowno-liniową, a za sprzęt pomiarowy w terenie służył łańcuch mierniczy pięciopiętrowy i astrolabium – pierwowzór tedolitu²⁰.

Mapy katastru rosyjskiego tworzone pod koniec XIX wieku zawierały bogatą treść informacyjną i techniczną, wyraźnie różniąc się od map katastru austriackiego i pruskiego. Sporządzane były dla kompleksów gruntów uwłaszczonych, zwykle sołectw. Na mapach tych umieszczano dane liczbowe dotyczące granic zewnętrznych kompleksu określające długości prostych odcinków granic i zawarte między nimi kąty, mierzone w miejscach załamania granic zewnętrznych. Treść wewnętrzną danego kompleksu przedstawiano za pomocą odwzorowania działek z ich numeracją i długościami granic, jak również z odwzorowaniem sposobu użytkowania gruntu (sady, łąki, pastwiska, grunty pod budynkami, rowy, drogi, nieużytki)²¹.

¹⁸ Przy czym w rosyjskim katastrze początkowo nie wykorzystywano map.

¹⁹ M. Żak, *Jak rozumieć...*, s. 31 i nast.

²⁰ *Ibidem*, s. 7 i nast.

²¹ Pomimo takiej szczegółowości przydatność tych map aktualnie jest praktycznie niewielka, zwłaszcza z uwagi na fakt, iż pokrywają one tylko pewne fragmenty obszaru, na którym obowiązywał kataster

W połowie XIX wieku podejmowano też próby strukturalnych rozwiązań i w związku z tym w 1859 r. powstało Biuro Pomiarowe przy kancelarii Centralnej Ordynacji Zamojskiej z siedzibą w Zwierzyńcu, czyli tzw. kataster zamojski obejmujący obszar 0,6% terytorium dzisiejszej Rzeczypospolitej. Biuro to początkowo wykonywało wyłącznie jednostkowe mapy poszczególnych folwarków, wsi czy kompleksów leśnych według zasad instrukcji polskiej z 1839 r., następnie podporządkowując się całkowicie regułom katastru austriackiego. Pomiary wykonywano metodą stolikową, powierzchnię poszczególnych działek natomiast obliczano metodą graficzną. Na wzór katastru pruskiego, niektóre punkty załamania granic stabilizowane były drewnianymi palami, które w nielicznych przypadkach zachowały się po dzień dzisiejszy.

Po zakończeniu I wojny światowej w Polsce wprowadzono ustawy regulujące jednakowe stawki podatku gruntowego na całym obszarze państwa, pozostawiając jednocześnie w mocy ustawy o podatku gruntowym i katastrze podatku gruntowego, które obowiązywały w okresie zaborów. Początkiem organizacji jednolitego katastru gruntowego była wydana 26 marca 1935 r. ustawa o klasyfikacji gruntów dla podatku gruntowego²² (tzw. ustawa skarbową), która stała się podstawą do opracowania w 1938 r. wstępnego projektu ustawy o rejestrach gruntowych. Prace kodyfikacyjne przerwano wraz z wybuchem II wojny światowej. Istniejący wówczas kataster wykorzystywano do wymiaru podatku gruntowego oraz do innych zagadnień geodezyjnych czy gospodarczych²³.

Pierwszym aktem prawnym regulującym funkcjonowanie katastru w Polsce po II wojnie światowej był dekret z 1947 r. o katastrze gruntowym i budynkowym²⁴, który wprowadzono w miejsce dotychczasowych katastrów: austriackiego (galicyjskiego), pruskiego, zamojskiego i rosyjskiego. Zgodnie z przepisem art. 1 dekretu z 1947 r., „kataster to oparty na mapie spis i opis gruntów i budynków, stanowiących odrębny przedmiot własności”. W dekreście tym zdefiniowano również celowość funkcjonowania ówczesnego katastru jako podstawę opisów i planów dla oznaczenia nieruchomości przy zakładaniu i prowadzeniu ksiąg wieczystych, dla zakładania i prowadzenia ksiąg górniczych, wodnych i innych, do wymiaru danin, podatków i innych świadczeń publicznych, do dostarczania danych w zakresie objętym katastrem dla różnych dziedzin techniki oraz życia społecznego i gospodarczego (art. 2 dekretu z 1947 r.).

rosyjski. Zob. *ibidem*, s. 31 i nast.

²² *Ibidem*, s. 31 i nast.

²³ *Ibidem*.

²⁴ Dekret z dnia 24 września 1947 r. o katastrze gruntowym i budynkowym (Dz. U. z 1947 r. Nr 61, poz. 344).

Kolejnym istotnym aktem prawnym był dekret z 1955 r. o ewidencji gruntów i budynków²⁵, na podstawie którego kataster gruntowy i budynkowy w pewnym sensie przemianowano na ewidencję gruntów i budynków. Uprawnione jest zatem stwierdzenie, że do czasu ponownego przekształcenia ewidencji gruntów i budynków w kataster nieruchomości, ewidencja pełni podstawowe funkcje typowe dla katastru nieruchomości, choć z tym pojęciem nie może być utożsamiana, co wynika choćby z treści art. 224 obecnie obowiązującej ustawy o gospodarce nieruchomościami²⁶.

Rozwój katastru w Polsce, podobnie jak na świecie, związany był z potrzebami wynikającymi z rozwijających się stosunków społecznych, a także z funkcjonowaniem państw, których struktury stawały się coraz bardziej zinstytucjonalizowane. Wymuszało to konieczność porządkowania zbiorów informacji dotyczących nieruchomości. Konstatacja ta dotyczy także podatków pobieranych w związku z własnością (posiadaniem) nieruchomości. Kataster, umożliwiając rzetelne zbieranie danych dotyczących nieruchomości, w tym ich wartości, pozwalał systematyzować i ułatwiać pobór podatku.

System opodatkowania nieruchomości funkcjonujący aktualnie w Polsce pozostał niezmienny pomimo zasadniczych zmian ustrojowych i politycznych, które nastąpiły w Polsce po 1990 r. Opodatkowanie nieruchomości w dalszym ciągu bazuje na modelu wywodzącym się z minionego ustroju. Pierwsze prace nad reformą rozpoczęto w 1990 r., jednakże z różnych względów, które zostaną omówione w dalszej części pracy, ich zaniechano²⁷. Należy jednak w tym miejscu zasygnalizować, że w Polsce trwają prace nad stworzeniem systemu katastralnego zgodnie z zaleceniami ekspertów Unii Europejskiej, który powinien obejmować trzy dopełniające się ogniwa:

- 1) ewidencję gruntów i budynków – kataster nieruchomości;
- 2) księgi wieczyste – kataster prawny;
- 3) ewidencję podatkową nieruchomości – kataster fiskalny²⁸.

Podstawową funkcją ksiąg wieczystych jest przede wszystkim ujawnianie praw rzeczowych do nieruchomości. Obok prawa własności ujawniane jest również użytkowanie wieczyste oraz ograniczone prawa rzeczowe obciążające nieruchomość, takie jak użytkowanie, służebności czy hipoteka. W niektórych przypadkach mogą być w księgach także ujawnione prawa osobiste i roszczenia. Podstawą oznaczenia nieruchomości w księdze wieczystej są dane z katastru lub ewidencji nieruchomości. Tym

²⁵ Dekret z dnia 2 lutego 1955 r. o ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 1955 r. Nr 6, poz. 32).

²⁶ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 ze zm.).

²⁷ M. Mikiciuk, *Podatek katastralny jako docelowy system opodatkowania nieruchomości w Polsce w dobie kryzysu*, wyd. on-line – www.rp.pl/arttykul/975225, sierpień 2015.

²⁸ T. Wołowicz, *Reforma systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce szansą pobudzenia rozwoju lokalnego i regionalnego samorządów terytorialnych*, „Studia Regionalne i Lokalne” 2003, nr 4, dostęp on-line; www.studreg.uw.edu.pl, [dostęp 15.02.2016 r.].

samym mianem informacji katastralnej można określić uporządkowany zbiór danych o nieruchomościach z różnych źródeł, w którym elementy tego zbioru powiązane są ze sobą ściśle określonymi relacjami.

Ewidencjonowanie danych nie jest celem samym w sobie, lecz służy zdobyciu wiedzy, a następnie jej wykorzystaniu. Pozyskane dane tworzą informacje, które powiązane relacjami dają wiedzę potrzebną w procesach decyzyjnych i podejmowaniu rozstrzygnięć mierzonych obiektywnie stwierdzonymi efektami. W celu świadomego i racjonalnego podejmowania właściwych decyzji oraz efektywnego zarządzania, informacja katastralna powinna być przede wszystkim prawdziwa, a zatem aktualna i zgodna ze stanem faktycznym i na bieżąco aktualizowana. Tylko bowiem taka informacja katastralna jest w stanie zapewnić odpowiedni poziom wielu procesom decyzyjnym.

Odpowiednio pozyskana i przygotowana informacja katastralna może służyć różnym celom. Przykładowo może być wykorzystywana do planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczenia nieruchomości w księgach wieczystych, gospodarki nieruchomościami czy statystyki publicznej i ewidencji gospodarstw rolnych. Informacja katastralna może mieć zatem wielozadaniowy charakter, wykorzystywany w różnych dziedzinach zarówno przy jednostkach sektora publicznego, jak i prywatnego. Stanowi ona swoistego rodzaju szkielet i materiał do dokonywania dalszych opracowań. Istnieje zatem uzasadniona potrzeba pozyskiwania danych ewidencyjnych i prawnych w celu tworzenia z nich informacji na potrzeby rozwoju gospodarki oraz zrównoważonego zarządzania przestrzenią²⁹.

Pewnego podkreślenia wymaga fakt, iż cel katastru uzależniony był zwykle od charakteru nieruchomości (ziemi) w danych okolicznościach historycznych. Z jednej strony celem było odnotowanie własności dla celów podatkowych, z drugiej zaś, kiedy cena gruntu jako dobra ograniczonego rosła, kataster stanowił wsparcie dla obrotu nieruchomościami. W latach powojennych, kiedy rozpoczęto odbudowę państwa, dane katastru wykorzystywane były do celów planistycznych umożliwiających racjonalne gospodarowanie zasobami ziemi. Cele te realizowane były poprzez rejestrację stanów prawnych, ewidencyjnych oraz tworzenie opracowań geodezyjno-kartograficznych przedstawiających dokładnie kształt, położenie i wielkość poszczególnych działek gruntu. Rejestracja (z uwagi na względy technologiczno-organizacyjne) odbywała się w postaci analogowej, tj. ręcznie prowadzonych rejestrów oraz map. Prezentacja graficzna odbywała się w postaci 2D, tj. dwuwymiarowej, określającej położenie obiektów w układzie współrzędnych płaskich z ewentualnym opisem rzędnych określających wysokość.

²⁹ A. Dawidowicz, R. Żróbek, *Ewolucja potencjału systemu katastralnego nieruchomości w Polsce w świetle założeń Międzynarodowej Federacji Geodetów (FIG)*, „Studia i Materiały Towarzystwa Naukowego Nieruchomości” 2011, Vol. 19, nr 4, s. 12 i nast.; R. Hycner, *Podstawy katastru*, Kraków 2004, s. 10 i nast.

Z upływem czasu oraz wzrostem potencjału informatycznego rozpoczęto komputeryzację rejestrów oraz map. Polegało to początkowo na zwykłym przepisywaniu danych z rejestrów analogowych i digitalizacji map, dzięki czemu tworzono bazy danych w formie cyfrowej. Równocześnie bazy danych zasilane były danymi pozyskiwanymi ze źródeł bezpośrednich, jak np. operatów pomiarowych, dokumentów prawnych, co zdecydowanie zwiększało poziom zaufania do ewidencjonowanych danych. Pozyskane w ten sposób dane stanowiły podstawę zarówno do wymiaru podatków, planowania przestrzennego czy statystyki publicznej. Pomimo jednak wielozadaniowości nadal widoczny był rozłam pomiędzy systemami rejestrującymi stany prawne, stany ewidencyjne oraz systemami geometrycznej prezentacji danych. Dokonująca się rewolucja informatyczna pozwoliła na bardziej efektywne powiązanie danych rejestrów opisowych wraz z mapami. Interoperacyjność baz danych oraz rozwój internetu pozwolił na prezentację danych katastralnych w sieci. Za pomocą zatem licznych geoportali można aktualnie przeglądać dane ewidencyjne, natomiast dane prawne związane z własnością za pomocą systemu Elektronicznej Księgi Wieczystej. Systemy te nie są jednak bezpośrednio ze sobą powiązane, a prowadzenie ich zostało powierzone zupełnie innym organom. W przypadku bowiem danych ewidencyjnych (katastralnych) zadanie to wykonuje starosta jako zadanie z zakresu administracji rządowej, które obecnie należy do właściwości Ministra Administracji i Cyfryzacji. Księgi wieczyste są natomiast prowadzone przez sądy rejonowe podlegające Ministerstwu Sprawiedliwości. Zauważalne jest obecnie ukierunkowanie roli katastru na powszechność dostępu do informacji. Przez powszechność uważa się równy dostęp do rzetelnej informacji katastralnej nie tylko przez sektor publiczny, ale również sektor prywatny.

Każdy model katastru ma stanowić źródło wiarygodnej i aktualnej informacji o gruntach, budynkach i lokalach, o ich wartości oraz właścicielach. W tym założeniu kataster jako rejestr zawierający dane geometryczne i opisowe dotyczące gruntów stał się początkiem ładu i porządku, a jego pierwotna idea została zweryfikowana na przestrzeni niezliczonej liczby lat³⁰. Rola katastru nieruchomości zmieniła się w czasie, poddając się wpływom nowych potrzeb w celu skutecznego rozwiązywania lokalnych czy regionalnych problemów gospodarki przestrzennej, w tym również racjonalnego gospodarowania zasobami nieruchomości. Z uwagi na postrzeganie nieruchomości (ziemi) jako w pewnym sensie wspólnoty ograniczonych zasobów, rola systemów katastralnych musiała ewoluować w odpowiedzi na rozwijającą się potrzebę dostarczania kompleksowej informacji o relacjach pomiędzy gospodarką a administrowaniem zasobami. Nowa

³⁰ J. Wolski, *Kataster podatku gruntowego na ziemiach polskich – rys historyczny oraz geodezyjne i kartograficzne zasady sporządzania*, „Przegląd Geograficzny” 2001, z. 1–2, s. 107 i nast.; M. Żak, *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości cz. II*, „Nieruchomości” 2011, z. 3, s. 35 i nast.

technologia przyczyniła się do tego, tworząc nową rolę katastralnych systemów wielofunkcyjnych.

Podjmując próbę usystematyzowania tej części rozważań, należy zauważyć, że kataster w Polsce przechodził kilka etapów rozwoju. Etapem pierwszym była inwentaryzacja ocalonej dokumentacji geodezyjnej i kartograficznej obejmującej kataster austriacki i pruski, dokumentacji powstałej w wyniku prac scaleniowych okresu międzywojennego oraz dokumentacji tworzonej jako efekt przemian społeczno-ustrojowych lat powojennych i przemieszczeń ludności. Drugim etapem było założenie jednolitej pod względem techniczno-prawnym ewidencji gruntów. Kolejnym, trzecim etapem była informatyzacja funkcjonującej ewidencji gruntów. Czwartym zaś było tworzenie katastru nieruchomości poprzez modernizację istniejącej ewidencji gruntów, natomiast piątym była budowa Zintegrowanego Systemu Informacji o Nieruchomościach³¹.

Unia Europejska³² nie nakłada żadnych ograniczeń na kraje członkowskie posiadające własne rozwiązania prawne regulujące system własności nieruchomości. Oznacza to, że ta organizacja międzynarodowa nie będzie ingerowała w prawo krajowe dotyczące rejestracji gruntów, a rządy krajów członkowskich mają pełną swobodę co do wyboru modelu rejestracji nieruchomości. Kierowanie natomiast sektorem rejestracji nieruchomości leży w gestii poszczególnych państw członkowskich. Dlatego też organizacja katastru nieruchomości w poszczególnych krajach pozostaje zróżnicowana³³.

1.2. Podstawowe regulacje prawne związane z opodatkowaniem nieruchomości w Polsce w drugiej połowie XX wieku

Jednym z pierwszych aktów prawnych regulujących po II wojnie światowej opodatkowanie nieruchomości był dekret z dnia 30 czerwca 1951 r. o podatku gruntowym³⁴, uchylający z dniem wejścia w życie wszelkie przepisy w przedmiotach nim unormowanych, a w szczególności ustawę z dnia 28 czerwca 1950 r. o podatku gruntowym³⁵. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegały grunty gospodarstw rolnych. Podstawę opodatkowania stanowił, zgodnie z art. 6 dekretu, wyrażony w złotych ogół pożytków gospodarstwa rolnego.

Kolejnym aktem prawnym mającym istotne znaczenie dla opodatkowania nieruchomości, który zawierał inną regulację niż wówczas obowiązująca³⁶, był dekret z dnia

³¹ W. Wilkowski, *Historia katastru w Polsce*, „Przegląd Geodezyjny” 2005, nr 7, s. 24 i nast.

³² Dalej też jako UE.

³³ Szerzej na ten temat w dalszych rozdziałach monografii.

³⁴ Dekret z dnia 30 czerwca 1951 r. o podatku gruntowym (Dz. U. z 1951 r. Nr 38, poz. 284).

³⁵ Ustawa z dnia 28 czerwca 1950 r. o podatku gruntowym (Dz. U. Nr 27, poz. 250).

³⁶ Regulację znacznie odbiegającą od obecnie obowiązującej ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 87 ze zm.).

20 maja 1955 r. o podatkach i opłatach terenowych³⁷. Dzięki tej regulacji opodatkowane zostały nie tylko nieruchomości mające charakter gruntowy, ale także mające charakter budynkowy. Konstrukcja wprowadzonego dekretem podatku w znaczący sposób różniła się od obecnej. Podstawą opodatkowania nieruchomości była jej wartość oszacowana według wartości czynszowej, obiegowej, amortyzacyjnej lub bilansowej i dotyczyła wyłącznie opodatkowania budynków. Natomiast jako podstawa opodatkowania gruntów pojawiła się tam po raz pierwszy powierzchnia wyrażona w metrach kwadratowych³⁸.

Na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych³⁹ podstawa opodatkowania uległa całkowitej zmianie i stała się nią powierzchnia. Stanowiła ona zatem podstawę opodatkowania już nie tylko gruntów, ale również budynków niewynajętych lub niewydzierżawionych, stanowiących własność osób fizycznych i prawnych, które nie były jednostkami gospodarki społecznej. Natomiast w przypadku gruntów wydzierżawionych podstawę wymiaru podatku stanowił czynsz – z zastrzeżeniem, że obliczony podatek od czynszu nie mógł być niższy niż obliczony od powierzchni. W sytuacji gdy wartość podatku od czynszu była niższa, podstawą opodatkowania stawała się automatycznie powierzchnia gruntów. W budynkach położonych na terenie miast podstawą opodatkowania lokali stała się powierzchnia lokalu, a nie jak do tej pory – jego wartość⁴⁰.

Kolejne dwie ustawy regulujące opodatkowanie podatkiem od nieruchomości zostały wprowadzone w latach 80. Dokonano w nich rozróżnienia opodatkowania jednostek gospodarki społecznej od jednostek gospodarki nieuspołecznionej i ludności. Na podstawie ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej⁴¹ zakresem przedmiotowym opodatkowania objęto po raz pierwszy również budowle. Podstawą opodatkowania gruntów pozostawała powierzchnia, natomiast budowli – ich wartość amortyzacyjna.

Ustawą z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁴² uregulowano opodatkowanie osób fizycznych i jednostek gospodarki nieuspołecznionej. Opodatkowaniu, zgodnie z tą ustawą, podlegały budynki lub ich części, grunty oraz obiekty budowlane niezłączone trwale z gruntem, co było kolejną nowością. Jednocześnie w ustawie tej zrezygnowano z wartości czynszowej jako podstawy opodatkowania oraz

³⁷ Dekret z dnia 20 maja 1955 r. o podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. z 1963 r. Nr 16, poz. 87 ze zm.).

³⁸ L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości, problemy praktyczne*, Białystok 2001, s. 34 i nast.

³⁹ Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. Nr 45, poz. 229 ze zm.).

⁴⁰ J. Ciak, B. Wąsewicz, *Kataster jako warunek reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2014, nr 4(2), s. 14 i nast.

⁴¹ Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej (Dz. U. Nr 7, poz. 55 ze zm.).

⁴² Ustawa z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 12, poz. 50 ze zm.).

zlikwidowano podatek od lokali. Z kolei na podstawie ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania połączono odrębne dotychczas regulacje w jedną całość. Ustawa ta obowiązywała bardzo krótko i została zastąpiona aktualnie obowiązującą ustawą o podatkach i opłatach lokalnych⁴³, w której wartość jako podstawa opodatkowania została ograniczona jedynie do budowli⁴⁴.

Po zmianach ustrojowych, jakie nastąpiły w Polsce po 1989 r., 12 stycznia 1991 r. została uchwalona obowiązująca do dzisiaj ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. W pierwotnym kształcie nie zawierała ona żadnych odniesień do wartości nieruchomości w zakresie kształtowania podstawy opodatkowania. Dopiero w późniejszym czasie zaczęto dostrzegać potrzebę zmian w zakresie dość archaicznej budowy podstawy opodatkowania.

2. Znaczenie zasady sprawiedliwości podatkowej dla tworzenia prawa podatkowego

2.1. Pojęcie zasad prawa

W doktrynie prawa narosło wiele sporów na temat pojęcia zasad prawa⁴⁵. Są one niewątpliwie odbiciem prawnonaturalnego i pozytywistycznego stosunku do prawa poszczególnych przedstawicieli doktryny. Prawnonaturalne traktowanie prawa prowadzi do poszukiwania zasad prawa głównie w założeniach i regułach prawa natury, według których prawo ma być przede wszystkim sprawiedliwe i słuszne. Niemniej jednak spór pomiędzy reprezentantami obu kierunków odnosi się w istocie do trzech podstawowych kwestii: co jest źródłem prawa; w jaki sposób normy prawne mogą utracić moc obowiązującą; jakie są granice obowiązku posłuszeństwa wobec prawa.

Przystępując do omówienia zasady państwa sprawiedliwości społecznej, a następnie zasady sprawiedliwości podatkowej będącej w istocie elementem systemu podatkowego, celowym wydaje się nakreślenie istoty samego pojęcia „zasada prawa”, tym bardziej że dokonanie przeglądu w literaturze przedmiotu prowadzi do oczywistego stwierdzenia, iż nie jest to termin jednoznaczny. Stosownie do definicji słownikowej, zawartej w *Słowniku języka polskiego*⁴⁶ zasada to teza, w której treści zawarte jest prawo

⁴³ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 87 ze zm.).

⁴⁴ L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości, problemy...*, s. 29 i nast.

⁴⁵ Zob. np. L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 1999, s. 257–258; W. Góralski, *Spór o miejsce i rolę wartości w prawie. Koncepcje prawnonaturalne i pozytywistyczne*, „Studia Płockie” 2012, t. XL, s. 121–122; M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Kraków 2000, s. 149.

⁴⁶ M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. III, Warszawa 1992, s. 955.

rzządzące jakimiś procesami; podstawa, na której coś się opiera, reguła. Podobnie zresztą stanowienie prawa odbywa się według określonych zasad, które mogą być zasadami techniki legislacyjnej, odnoszącymi się do formalnej strony. Zasady te mają obowiązywać w prawie pozytywnym, tzn. w prawie ustanowionym jako obowiązujące niezależnie od tego, czy są w nim wyraźnie sformułowane. Pozytywistyczne widzenie prawa ogranicza pojęcie zasad prawa tylko do norm prawa obowiązującego i ich logicznych konsekwencji.

Współcześnie coraz szerszą aprobatę zyskuje tzw. trzecia droga między doktrynami prawa natury a pozytywizmem prawniczym, według której za zasady prawa uznaje się przyjęte w danej kulturze prawnej i powszechnie stosowane w argumentacji prawniczej tezy. Mają one najczęściej oparcie w Konstytucji RP lub w innych ustawach. Jednak posługiwanie się takimi pojęciami jak „konstytucyjna zasada prawa” czy „zasada ustrojowa” budzi zarówno w nauce prawa, jak i orzecznictwie konstytucyjnym spore kontrowersje. Dyskusyjne są bowiem tak zasadnicze kwestie, jak kryteria identyfikacji zasady, jej treść, funkcje w systemie prawa konstytucyjnego oraz stosunek do zasad obowiązujących na tle poszczególnych gałęzi prawa⁴⁷.

W doktrynie podnosi się również, że zasady nie można utożsamiać z regułą, a różnicę między „regułami” a „zasadami” można określić mianem logicznej⁴⁸. Różnica między tymi dwoma rodzajami wypowiedzi nie przebiega bowiem w sferze ich zakresów regulowania, lecz w zakresach zastosowania⁴⁹, z których to zakresów analiza byłaby kluczowa dla rozróżnienia reguł i zasad. Jednym z kryteriów rozróżnienia „reguły” od „zasady” może być odmienna rola spełniana przez analizowane typy wypowiedzi w procesie rozumowania podmiotu tworzącego i podmiotu stosującego prawo. Reguły miałyby bowiem „wymuszać określone decyzje”, zasady zaś „wskazywać pewien kierunek argumentacji”⁵⁰.

Dla podmiotu, który ma zastosować prawo dana zasada będzie przesłanką, którą musi wziąć pod uwagę przy podejmowaniu decyzji⁵¹. Mogą jednak istnieć inne zasady lub wymogi polityki prawnej przemawiające za innym kierunkiem podejmowania decyzji.

⁴⁷ E. Łętowska, *Promieniowanie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na poszczególne gałęzie prawa*, [w:] M. Zubik (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, s. 353–373; M. Safjan, *Zasady prawa prywatnego*, [w:] M. Safjan (red.), *System prawa prywatnego, T. 1, Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2007, s. 262–273.

⁴⁸ Tak np. R. Dworkin, *Biorąc prawa na poważnie*, Warszawa 1998, s. 60.

⁴⁹ Niektórzy przedstawiciele teorii prawa przyjmują konwencję, zgodnie z którą zakres regulacji normy pojmuje się jako klasę przyszłych zachowań adresata normy, nakazywanych albo zakazywanych przez tę normę. Zakres zastosowania normy określa się jako możliwe przyszłe sytuacje, w których adresat normy znalazłby się w przewidywanych przez normę okolicznościach. S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 32.

⁵⁰ R. Dworkin, *Biorąc prawa...*, s. 63.

⁵¹ *Ibidem*.

W takich przypadkach zasada nie będzie decydująca, choć w następnej sprawie może być rozstrzygająca⁵². Zatem niezastosowanie zasady w sytuacji, w której mogłaby zostać zastosowana przy podejmowaniu decyzji przez podmiot stosujący prawo, nie oznacza, że dana zasada nie przynależy do określonego systemu prawa⁵³.

W ujęciu jednak najbardziej powszechnym i podstawowym, przez zasadę prawa rozumie się rodzaj normy prawnej (zasada w ujęciu dyrektywalnym). Na tle innych norm prawnych – norm zwykłych – zasada prawa wyróżnia się ponadprzeciętną doniosłością aksjologiczną, funkcjonalną i hierarchiczną. Zasady prawa chronią bowiem wartości prawne usytuowane na szczycie aksjologicznej hierarchii prawodawcy, wartości podstawowe dla całego systemu prawnego lub co najmniej jednej gałęzi czy działu prawa.

Zasady prawa stanowią dzisiaj bardzo znaczący element procedur tworzenia, ale i stosowania prawa, zwłaszcza na poziomie sądów konstytucyjnych. Można bowiem powiedzieć, że to właśnie poprzez odwoływanie się do zasad sądy konstytucyjne na całym świecie w mniej lub bardziej aktywny sposób prawo nie tylko stosują, ale i je kształtują, modyfikują, poniekąd tworzą czy zmieniają. Z drugiej strony stosowanie zasad to klasyczny przykład argumentacyjnego podejścia do stosowania prawa. Zasady prawa zawarte są najczęściej w konstytucjach i ustawach oraz są to niejako najważniejsze elementy struktury systemu prawa. Właściwie zasady systemu prawa można określić jako strategiczne punkty systemu prawa, które określają jego charakter. Należy jeszcze wskazać, że występują zasady, których zasięg czy zakres zastosowania rozciąga się na cały system prawa – są to zasady uniwersalne, np. zasada państwa prawnego, zasada państwa sprawiedliwości społecznej, zasady równości. Są to zasady całego prawa, które mają niewątpliwie najszerszy wpływ nie tylko na proces tworzenia, ale i stosowania prawa. Obok zasad uniwersalnych występują także zasady części systemu prawa, wywodzone zresztą często z zasad uniwersalnych, które odnoszą się do niektórych działów lub gałęzi prawa, np. zasada sprawiedliwości podatkowej, która dotyczy tylko prawa podatkowego, a która jest wywodzona z konstytucyjnej zasady państwa sprawiedliwości społecznej⁵⁴. Zasadę sprawiedliwości podatkowej można potraktować jako kluczową w kontekście wprowadzania zmian do systemu podatkowego, gdyż przyjmowane rozwiązania powinny być ocenione przez pryzmat podstawowych wartości, którym muszą odpowiadać, zwłaszcza że w przypadku regulacji ze sfery prawa podatkowego mamy do czynienia z władczą ingerencją w obszar prywatny praw majątkowych. Uwzględnienie

⁵² *Ibidem*.

⁵³ Ta uwaga ma oczywiście nieco inny sens w systemie *common law*, w którym norma prawna może zostać wprowadzona do systemu w wyniku precedensu prawotwórczego. Z punktu widzenia natomiast kontynentalnej tradycji prawnoznawstwa stanowi ona potwierdzenie przynależności zasad prawa do systemu prawa.

⁵⁴ R. Dworkin, *Biorąc prawa...*, s. 63.

w badaniach nad podatkiem katastralnym właśnie zasady sprawiedliwości podatkowej znajduje też pozaprawne uzasadnienie, a mianowicie argument sprawiedliwości umożliwia łatwiejsze osiągnięcie akceptacji społecznej dla proponowanych zmian, tym bardziej gdy mogą one mieć znaczący wymiar.

Zasady prawa podatkowego nie tworzą zamkniętego katalogu i zalicza się do nich także różne postulaty, zależnie od reprezentowanych poglądów i oczekiwań względem ustawodawcy oraz kształtu systemu podatkowego, które kształtują się pod wpływem bieżących prądów politycznych czy ekonomicznych występujących w danym państwie⁵⁵. Nie są zatem kanonem wiedzy niepodlegającym zmianom, a wyrazem zjawisk zachodzących nieustannie w rzeczywistości społecznej i gospodarczej⁵⁶. Wydaje się jednak, że pewne zasady, takie jak choćby wywodzona z zasady państwa sprawiedliwości społecznej zasada sprawiedliwości podatkowej mają kanoniczny wręcz charakter i z wysokim prawdopodobieństwem długo tak pozostanie⁵⁷.

2.2. Geneza i istota zasady państwa sprawiedliwości społecznej

Ustawa zasadnicza kształtuje system gospodarczy w oparciu o cztery kanony⁵⁸. Przede wszystkim w przepisach art. 20 Konstytucji RP⁵⁹ wyrażona została zasada społecznej gospodarki rynkowej. Zgodnie z normą konstytucyjną społeczna gospodarka rynkowa oparta powinna być na takich filarach jak: wolność działalności gospodarczej, własność prywatna oraz solidarność, dialog i współpraca partnerów społecznych. Ponadto, obok zasady społecznej gospodarki rynkowej, w przepisach art. 20, art. 21 i art. 64 Konstytucji RP ustrojodawca wyraża zasadę konstytucyjną ochrony własności. Trzecią ogólną ideą jest wolność gospodarcza oparta na normach zawartych w przepisach art. 20 i art. 22 Konstytucji RP. Wolność ta dotyczy zarówno podejmowania, jak i prowadzenia działalności gospodarczej. Nie oznacza to oczywiście niedopuszczalności wprowadzenia ustawowych warunków ograniczających wolność gospodarczą, gdy jest to uzasadnione ważnym interesem publicznym. Ostatnim kanonem kształtującym system gospodarczy RP jest zasada solidarności i dialogu wyrażona w przepisie art. 20 Konstytucji RP⁶⁰.

⁵⁵ L. Etel, *System podatkowy (zarys wykładu)*, Siedlce 2002, s. 41.

⁵⁶ *Ibidem*.

⁵⁷ Ta teza leży u podstaw uznania zasady sprawiedliwości podatkowej za zasadę prawa niezwykle ważną dla samej koncepcji wprowadzenia podatku katastralnego. Nie oznacza to niedostrzegania znaczenia innych zasad prawa, w tym prawa podatkowego, które jednak w ocenie autorki nie mają dla samej koncepcji wprowadzenia podatku katastralnego takiego znaczenia.

⁵⁸ Zob. K. Sobczak, *Problemy gospodarcze w Konstytucji*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1996, nr 7, s. 1 i nast.

⁵⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej też jako Konstytucja RP.

⁶⁰ Zob. K. Sobczak, *Działalność gospodarcza. Uregulowania prawne*, Warszawa 2001, s. 21–25.

Niezależnie od roli, jaką powyższe zasady konstytucyjne odgrywają dla funkcjonowania systemu gospodarczego, a w konsekwencji poprzez nadanie temu systemowi gospodarczemu określonych ram oraz dla kształtu zarówno całego systemu podatkowego, jak i konstrukcji poszczególnych podatków, jednym z najistotniejszych punktów odniesienia w badaniach nad koncepcją wprowadzenia podatku katastralnego w Polsce powinna być wyrażona w przepisie art. 2 Konstytucji RP norma konstytucyjna. Zgodnie z powołanym przepisem Rzeczpospolita jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Norma ta konstytuuje zasadę prawną państwa sprawiedliwości społecznej, której doniosłość jest związana m.in. z jej nadrzędnością aksjologiczną w stosunku do innych norm systemu prawnego⁶¹. Ta nadrzędność aksjologiczna pozwala na odnoszenie zasady państwa sprawiedliwości społecznej do różnych kontekstów, w tym kontekstu nakładania podatków i kształtowania ich konstrukcji. Kontekst podatkowy wydaje się tu całkowicie oczywisty i bez wątpienia koresponduje z koniecznością urzeczywistniania reguł sprawiedliwości⁶² w różnych obszarach życia społecznego. Zasada państwa sprawiedliwości społecznej skutkuje zasadniczo we wszystkich dziedzinach prawa, w tym w prawie podatkowym⁶³.

Konstytucyjny nakaz przestrzegania reguł państwa sprawiedliwości społecznej nakłada na organy władzy publicznej obowiązek podejmowania działań zmierzających do osiągnięcia stanu sprawiedliwości społecznej. Stopień, w jakim organy władzy publicznej mogą osiągnąć tak określony cel, zależy od faktycznych i prawnych aspektów⁶⁴. Usprawiedliwione jest zatem przyjęcie, że zasada państwa sprawiedliwości społecznej powinna być rozumiana jako konieczność społecznego uzasadnienia działań państwa podjętych w odniesieniu do regulacji stosunków społecznych. Zasada ta powinna być jednak przede wszystkim rozumiana jako nakaz podejmowania działań społecznie

⁶¹ Zob. S. Wronkowska, M. Zieliński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 28; K. Strzyczkowski, *Zasada państwa sprawiedliwości społecznej jako zasada publicznego prawa gospodarczego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2007, z. 4, s. 11; K. Wojtyczek, *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999, s. 177–178.

⁶² Umiejscawianie tej zasady w kontekście podatkowym nie wpływa na kwalifikację zasady sprawiedliwości jako zasady całego systemu prawa. Zob. T. Zieliński, *Klauzule generalne w nowym porządku konstytucyjnym*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 4, s. 141. Zasada konstytucyjna może być ponadto wyprowadzona z innej bardziej ogólnej zasady konstytucyjnej, a zasada państwa sprawiedliwości społecznej należy bez wątpienia do zasad o najogólniejszym charakterze. Por. M. Kopyściański, *Granice ingerencji prawnej w funkcjonowaniu alternatywnych systemów obrotu instrumentami finansowymi (MTF)*, Wrocław 2013, s. 134 i nast.; A. Pułło, *Idee ogólne a zasady prawa konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 1995, nr 8, s. 22 i nast.

⁶³ W działalności orzeczniczej Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie powoływał zasadę państwa sprawiedliwości społecznej jako podstawę kontroli prawa pod względem zgodności z Konstytucją. W konsekwencji zasadę tę należy uznać za wyznaczającą granice regulacji prawnej. Zob. J. Oniszczuk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI wieku*, Kraków 2004, s. 266 i nast.

⁶⁴ Por. T. Gizbert-Studnicki, *Zasady i reguły prawne*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 3, s. 16 i nast.

uzasadnionych. Ingerencja prawna np. w sferę kształtowania elementów konstrukcji podatkowej musi być oparta o podstawowe kryteria sprawiedliwości społecznej.

Poszukując genezy zasady państwa sprawiedliwości społecznej poza systemem normatywnym RP, nie sposób nie odnieść się krótko do koncepcji zasady sprawiedliwości, które ukształtowały się w starożytności i do dzisiaj oddziałują na jej pojmowanie. Niezależnie od różnorodnych, mniej lub bardziej udanych prób definiowania zasad prawa, w tym zasad podatkowych, należy zwrócić uwagę, iż zależą one od obowiązujących zasad ustrojowych. Silny wpływ na pojmowanie zasad ustrojowych, problematyki władzy (kompetencji rządzących) oraz wolności jednostki (w sferze ładu politycznego) wywarły różne koncepcje państwa, które na przestrzeni wieków pojawiały się w dyskursie politycznym. Taką koncepcją, mającą do dzisiaj przemożny wpływ na pojmowanie zasad funkcjonowania państwa, a w konsekwencji na pojmowanie zasad prawa, jest bezspornie koncepcja Platona. Obrosła ona w liczne komentarze w stopniu, który uniemożliwia ich opanowanie⁶⁵ i nadal budzi liczne kontrowersje, przy czym w zmieniających się okolicznościach historycznych i społecznych nabiera coraz to nowych znaczeń. Spory Platona mają ścisły związek z kształtem otaczającej rzeczywistości społecznej, dlatego też filozofia ta ma istotne znaczenie dla postrzegania wolności jednostki, a pośrednio również wpływa na postrzeganie sprawiedliwości społecznej rozumianej przez Platona zgodnie ze współczesnymi mu uwarunkowaniami, tj. w dość wąski sposób. Początkiem państwa według Platona była samoczynnie kształtująca się wspólnota (jak współczesna Platonowi Sparta) oparta na rolnictwie oraz wymianie dóbr, która z czasem uległa ewolucji i wysublimowaniu. Jednakże wraz z rozwojem państwa, powstaniem obyczajowości, kultu religijnego społeczeństwo coraz silniej stawało się społeczeństwem konsumpcyjnym. Platon był przekonany o szkodliwości funkcjonujących w Atenach jego czasów tradycyjnych procedur demokratycznych. Kwestionował równość wszystkich obywateli, gdyż uważał, że postulat równości arytmetycznej, tj. przyznanie każdemu tego, czego się domaga – np. w demokracji prawa głosu wszystkim obywatelom – oznacza przekreślenie zasady kompetencji. Tym niemniej nie oznacza to odejścia od zasady sprawiedliwości, tylko inne jej sformułowanie. Naturalna nierówność ludzi przekłada się na postulat równości geometrycznej: lepszemu więcej. Tym niemniej w późniejszym okresie koncepcja ta uległa złagodzeniu (oceniając ją ze współczesnego punktu widzenia), a zaprojektowany ustrój był ustrojem mieszanym, czymś pomiędzy monarchią a demokracją⁶⁶. Niejako przedłużeniem tej zmodyfikowanej koncepcji były koncepcje innego

⁶⁵ Nie mieściłoby się to zresztą w ramach ani podstawowego, ani ubocznego nurtu badań nad koncepcją wprowadzenia podatku katastralnego w Polsce.

⁶⁶ Por. T. Gizbert-Studnicki, *Zasady i reguły...*, s. 16 i nast.

przedstawiciela wśród starożytnych filozofów, Arystotelesa, który wskazywał, że prawo musi oznaczać „dobry ład”, bowiem stanowi „wytwór rozumu i namysłu”⁶⁷.

Podsumowując tę część pracy, należy stwierdzić, że prawo musi urzeczywistniać określony system wartości, wśród których jedną z najwyższej cenionych i najistotniejszych jest godność człowieka i jego wolność⁶⁸. Godność i wolność jednostki, stanowiąc granicę aktywności prawodawczej, wyznaczają słusznościową granicę prawa; prawo jest złe, jeżeli z jego norm płynie nakaz czynienia niesprawiedliwości⁶⁹. Dyrektywy wpływające z zasady państwa sprawiedliwości społecznej, a w konsekwencji zasady sprawiedliwości podatkowej mają też bezpośrednie odniesienie do wykonywania tzw. władztwa podatkowego przez Państwo. Zasada ta wpływa nie tylko na kierunek stanowienia prawa podatkowego, ale także na proces stosowania prawa podatkowego, przy czym zarówno w przypadku stanowienia, jak i stosowania prawa podatkowego nakazuje odwoływać się do pozaprawnych reguł sprawiedliwości społecznej. Uwagi te dotyczą w ogromnym stopniu dokonywania wyboru konstrukcji poszczególnych podatków w ramach wspomnianego władztwa podatkowego. Prawodawca powinien bowiem dążyć do takiego kształtowania abstrakcyjnych stosunków podatkowych, aby zapewnić równomierność w pobieranych podatkach, a z drugiej strony, aby pozwalały one gromadzić środki publiczne pozwalające na realizację zadań publicznych.

2.3. Zasada sprawiedliwości podatkowej

Jednym z pierwszych przedstawicieli koncepcji sprawiedliwego kształtowania świadczeń podatkowych był Adam Smith, który wywodził tę koncepcję z mającej jego zdaniem szerszy wymiar zasady sprawiedliwości jako takiej. Opracował on, właśnie na gruncie głoszonej przez prawo naturalne zasady sprawiedliwości, nowe poglądy dotyczące zasad opodatkowania. Jedną z najbardziej doniosłych i istotnych zasad sformułowanych przez Smitha była równomierność opodatkowania, którą pojmował w taki sposób, iż niezbędnym dla sprawiedliwego rozkładania obowiązków podatkowych jest uwzględnienie nurtu etycznego właściwego dla danej epoki. Według A. Smitha najważniejszym problemem było odnalezienie kryteriów, według których należy mierzyć obowiązek finansowania ciężarów publicznych. Problematyczne w jego ocenie było to, w jakim stopniu każdy powinien uczestniczyć w finansowaniu wydatków publicznych,

⁶⁷ P. Rybicki, *Arystoteles. Początki i podstawy nauki o społeczeństwie*, Warszawa 1964, s. 65; J.M. Kelly, *Historia zachodniej teorii prawa*, Kraków 2006, s. 130 i nast.

⁶⁸ J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, [w:] S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz (red.), *Prawność i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin prof. W. Łączkowskiego*, Lublin 2003, s. 68.

⁶⁹ Cz. Znamierowski, *Prolegomena do nauki o państwie*, Warszawa 1947; J.S. Karolak, *Sprawiedliwość. Sens prawa. Eseje*, Warszawa 2007; A. Gomułowicz, *Glosa do postanowienia NSA z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. akt I FSK 1133/13, OSP 2104, nr 2, poz. 15.*

o ile obowiązek płacenia podatków jest powszechny dla wszystkich, którzy uzyskują dochód, korzystając jednocześnie z opieki państwa.

Biorąc pod uwagę aspekt zdolności płatniczej oraz ekwiwalencji, A. Smith sformułował następujące tezy:

- 1) „nikt nie powinien płacić wyższych podatków, aniżeli jest w stanie płacić”;
- 2) „nie jest rzeczą nierozsądną, aby bogaci uczestniczyli w publicznych wydatkach nie tylko proporcjonalnie do swoich dochodów, ale nieco powyżej tej proporcji”;
- 3) spod opodatkowania należy wyłączyć dochody „ukształtowane na poziomie niezbędnego dla życia minimum”⁷⁰.

Należy zatem zauważyć, że Smith za podstawową tezę zasady sprawiedliwości przyjmuje założenie, że zdolność płatnicza powinna być znaczącym elementem decydującym o wysokości nakładanych ciężarów podatkowych. Jego zdaniem etyczne opodatkowanie oparte o zasadę równomierności w rozkładzie ciężaru podatkowego pozwala z jednej strony na zachowanie źródła opodatkowania w przypadku podatnika, jak również na utrzymanie w zadowalającym stopniu dochodów budżetowych⁷¹. Urzeczywistnienie zasady sprawiedliwości podatkowej wymaga, aby cały system podatkowy spełniał cztery następujące zasady:

- 1) równości – opodatkowanie proporcjonalne do zdolności podatkowej płatnika;
- 2) pewności – odpowiednio wczesne powiadomienie podatnika o tym, jakie podatki i w jaki sposób ma płacić;
- 3) dogodności – respektowanie interesu podatnika w trakcie poboru podatków;
- 4) taniałości wymiaru i poboru – zapewnienie jak najniższych kosztów związanych z tymi czynnościami.

Twórcą ważnych tez podatkowych opartych o zasadę sprawiedliwości był także David Ricardo⁷². Podobnie jak A. Smith był zwolennikiem liberalizmu ekonomicznego, jednakże swoje postulaty formułował w sposób nieco odmienny. Zaproponowaną przez Ricardo, najbardziej znaną była tzw. reguła edynburska, która przedstawia etyczny postulat o brzmieniu: *leave them as you find them*. O racjonalności i sprawiedliwości podatku, zdaniem Ricardo, nie przesądza jeden wybrany podatek, a cały system podatkowy. W związku z tym formułuje on zasadę, zgodnie z którą obciążenia podatkowe jako całość nie mogą powodować naruszenia źródeł opodatkowania. Oczywistym jest, że istnieje zależność między zwiększeniem wysokości obciążenia podatkowego, a zmniejszeniem siły nabywczej podatnika, co zwykle powoduje przekreślenie motywu zysku

⁷⁰ A. Gomułowicz, *Etyka a opodatkowanie*, [w:] J. Góral, R. Hauser, J. Trzciniński (red.), *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005, s. 174.

⁷¹ P. Grzybowski, *Etyka i opodatkowanie – aspekt doktrynalny i normatywny*, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2012, nr 3, s. 59 i nast.

⁷² D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, London 1817.

i związane z tym zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej. Zjawisko takie jest bardzo niekorzystne nie tylko dla podatnika, ale przede wszystkim dla państwa. Zdaniem Ricardo, zdolność podatników do ponoszenia ciężarów podatkowych stanowi o sile państwa, ponieważ to głównie wpływy z płaconych przez nich podatków zasilają budżet. Ponadto, jak twierdził Ricardo, zapłata podatku powoduje zmianę sytuacji dochodowej i majątkowej podatnika, jednakże zmiana ta nie powinna być nadmierna, a podatek ma spełniać ideę neutralności, dzięki czemu nie będzie powodował rezygnacji podatnika z prowadzenia działalności będącej źródłem opodatkowania⁷³.

W starożytności sprawiedliwość postrzegano w dwojaki sposób. *Iustitia* była definiowana jako opis zachowań ludzkich poddanych później skrupulatnej ocenie. A z kolei *aequitas* odnosiła się do równości, słuszności oraz prawości przy stosowaniu reguł prawnych⁷⁴. Współczesne systemy podatkowe oparte są o zasady podatkowe, wśród których istotne miejsce zajmuje właśnie zasada sprawiedliwości podatkowej wyrażająca się m.in. w powszechności i równomierności (równości) opodatkowania.

Zasada sprawiedliwości podatkowej i zasada równości mają szczególne znaczenie w kontekście badań nad koncepcją podatku katastralnego czy też problematyki opodatkowania nieruchomości w ogóle⁷⁵. Obie te zasady są ściśle ze sobą związane. Zasada równości nakazuje jednakowe traktowanie podmiotów w obrębie określonej klasy (kategorii). Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Oceniając regulację prawną z punktu widzenia zasady równości, należy w pierwszej kolejności rozważyć, czy można wskazać wspólną cechę istotną, uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa. To samo pytanie można postawić w odniesieniu do koncepcji wprowadzenia podatku katastralnego w kontekście obowiązujących aktualnie przepisów prawnych regulujących opodatkowanie nieruchomości. Wydaje się, że rozpatrywanie potencjalnej regulacji odnoszącej się do podatku katastralnego w kontekście zasady sprawiedliwości podatkowej jest ze wszech miar uzasadnione, a nawet pożądane. Zwłaszcza jeśli zasadnie uznać, iż przyjmowane do systemu podatkowego rozwiązania powinny być ocenione przez pryzmat podstawowych wartości, którym muszą odpowiadać.

⁷³ A. Gomułowicz, *Etyka a opodatkowanie...*, s. 174.

⁷⁴ A. Nowak-Far, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 26.

⁷⁵ Mając na względzie fakt, iż omówienie zasady sprawiedliwości podatkowej w ramach niniejszej pracy uzasadnione jest jej znaczeniem dla stanowienia prawa podatkowego w kontekście podatku od nieruchomości, uznano że zasadnym będzie bieżące odnoszenie się do kwestii podatku katastralnego i rezygnacja z prowadzenia zwartych rozważań odnoszących się wpierw do zasady sprawiedliwości podatkowej, a dopiero następnie jej odniesienie do kwestii związanych z opodatkowaniem nieruchomości. Z jednej strony może to sprawiać wrażenie pozornego braku przejrzystości, z drugiej jednak pozwala na podjęcie próby uchwycenia znaczenia zasady sprawiedliwości podatkowej dla procesu wprowadzania podatku katastralnego.

Ustawodawca, kierując się istotą zasady państwa sprawiedliwości społecznej, z której wynika zasada sprawiedliwości podatkowej, powinien skonstruować idealny podatek, a jeszcze szerzej cały system podatkowy realizujący nakreślone przez państwo funkcje⁷⁶. Zasada sprawiedliwości podatkowej powinna zapewnić powszechność i równość opodatkowania wszystkich obywateli w taki sposób, aby opodatkowanie było proporcjonalne do ich możliwości⁷⁷.

Zasada sprawiedliwości podatkowej nie jest tylko postulatem nauki pod adresem ustawodawcy czy praktyki stosowania prawa, ale ma swoje umocowanie również w obowiązującym w Polsce systemie prawnym. Stosownie do powołanego już przepisu art. 1 Konstytucji RP Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Z przepisów konstytucyjnych wynika również istotna zasada równości, która jest określona w przepisie art. 67 ust. 2 Konstytucji RP. Jej istota według jednego z orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego⁷⁸ polega na tym, że wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu mają być traktowane równo. Niedopuszczalne jest więc, by pewna grupa obywateli korzystała z praw, których nie ma większość.

Odnosząc powyższe do koncepcji podatku katastralnego, którego konstrukcja prawna zmierza do opodatkowania nieruchomości, przy uwzględnieniu aktualnej jej wartości, naturalnym wydaje się stwierdzenie, że każdy może być właścicielem takiej nieruchomości, której utrzymanie, z uwzględnieniem obciążeń podatkowych, mieści się w jego możliwościach dochodowych i majątkowych. Podatek katastralny, co do zasady jest tym wyższy, im wyższa jest wartość rynkowa nieruchomości, co jednocześnie nie musi wpływać negatywnie na wpływy budżetowe. Doświadczenia wielu wysoko rozwiniętych państw wskazują, że wzrost opodatkowania wraz ze wzrostem wartości rynkowej nieruchomości pozostaje w zgodzie z zasadą sprawiedliwości podatkowej, gdyż odnosi się do podatników pozostających w tym samym kręgu. Jednocześnie podatek katastralny pozwala na osiąganie celów pozafiskalnych, gdyż stanowi swego rodzaju sprzeciw wobec nieodpowiedniej alokacji kapitału w przestrzeni.

Podejmując próbę określenia granic pojęcia sprawiedliwości podatkowej, niektórzy autorzy⁷⁹ rozróżniają sprawiedliwość obiektywną i subiektywną. Za sprawiedliwość podatkową w ujęciu obiektywnym rozumie się systematyczne zwiększanie wydatków publicznych związane z koniecznością sprawiedliwego doboru źródeł dochodów,

⁷⁶ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 140. Wydaje się oczywiście, że zwrot „idealny podatek” należy przyjąć nie tyle dosłownie, co jako pewien postulat dążenia do osiągnięcia stanu optymalnego w danych warunkach i określonym czasie.

⁷⁷ A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 123.

⁷⁸ Orzeczenie TK z dnia 21 stycznia 1992 r., sygn. akt U 4/91, OTK 1992/1/9.

⁷⁹ T. Famulska, *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 2, s. 3 i nast.; T. Famulska, *Oddziaływanie systemu podatkowego na rynek finansowy*, Katowice 1998, s. 22–34.

sprawiedliwego rozkładu ciężarów rosnących wydatków, które sprowadzają się do rozłożenia obciążeń podatkowych na poszczególne podmioty. Współcześnie podzielany jest pogląd, że rozłożenie ciężaru podatkowego w sposób zgodny z zasadą sprawiedliwości uwzględnia zdolność opodatowanego do poniesienia tego ciężaru, czyli uwzględnia jego zdolność podatkową. Z przyjęciem takiego stanowiska wiąże się rozróżnienie sprawiedliwości podatkowej poziomej i sprawiedliwości podatkowej pionowej⁸⁰.

Sprawiedliwość podatkowa pozioma ma miejsce, gdy podmioty będące w takiej samej (bardzo zbliżonej) sytuacji są tak samo opodatkowane, czyli podmioty są „równo” traktowane obciążeniami podatkowymi. Takimi podmiotami mogą być np. podatnicy będący właścicielami nieruchomości o zbliżonej wartości rynkowej. Stosowanie tej zasady, tj. w ujęciu poziomym, jest tylko na pozór proste. Dość często nie realizują jej podatki rzeczowe, natomiast uwzględniają ją bardziej skomplikowane podatki osobiste, w ramach których bierze się pod uwagę indywidualną sytuację opodatowanego, np. stan zdrowia, liczbę osób na utrzymaniu⁸¹. Sprawiedliwość podatkowa pionowa z kolei ma miejsce, gdy podmioty lepiej sytuowane (lepiej prosperujące) są w większym stopniu obciążone ciężarami publicznymi niż podmioty o mniejszych zdolnościach do ich ponoszenia.

Obok sprawiedliwości podatkowej obiektywnej wyróżnia się sprawiedliwość podatkową subiektywną, stanowiącą przedmiot badań głównie w obrębie psychologii ekonomicznej. Sprawiedliwość podatkowa subiektywna, zwana także spostrzeganą, odwołuje się do subiektywnych odczuć podatników, tj. do tego, jak obywatel postrzega podatki i jakie uważa za sprawiedliwe⁸². Z samej istoty podatku, jego przymusowości, nieodpłatności i bezzwrotności wynika naturalna reakcja obronna podmiotu opodatowanego przed uszczupleniem środków finansowych pozostających do jego dyspozycji. Podmiot opodatowany może racjonalnie zmierzać do redukcji swoich własnych podatków, chociaż oczekuje jednocześnie świadczeń ze strony organów publicznych⁸³.

Sprawiedliwość jest pojęciem charakteryzującym się nie tylko daleko idącą wieloznacznością, ale i znaczną złożonością. Jego kształt jest zaś zazwyczaj uzależniony od ideologii oraz światopoglądu wyznawanego przez autora formułującego określoną koncepcję sprawiedliwości⁸⁴. Z tego względu, analizując ewolucję myśli ekonomicznej i prawniczej, łatwo zaobserwować przeobrażenia w ujmowaniu postulatów sprawiedliwości podatkowej. Dyskusja prowadzona w tym zakresie dotyczyła w szczególności

⁸⁰ Por. m.in. J.R. Aronson, *Public Finance*, New York 1985, s. 303–328.

⁸¹ S.E.G. Lea, R.M. Tarry, P. Webley, *The Individual in the Economy: A Survey of Economic Psychology*, Cambridge 1987, s. 67 i nast.

⁸² *Ibidem*, s. 67 i nast.

⁸³ R. Goode, *Government Finance in Developing Countries*, Washington D.C. 1984, s. 75.

⁸⁴ Por. W.R. Walz, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Heidelberg, Hamburg 1980, s. 45.

zasad nakładania podatków, kształtu systemu podatkowego oraz ustalenia rodzaju opodatkowania odpowiadającego ideałom sprawiedliwości podatkowej⁸⁵.

Ostatecznie doprowadziło to do wykształcenia kanonu sprawiedliwości podatkowej opierającego się na dwóch podstawowych filarach: postulacie ustawowego kształtowania konstrukcji podatku jako gwarancji jego stabilności zapewniającej bezpieczeństwo prawne podatnika oraz na nakazie równego obciążenia podatkowego wszelkich podatników⁸⁶.

Z punktu widzenia zasady sprawiedliwości podatkowej istotna jest też, niewywołująca już dzisiaj kontrowersji, dyrektywa nakazująca nakładanie obciążeń podatkowych w drodze ustawy. W Polsce swoistym ukoronowaniem naukowej dyskusji prowadzonej w tym zakresie stało się wprowadzenie stosownego wymogu do Konstytucji RP w przepisie art. 217. W świetle tej regulacji nie budzi też wątpliwości to, jakie elementy konstrukcji podatku winny być określone w ustawie podatkowej. Podstawowa rozbieżność regulacji prawnej z zakresu ogólnego prawa podatkowego z normami ustawy zasadniczej, istniejąca po wejściu w życie Konstytucji RP i sygnalizowana w nauce prawa podatkowego, została usunięta z treści Ordynacji podatkowej⁸⁷. W konsekwencji zastosowania takich rozwiązań konstytucyjnych niezgodność regulacji podatkowych z wynikającym z ustawy zasadniczej wymogiem ustawowego kształtowania konstrukcji podatku może być rozpoznawana przez Trybunał Konstytucyjny. W przypadku potwierdzenia zarzutu ujęcia w akcie prawnym niższego rzędu materii zastrzeżonej dla ustawy podatkowej prowadzi to do wyeliminowania z systemu prawnego sprzecznej z Konstytucją regulacji prawnej⁸⁸.

⁸⁵ Por. charakterystyka rozwoju teorii podatkowych dokonana przez N. Gajl: N. Gajl, *Teorie podatkowe na świecie*, Warszawa 1992, s. 11–69; Por. także W.R. Walz, *Steuergerechtigkeit und ...*, s. 17–100.

⁸⁶ F. Schulz, *Die Vollverzinsung im bundesdeutschen Steuersystem: Notwendigkeit, Strategien und Auslegungsprobleme*, Bergisch-Gladbach, Köln 1992, s. 10; A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, Toruń 2013, s. 16 i nast.

⁸⁷ Por. art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387). Przepis ten nadał nowe brzmienie art. 4 Ordynacji podatkowej, usuwając z niego sprzeczności z art. 217 Konstytucji RP. Na temat zarzutów co do pierwotnej treści art. 4 Ordynacji podatkowej por. C. Kosikowski, *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2, s. 5–6.

⁸⁸ Por. wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, OTK ZU, seria A, nr 2 z 2002 r., poz. 13, Legalis nr 53821. Przedmiotem tego rozstrzygnięcia był zarzut częściowego określenia zakresu podmiotowego podatku akcyzowego w drodze rozporządzenia Ministra Finansów. Trybunał Konstytucyjny słusznie stwierdził sprzeczność z Konstytucją RP przepisu rozporządzenia Ministra Finansów rozszerzającego ustawowy krąg podmiotów podatkowych oraz przepisu ustawy upoważniającego Ministra Finansów do takiego działania. Wątpliwości budzi natomiast stwierdzenie Trybunału, że sprzeczność ta nie upoważnia podatników do uzyskania zwrotu podatku nienależnie uiszczonego na podstawie sprzecznych z Konstytucją RP przepisów. W tym zakresie należy podzielić zastrzeżenia podniesione w zdaniu odrębnym do uzasadnienia wyroku przez Sędziego Trybunału Konstytucyjnego T. Dębowską-Romanowską oraz wątpliwości sformułowane przez D. Mączyńskiego (D. Mączyński, *Glosa do wyroku TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00*, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2002, nr 4).

Tymczasem art. 217 Konstytucji wyraźnie stanowi, iż „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”. Przepis ten, stanowiąc wymóg ustawowego kształtowania konstrukcji podatku, kładzie bowiem nacisk na wymagania o charakterze legislacyjno-proceduralnym towarzyszące uchwalaniu podatków. Kwestia materialnych granic ciężaru podatkowego pozostaje natomiast poza jego zakresem i w konsekwencji nie determinuje on pożądanej treści regulacji podatkowej⁸⁹.

Na gruncie tego przepisu, w związku z przepisem art. 84 Konstytucji RP, sformułowana została m.in. zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie przepis ten wyraźnie formułuje zasadę wyłączności ustawowej w obciążeniach daninowych, do których zaliczają się podatki.

Interpretując art. 217 Konstytucji RP, Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, iż wyliczenie w nim zawarte należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się m.in.: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Trybunał Konstytucyjny podkreślał również, iż wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji RP nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, zaś do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny⁹⁰. Dla uzasadnienia swojego stanowiska w tej mierze Trybunał Konstytucyjny odwołał się do swojego najwcześniejszego orzecznictwa, w którym wypracowana została zasada, zgodnie z którą sprawy istotne z punktu widzenia założeń ustawy nie mogą być przekazywane do uregulowania w aktach wykonawczych⁹¹.

Pogląd, zgodnie z którym nie samo tylko uregulowanie wprowadzające podatek lub inną daninę publiczną, ale również wszystkie istotne elementy stosunku daninowego, tj. jego zakres podmiotowy, przedmiotowy, stawki oraz pozostałe elementy wymienione w tym przepisie muszą być objęte regulacją ustawową wyrażany jest również

⁸⁹ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji RP*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego. Prace Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu*, t. IX, Poznań 2003, s. 219.

⁹⁰ Por. wyrok TK z dnia 16 czerwca 1998 r., sygn. akt U 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 51; wyrok z dnia 1 września 1998 r., sygn. akt U 1/98, OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65 oraz wyrok z dnia 9 lutego 1999 r., sygn. akt U 4/98, OTK ZU Nr 1/1999, poz. 4.

⁹¹ Por. wyrok TK z dnia 16 czerwca 1998 r., sygn. akt U 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 51.

w doktrynie. W prawie podatkowym przyjęta została bowiem zasada *nullum tributum sine lege*⁹².

Niezależnie od wyraźnego sformułowania zasady wyłączności w przepisie konstytucyjnym jej obowiązywanie wywieść można z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa, a także z zasady państwa sprawiedliwości społecznej. Z tymi zasadami łączy się bowiem wymóg, ażeby prawa i obowiązki jednostki, a w szczególności prawa i obowiązki jednostki wobec państwa, do których zaliczają się również obowiązki podatkowe, były regulowane ustawą⁹³.

Celem przyjętej w art. 217 Konstytucji RP zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej⁹⁴, lecz stanowi niejako częściowy wyraz zasady sprawiedliwości podatkowej, którą znacznie trudniej byłoby osiągnąć w przypadku możliwości określania elementów konstrukcji podatku aktami prawnymi rangi niższej niż ustawowa. Pokusa organów wykonawczych w zakresie realizacji celów fiskalnych mogłaby zbyt często przysłać dyrektywy wypływające z potrzeby równego, sprawiedliwego traktowania podatników. Z punktu widzenia podatnika niezmiernie istotnym jest, aby prawo podatkowe cechowała sprawiedliwość, chociażby dlatego, że fakt ten rzutuje na psychologiczny poziom granic opodatkowania.

Sprawiedliwe opodatkowanie uwzględniające nurt etyczny jest istotnym elementem mającym wpływ na moralność, a także mentalność podatkową zarówno prawodawcy, jak i podatnika. W konsekwencji rzutuje na efektywne realizowanie dochodowej funkcji podatku, dlatego też niezwykle istotnym jest, aby stanowienie prawa podatkowego respektowało zasady etyczne, dążąc do załagodzenia naturalnego konfliktu interesów państwa i podatnika⁹⁵.

Idea sprawiedliwości opodatkowania zawiera w sobie pewną kierunkową dyrektywę, która jest adresowana do ustawodawcy podatkowego⁹⁶. Wyraża postulat, by obciążenia podatkowe uwzględniały sytuację ekonomiczną podatnika, tak aby podmiot zobowiązany mógł świadczenie podatkowe spełnić (tzw. zdolność świadczenia). Sprawiedliwość musi być rozpatrywana zarówno w kontekście materialnym (zasady równości

⁹² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 61–70; R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 9–12.

⁹³ Zob. też wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, Legalis Nr 53821; wyrok TK z dnia 9 lutego 1999 r., sygn. akt U 4/98, OTK ZU Nr 1/1999, poz. 4.

⁹⁴ Wyroki TK: z dnia 1 września 1998 r., sygn. akt U 1/98, OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65, z dnia 16 czerwca 1998 r., sygn. akt U 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 51, lecz przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej.

⁹⁵ P. Grzybowski *Etyka i opodatkowanie – aspekt doktrynalny i normatywny*, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2012, nr 3, s. 59 i nast.

⁹⁶ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 127.

i powszechności opodatkowania), jak i w aspekcie proceduralnym (forma i zasady legislacji podatkowej)⁹⁷.

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 niemożliwe⁹⁸. Pozostaje zatem na bardzo ogólnym poziomie stwierdzić, że sprawiedliwość obliguje legislatora do tworzenia przepisów prawa w zgodzie z ustawą zasadniczą, natomiast organy administracji publicznej zobligowane są do działania w granicach i na podstawie prawa. Sądy są zaś gwarantem prawidłowego stosowania i funkcjonowania zasady sprawiedliwości⁹⁹.

Przesunięcie dochodu od jednostki na rzecz państwa czy związku publicznoprawnego powinno opierać się na prawach etycznych. Implikuje to jednak problemy związane z nadużywaniem pojęcia sprawiedliwości przez niektóre grupy nacisku działające wyłącznie we własnym interesie¹⁰⁰. W literaturze podkreśla się, że: „w procesie legislacyjnym dotyczącym opodatkowania co do formy i treści rozwiązań legislacyjnych podejmowane są w wąskim kręgu wtajemniczonych, a projekty podatkowe długo pozostają nieznanne zarówno ekspertom, parlamentarzystom i oczywiście społeczeństwu. Może się zdarzyć, [...] że z założenia demokratyczny proces legislacji podatkowej może być pozorem i dekoracją”¹⁰¹.

Podsumowując dotychczasowe rozważania poświęcone zasadzie sprawiedliwości podatkowej i jej znaczenia dla procesu wprowadzania podatku katastralnego, należy zwrócić uwagę, że wyrażone wyżej wątpliwości powinny być oczywiście brane pod uwagę w przypadku podjęcia decyzji o wprowadzeniu tego podatku w Polsce, zwłaszcza że z jednej strony może on stanowić pokusę dla organów władzy publicznej w kontekście realizacji celów fiskalnych, z drugiej zaś może być postrzegany przez podatników jako podatek niesprawiedliwy (zwłaszcza subiektywnie), gdyż skutkujący powiększeniem obciążenia podatkowego dla niektórych grup podatników. Bezspornie jednak samo

⁹⁷ *Ibidem*, s. 116.

⁹⁸ Nie należy tego oceniać jednak jako zjawiska 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. Zob. np. J. Gliniecka, J. Harasimowicz *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa” 1997, nr 5, s. 1.

⁹⁹ M. Maniak, *Podatek katastralny a koszty prowadzenia działalności gospodarczej*, [w:] P. Borszowski (red.), *Podatkowy slalom przedsiębiorcy*, Wrocław 2014, s. 112 i nast.

¹⁰⁰ A. Gomułowicz, *Zagadnienia etyki w opodatkowaniu*, [w:] *Księga Pamiątkowa Ku Czcii Profesora E. Teglera*, Poznań 1997, s. 85.

¹⁰¹ A. Gomułowicz, *Lobbystyczny aspekt tworzenia prawa podatkowego*, [w:] A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, Kraków 2000, s. 80–81.

rozpatrywanie konstrukcji podatku katastralnego, a przede wszystkim oparcia podstawy opodatkowania na wartości nieruchomości w kontekście zasady sprawiedliwości podatkowej należy uznać za zasadne. Przy dokonywaniu wyboru pomiędzy wprowadzeniem podatku katastralnego a utrzymaniem obecnej konstrukcji opodatkowania nieruchomości aktualny jest bowiem dylemat równości podatkowej, tj. równego podejścia do wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną (relevantną), np. właściciele określonego majątku (nieruchomości). Wydaje się, że trafnie można postawić tezę, iż oparcie opodatkowania nieruchomości na ich wartości w przypadku podatku majątkowego jest rozwiązaniem o wiele bardziej sprawiedliwym, uwzględnia bowiem zdolność do zapłaty podatku podatników oraz nie faworyzuje określonych grup podatników. Obecne konstrukcje podatków związanych z opodatkowaniem nieruchomości prowadzą do sytuacji, w której podatnicy posiadający nieruchomości o tej samej powierzchni zobowiązani są najczęściej do zapłaty podatku w tej samej lub co najmniej zbliżonej wysokości. Takie rozwiązanie można ocenić jako sprzeczne z zasadą sprawiedliwości podatkowej, gdyż prowadzi ono do sytuacji, w której regularnie podatnicy posiadający nieruchomości o skrajnie różnej wartości obciążeni są podatkiem w tej samej wysokości.

3. Mechanizmy wyceny nieruchomości

Jednym z podstawowych problemów związanych z wprowadzeniem podatku katastralnego jest określenie wartości nieruchomości będących przedmiotem opodatkowania, przy czym w skali kraju chodzi o ogromną liczbę nieruchomości, które musiałyby być przedmiotem wyceny. Wydaje się logicznym, a także zgodnym z zasadą sprawiedliwości podatkowej, że taka wycena powinna zostać przeprowadzona możliwie obiektywnie i z zachowaniem jednolitości procedury. Indywidualna wycena poszczególnych nieruchomości byłaby procesem wieloletnim i narażonym na liczne błędy. Dlatego też postuluje się, by wycena w celach podatkowych została przeprowadzona w sposób masowy, tj. zalgorytmizowany¹⁰².

Przyjęte w poszczególnych państwach zasady wyceny nieruchomości są zróżnicowane, co wynika z różnic prawnych, politycznych, ekonomicznych i społecznych. Na kształt i sposób metodyki wyceny wpływ ma także dostępność danych z rynku nieruchomości. Potrzeba ujednoczenia zasad wyceny na poziomie krajowym i ponadkrajowym stała się powodem opracowania przez TEGOVA¹⁰³ europejskich standardów wyceny.

¹⁰² J. Hozer (red.), *Wycena nieruchomości*, Szczecin 2006, s. 58.

¹⁰³ *The European Group of Valuers Associations* (tłum. Europejska Grupa Stowarzyszeń Rzeczoznawców Majątkowych).

Istotną rolę odgrywają także standardy wyceny na poziomie światowym, czyli Międzynarodowe Standardy Wyceny, opublikowane po raz pierwszy w 1985 r. przez Międzynarodowy Komitet Standardów Wyceny (IVSC¹⁰⁴), którego członkiem jest m.in. Polska Federacja Rzeczoznawców Majątkowych. Uwzględniają one wymogi i potrzeby krajów z różnych kontynentów i są tak skonstruowane, by mogły stanowić punkt odniesienia dla użytkowników na całym świecie. Niemniej jednak rozwiązania standardów międzynarodowych wyznaczają jedynie ogólne zasady wyceny i nie zawierają zaleceń szczegółowych, stanowiąc pewien wzór podlegający uszczegółowieniu w oparciu o dyspozycje odpowiadające specyfice przepisów prawa i rynków nieruchomości w poszczególnych krajach. Taka konstrukcja standardów ponadnarodowych zmierza więc do ujednoczenia zasad wyceny w skali europejskiej i światowej, a ich rolę można porównać do zadań pełnionych przez Międzynarodową Organizację Standardów (ISO¹⁰⁵) w odniesieniu do ogólnej problematyki normalizacyjnej.

Na poziomie europejskim opracowane zostały europejskie Standardy Wyceny (*The European Valuation Standards*) i opublikowane w formie „niebieskiego przewodnika” (*Guide Bleu*). Wcześniej rolę tę pełniły zasady zawarte w Czerwonej Księdze (*The Red Book*). Były one jednak nakierowane głównie na potrzeby brytyjskie. Europejskie Standardy Wyceny nie mają charakteru przymusowego, lecz zalecane są do stosowania jako wskazówki praktyczne¹⁰⁶.

Celem Europejskich Standardów Wyceny jest w szczególności pomoc rzeczoznawcom w przygotowaniu spójnych operatów szacunkowych, promowanie jednolitości poprzez stosowanie standardowych definicji wartości i podejść wyceny, zwiększenie świadomości dla roli rzeczoznawcy czy wreszcie stworzenie procedur prowadzących do dokładnego poświadczania wartości zgodnego z krajowym i ponadkrajowym systemem prawnym i standardami wyceny.

Międzynarodowy Komitet Standardów Wyceny (IVSC), który został powołany w 1981 r., jest członkiem Organizacji Narodów Zjednoczonych¹⁰⁷, organizacją pozarządową współpracującą z krajami członkowskimi ONZ oraz innymi organizacjami takimi jak np. Bank Światowy, Organizacja Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (OECD¹⁰⁸) czy Międzynarodowe Organizacje Księgowych. Współpraca ta ma na celu harmonizację i ujednoczenie standardów wyceny.

Jak już wspomniano, jednym z rozwiązań związanych z wyceną nieruchomości jest wycena masowa. Polega ona na wycenie dużej liczby nieruchomości w jednym czasie

¹⁰⁴ *International Valuation Standard Committee.*

¹⁰⁵ *International Organization for Standardization.*

¹⁰⁶ J. Hozer (red.), *Wycena nieruchomości ...*, s. 59.

¹⁰⁷ Dalej też jako ONZ.

¹⁰⁸ *The Organisation for Economic Co-operation and Development.*

i według jednolitych zasad. Podstawowym celem masowej wyceny nieruchomości jest ustalenie wartości katastralnej nieruchomości, na którą składa się wartość katastralna gruntu oraz wartość katastralna jego części składowych i jest wartością zbliżoną do wartości rynkowej na tyle, na ile jest to możliwe do uzyskania przy zastosowaniu procedur typowych dla metod masowej wyceny.

Dla opodatkowania nieruchomości według formuły *ad valorem* istotne znaczenie ma także pojęcie katastru i taksacji. Najogólniej rzecz ujmując, poprzez pojęcie katastru rozumie się Zintegrowany System Katastralny lub Zintegrowany System Informacji o Nieruchomości, a zatem pewien zintegrowany zespół rozwiązań prawnych jak również technicznych i organizacyjnych zapewniający szybki dostęp do aktualnych i wiarygodnych informacji. Podstawowym zadaniem katastru jest rejestracja nieruchomości będących przedmiotem opodatkowania. Rola katastru sprowadza się zatem do określenia rzeczywistej wartości nieruchomości¹⁰⁹. Powszechna taksacja natomiast, zgodnie z art. 161 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami¹¹⁰, ma na celu ustalenie wartości katastralnej nieruchomości i jest przeprowadzana na podstawie tej ustawy oraz odrębnych przepisów, czyli przede wszystkim na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 czerwca 2005 r. w sprawie powszechnej taksacji nieruchomości¹¹¹.

W ujęciu normatywnym wycena nieruchomości to postępowanie, w wyniku którego dokonuje się określenia wartości nieruchomości. Postępowanie to jest unormowane w przepisach u.g.n., jak również w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r.¹¹², gdzie poszczególnym podejściom przypisano określone metody wyceny, a niektórym z nich również i tzw. techniki. Stworzono w ten sposób kompletny, prawnie usankcjonowany system wyceny¹¹³. Uwzględniając art. 152 u.g.n. oraz § 15 i 16 powołanego rozporządzenia, tzw. podejścia wyceny wartości nieruchomości określa rzeczoznawca majątkowy przy zastosowaniu podejścia porównawczego, dochodowego, kosztowego i mieszanego. O wyborze właściwego podejścia, metody i techniki wyceny nieruchomości (wpływających na wartość nieruchomości) decydują takie czynniki jak: rodzaj i położenie nieruchomości, przeznaczenie w planie miejscowym, stopień

¹⁰⁹ G. Nowecki, *Wycena nieruchomości dla celów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 8, s. 1.

¹¹⁰ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2015 r., poz. 782 ze zm.), dalej też jako u.g.n..

¹¹¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 czerwca 2005 r. w sprawie powszechnej taksacji nieruchomości (Dz. U. Nr 131, poz. 1092).

¹¹² Rozporządzenie z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz. U. Nr 207, poz. 2108 i 2109).

¹¹³ J. Hozer (red.), *Wycena nieruchomości...*, s. 58; E. Bończak-Kucharczyk (red.), *Komentarz do art. 151 ustawy o gospodarce nieruchomościami*, [w:] *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, wyd. III, LEX 2014.

wyposażenia w urządzenia infrastruktury technicznej, stan jej zagospodarowania oraz dostępne dane o cenach, dochodach i cenach nieruchomości podobnych.

Z przepisu art. 150 u.g.n. wynika, że w procesie wyceny nieruchomości wyróżnia się trzy rodzaje wartości nieruchomości. Pierwszą z nich jest wartość rynkowa, którą określa się w przypadku, gdy dana nieruchomość jest lub będzie przedmiotem tzw. obrotu, tj. czynności prawnych, na podstawie których następuje przeniesienie własności nieruchomości lub przeniesienie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej albo oddanie jej w użytkowanie wieczyste bądź też ustanowienie na niej ograniczonych praw rzeczowych. Drugą wartością jest wartość odtworzeniowa, którą określa się w sytuacjach, gdy na lokalnym rynku nieruchomości nie ma transakcji dla danego typu nieruchomości (np. nieruchomości zabudowanych obiektami użyteczności publicznej) lub w sytuacji, gdy przedmiotem wyceny są nieruchomości o szczególnym przeznaczeniu w planach zagospodarowania przestrzennego, np. na cele sakralne lub bezpieczeństwa państwa. Wartość odtworzeniową określa się również wówczas, gdy wymagają tego przepisy szczególne (np. ustawa o rachunkowości). Wówczas za wartość gruntu przyjmuje się nakłady, jakie należałoby ponieść na zakup gruntu o takich samych cechach, a za wartość części składowych gruntu przyjmuje się kwotę równą nakładom potrzebnym do ich odtworzenia lub zastąpienia, pomniejszonym o wartość zużycia tych części składowych. Trzecią wartością jest wartość katastralna, która ustalana jest przez organ administracji publicznej (prowadzący ewidencję gruntów i budynków) w drodze decyzji administracyjnej na podstawie oszacowania nieruchomości reprezentatywnych dla poszczególnych rodzajów nieruchomości na obszarze danej gminy. Ustawa o gospodarce nieruchomościami stanowi jedynie, że wartość tę ustala się dla nieruchomości, o których mowa w przepisach podatku od nieruchomości (art. 150 ust. 4 u.g.n.). W praktyce wartość katastralna utożsamiana jest przeważnie z wartością rynkową. Zgodnie z art. 151 ust. 1 u.g.n. wartość rynkową stanowi najbardziej prawdopodobna jej cena możliwa do uzyskania na rynku, określona z uwzględnieniem cen transakcyjnych. Należy zauważyć, iż w definicji wartości rynkowej występują dwa różne pojęcia: wartość i cena transakcyjna. Ta kwestia wymaga jednak uporządkowania. Wartość to prognoza ceny, którą można uzyskać na rynku, określona przez rzeczoznawcę majątkowego na podstawie sformalizowanych procedur wyceny. Cena transakcyjna natomiast to pewne zdarzenie ekonomiczne, przeszłe, które przy spełnieniu określonych warunków stanowić może źródło informacji na potrzeby wyceny¹¹⁴.

Przy wycenie nieruchomości należy też brać pod uwagę, iż można wyróżnić dwa rodzaje rynków nieruchomości: rynek sprzedaży nieruchomości oraz rynek wynajmu

¹¹⁴ L. Głogowska, J. Dydenko (red.), *Szacowanie nieruchomości*, Warszawa 2006, s. 289; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 października 2006 r., sygn. akt I OSK 417/06, LEX nr 281387.

nieruchomości. Przez wartość rynkową nieruchomości można rozumieć zatem wartość kapitałową zbliżoną do rynkowej ceny sprzedaży lub też wartość czynszową (równą wartości rocznego czynszu, który można by uzyskać, wynajmując nieruchomość na warunkach powszechnie przyjętych w obrocie nieruchomościami – odpowiadającą teoretycznej wielkości dochodu brutto, jaki można by uzyskać z wynajmu nieruchomości w skali jednego roku)¹¹⁵.

Określeniem wartości nieruchomości (w rozumieniu przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami) jest określanie tej wartości jako przedmiotu prawa własności i innych praw do nieruchomości. Zatem przedmiotem określania wartości nieruchomości jest prawna sfera uprawnień przysługujących danemu podmiotowi do nieruchomości, bowiem mieniem jest własność oraz są inne prawa majątkowe. Nieruchomość jest zatem jedynie przedmiotem praw majątkowych. Wartością nieruchomości natomiast jest wartość uprawnienia przysługującego do nieruchomości.

Pod pojęciem szacowania nieruchomości należy natomiast rozumieć ciąg ustawowo określonych działań rzeczoznawcy majątkowego, kończących się opinią o wartości nieruchomości. Szacowaniem są więc czynności związane z określaniem wartości nieruchomości dokonywane przez rzeczoznawcę majątkowego jako zarówno uprawnionego, jak i zobowiązanego.

Przepisy ustawy o gospodarce nieruchomości dotyczące wyceny nieruchomości stosuje się do wszelkiego rodzaju nieruchomości, niezależnie od ich położenia i przeznaczenia czy też sposobu korzystania oraz celu wyceny. Nie ma znaczenia również fakt, komu przysługują do nich prawa rzeczowe lub obligacyjne z wyłączeniem jedynie wyceny dokonywanej w związku ze stosowaniem ustawy o scalaniu i wymianie gruntów¹¹⁶.

Unormowania mogące mieć zastosowanie do procesu ustalania wartości katastralnej nieruchomości w drodze tzw. powszechnej taksacji nieruchomości (czyli wyceny masowej) zawierają przepisy od art. 160 do art. 173 u.g.n. To właśnie one mają stanowić podstawy przy ewentualnym wprowadzeniu nowej formy opodatkowania nieruchomości, tj. podatku katastralnego, którego wartość uzależniona będzie od tzw. wartości katastralnej (potocznie zwanej fiskalną).

Szczegółowe uregulowania dotyczące możliwości przeprowadzenia powszechnej, masowej wyceny nieruchomości zostały uregulowane w rozporządzeniu Rady Ministrów z 29 czerwca 2005 r.¹¹⁷ Wątpliwości z pewnością budzi fakt, że problematykę powszechnej taksacji nieruchomości reguluje ustawa o gospodarce nieruchomościami

¹¹⁵ G. Nowecki, *Wycena nieruchomości ...*, s. 1 i 28; M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatków*, Warszawa 2000, s. 106.

¹¹⁶ Ustawa z dnia 26 marca 1982 r. o scaleniu i wymianie gruntów (Dz. U. z 2014 r., poz. 700 ze zm.).

¹¹⁷ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 czerwca 2005 r. w sprawie powszechnej taksacji nieruchomości (Dz. U. Nr 131, poz. 1092).

i wydane na jej podstawie akty podustawowe, a nie resort odpowiedzialny w Polsce za system podatkowy, czyli Ministerstwo Finansów. Jednak przed uruchomieniem systemu powszechnej taksacji nieruchomości powinny powstać przepisy uzależniające podatek od nieruchomości od jej wartości. Wartość katastralna powinna być ustalana dla tych nieruchomości, które będą przedmiotem opodatkowania, a wykaz nieruchomości podlegających opodatkowaniu od ich wartości powinien zostać ustalony przez określony organ.

Podatek od wartości nieruchomości opisuje się następującym wzorem:

$PN = \beta \times WKN$, gdzie:

- PN – oznacza podatek od wartości nieruchomości,
- β – oznacza współczynnik ustalany przez organ nadzorujący obliczanie podatków,
- WKN – oznacza wartość katastralną nieruchomości.

Wdrożenie systemu katastralnego i opartego na nim podatku *ad valorem* wymaga oczywiście, jak już wielokrotnie wspomniano, gruntownej reformy obecnego systemu opodatkowania nieruchomości, czyli likwidacji podatku, którego kluczową cechą jest parametr techniczny, tj. powierzchnia.

Ponadto realizacja takiego przedsięwzięcia będzie możliwa jedynie wówczas, gdy zostanie zbudowany zintegrowany system katastralny, dla powstania którego wymagana jest modernizacja aktualnej ewidencji gruntów i budynków oraz stworzenie jednolitego systemu danych zawartych w księgach wieczystych, ewidencji podatkowej, jak również ewidencji gruntów i budynków. W przypadku wprowadzenia takich rozwiązań ustawowych, tj. wprowadzenia podatku katastralnego, zgodnie z art. 226 u.g.n. wartość katastralna nieruchomości powinna być ustalona do dnia 31 grudnia roku poprzedzającego wprowadzenie podatku.

Dla ustalenia wartości katastralnej niezbędne jest stworzenie przede wszystkim katastru nieruchomości (opartego przede wszystkim na mapach i tabelach taksacyjnych), czyli poszerzonego i udoskonalonego obecnego systemu ewidencji gruntów i budynków, który powinien służyć m.in. sprawiedliwemu opodatkowaniu zgodnie ze standardami międzynarodowymi. Kataster nieruchomości stanowiłby usystematyzowany i uaktualniany zbiór informacji o gruntach, budynkach i budowlach oraz ich właścicielach, jednolity dla całego kraju, przy czym możliwe byłoby wykorzystanie w pewnym zakresie istniejących rozwiązań. Stosownie do treści przepisu art. 21 ust. 1 u.g.n. zawarte w katastrze dane stanowią podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczenia nieruchomości oraz ewidencji gospodarstw rolnych. Ponadto na podstawie przepisu art. 4 pkt 7 u.g.n. do ustalenia wartości katastralnej niezbędne jest przeprowadzenie powszechnej taksacji nieruchomości, rozumianej jako masowa wycena nieruchomości. Organem upoważnionym do

przeprowadzenia takiej wyceny jest aktualnie starosta – jako organ administracji publicznej (rządowej), który prowadzi ewidencję gruntów i budynków.

Formą prawną ustalenia wartości katastralnej byłaby decyzja administracyjna wydawana na podstawie oszacowań nieruchomości reprezentatywnych (dla poszczególnych nieruchomości na terenie danej gminy) dokonywanych przez rzeczoznawców majątkowych. Wartość nieruchomości reprezentatywnych określa się z wykorzystaniem cen transakcyjnych na rynku nieruchomości lokalnych (ewentualnie, w przypadku niedostatecznej liczby, istnieje możliwość korzystania z nieruchomości sąsiadujących obszarowo z gminą. Zgodnie z art. 161 ust. 3 u.g.n. uprawnienia do ustalenia wartości nieruchomości reprezentatywnych (wzorcowych) przysługują wyłącznie rzeczoznawcom majątkowym¹¹⁸.

Określając wartość nieruchomości odmienną od wartości katastralnej, zawsze powinno się mieć na uwadze, iż wartość podana w katastrze nieruchomości wymaga doprecyzowania. Wartość katastralną w zakresie metodyki dochodzenia do jej końcowego wyniku można przedstawić jako odwrotność procedury określania wartości rynkowej. W procesie określania wartości katastralnej, rozpoczynając od wyznaczenia jej dla nieruchomości reprezentatywnej, określa się wartość wszystkich nieruchomości (wartość 1 m²) w danej strefie taksacyjnej, podczas gdy określając wartość rynkową nieruchomości metodą analizy statystycznej rynku, określa się wartość jednej nieruchomości przez zbadanie wielu. Nieruchomość reprezentatywna w świetle rozporządzenia jest jednostką taksacyjną zawierającą charakterystyczne cechy oraz przeciętne parametry cech typowych dla danego rodzaju nieruchomości w danej strefie taksacyjnej¹¹⁹.

Nieruchomość reprezentatywna jest kluczowym zagadnieniem dla powszechnej taksacji. W przypadku każdej strefy taksacyjnej ustalać należy jednostkowe wartości 1 m² powierzchni jednostek taksacyjnych składających się na nieruchomość reprezentatywną. Musi być ona istniejącą nieruchomością, ale jest zarazem, w pewnym sensie, nieruchomością wirtualną, bo charakteryzuje się typowymi cechami dla całej danej strefy taksacyjnej. Rzeczoznawca, oszacowując daną nieruchomość reprezentatywną, posługuje się będzie określonymi w prawie cechami nieruchomości. Nakład pracy wykonywanej przy określaniu wartości katastralnej, a także wysokość wydatków są znacznie mniejsze od tych, które należy ponieść przy dochodzeniu do innych wartości nieruchomości, tym niemniej ta forma wymagać będzie dysponowania innym zasobem czy nawet kategoriami informacji niezbędnych do wykonania czynności szacowania.

¹¹⁸ J. Jaworski, [w:] J. Jaworski, A. Prusaczyk, A. Tułodziecki (red.), *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2015, s. 1037.

¹¹⁹ A. Hopfer, *Metody masowej wyceny nieruchomości*, Warszawa 2008, s. 2 i nast.

Rozpoczęcie i zakończenie powszechnej taksacji powinna określić odrębna ustawa. Nie może jednak umknąć uwadze, iż powszechna taksacja, choć jest wariantem względnie oszczędnym, i tak wymagać będzie znacznych nakładów. Tym samym nie należy wykluczyć, iż zasadne byłoby uprzednie wskazanie źródeł finansowania, przy czym już po wprowadzeniu podatku katastralnego nakłady związane z powszechną taksacją mogą być finansowane z części tego podatku.

Powszechna taksacja powinna być przeprowadzana okresowo, przy czym ustawodawca nie doprecyzował, w jakich odstępach czasu. Wydaje się, że powinny to być okresy pozwalające w jak największym stopniu odzwierciedlić aktualną wartość nieruchomości, a jednocześnie nie mogą być one zbyt krótkie, aby nie generować dodatkowych kosztów, których regularne ponoszenie nie byłoby równoważone wpływami z podatku katastralnego. W ustawie wskazano natomiast, iż w celu efektywnego i powiązanego z tendencjami rynkowymi ustalania wartości nieruchomości reprezentatywnych należy dokonywać corocznych przeszacowań przy zastosowaniu waloryzacji wskaźników cen nieruchomości ogłaszanych przez prezesa GUS. Przeszacowania takie pozwolą, przy stosunkowo niskich kosztach, na zachowanie aktualności posiadanych przez organ danych. Takie rozwiązanie w przyszłości, w przypadku wprowadzenia podatku katastralnego, należałoby uznać za słuszne, gdyż pozwala ono pogodzić dwa cele. Z jednej strony konieczność wskazania w katastrze jak najbardziej aktualnej wartości, co ma znaczenie dla realizowania celów fiskalnych, z drugiej zaś zachowanie zasady taniości poboru podatku, tak aby proces jego wymiaru nie był związany z ponoszeniem nadmiernych kosztów.

Pomimo iż szczegółowe zasady powszechnej taksacji nie są jeszcze określone, to założeniem ustawodawcy jest, by odbywała się ona okresowo, w określonych (kilkuletnich) odstępach czasu, a odstępstwo od tej reguły należy do wyłącznej kompetencji rady gminy.

Zgodnie z art. 164 u.g.n. podstawą do ustalenia wartości katastralnej poszczególnych nieruchomości są mapy taksacyjne i tabele taksacyjne. Podstawową jednostką podziału przestrzeni w procesie taksacji nieruchomości będzie działka gruntu zgodnie z definicją stosowaną w ewidencji gruntów i budynków. W sytuacji gdy nieruchomość składa się z większej liczby działek położonych w obszarze więcej niż jednej gminy, wartość katastralną ustala się odrębnie dla każdej działki, traktując je jako części nieruchomości.

Wybór właściwego podejścia przy szacowaniu dokonywać się będzie przy uwzględnieniu: rodzaju i położenia nieruchomości, funkcji wyznaczonej dla części nieruchomości w planie miejscowym, stopnia wyposażenia i infrastruktury technicznej, stanu zagospodarowania poszczególnych działek, dostępności danych o cenach nieruchomości.

Może to więc być podejście porównawcze, podejście dochodowe, podejście kosztowe lub podejście mieszane¹²⁰. Dla wyjaśnienia różnicy w tych podejściach słusznym wydaje się ich krótkie przedstawienie.

Podejście porównawcze polega na określeniu wartości nieruchomości przy założeniu, że wartość ta odpowiada cenom, jakie uzyskano za nieruchomości podobne, które były przedmiotem obrotu rynkowego¹²¹. Ceny te koryguje się ze względu na cechy różniące nieruchomości podobne od nieruchomości wycenianej oraz z uwzględnieniem zmiany poziomu cen na skutek upływu czasu. Zgodnie z § 4 pkt 1 powołanego rozporządzenia z 21 września 2004 r. przy stosowaniu podejścia porównawczego konieczna jest znajomość cen transakcyjnych nieruchomości podobnych do nieruchomości będącej przedmiotem wyceny, a także cech tych nieruchomości wpływających na poziom ich cen. W podejściu porównawczym stosuje się metodę porównywania parami, metodę korygowania ceny średniej albo metodę statystyki rynku.

Przy metodzie porównywania parami zestawia się nieruchomość będącą przedmiotem wyceny, której cechy są znane, kolejno z nieruchomościami podobnymi, które były przedmiotem obrotu rynkowego, i dla których znane są ceny transakcyjne, warunki zawarcia transakcji oraz cechy tych nieruchomości. W przypadku metody korygowania ceny średniej do porównań przyjmuje się z rynku właściwego ze względu na położenie wycenianej nieruchomości co najmniej kilkanaście nieruchomości podobnych, które były przedmiotem obrotu rynkowego, i dla których znane są ceny transakcyjne, warunki zawarcia transakcji oraz cechy tych nieruchomości. Wartość nieruchomości będącej przedmiotem wyceny określa się w drodze korekty średniej ceny nieruchomości podobnych współczynnikami korygującymi, uwzględniającymi różnice w poszczególnych cechach tych nieruchomości¹²². Procedura szacowania metodą porównywania parami oraz metodą korygowania ceny średniej wymaga wykonania określonych czynności, które

¹²⁰ J. Hozer, S. Kokot, *Problemy powszechnej taksacji w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu”, nr 415, Szczecin 2005; S. Żróbek (red.), *Metodyka określania wartości rynkowej nieruchomości (przykłady operatów szacunkowych)*, Olsztyn 2007, s. 10 i nast.

¹²¹ Podstawowe zasady stosowania podejścia porównawczego przy wycenie nieruchomości zostały określone w: ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz. U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603 ze zm.); rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz. U. Nr 207, poz. 2109 ze zm.); Standardach Zawodowych rzeczoznawców majątkowych – Standard III.7 (wycena nieruchomości przy zastosowaniu podejścia porównawczego).

¹²² § 4 ust. 4 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz. U. z 2004 r. Nr 207, poz. 2109 ze zm.); D. Trojanowski, *Wycena nieruchomości*, [w:] M. Rymarzak (red.), *Inwestycje i nieruchomości. Elementy teorii i praktyki*, Gdańsk 2009, s. 131 i nast.

szczegółowo określa Nota Interpretacyjna nr 1 Powszechnych Krajowych Zasad Wyceny (PKZW)¹²³.

Przy metodzie analizy statystycznej rynku do porównań przyjmuje się próbę nieruchomości reprezentatywnych. Wartość nieruchomości określa się przy użyciu metod stosowanych do analizy statystycznej¹²⁴. Podejście dochodowe z kolei polega na określaniu wartości nieruchomości przy założeniu, że nabywca zapłaci za nią cenę, której wysokość jest uzależniona od przewidywanego dochodu, jaki uzyska z nieruchomości. Podejście dochodowe stosowane jest do określenia wartości nieruchomości przynoszących lub mogących przynieść dochód. Przy zastosowaniu tego podejścia niezbędna jest znajomość dochodu uzyskiwanego lub możliwego do uzyskania z czynszów lub innych dochodów z nieruchomości stanowiącej przedmiot wyceny oraz z nieruchomości podobnych. Za podstawowe źródło dochodów z nieruchomości uznaje się czynsz, natomiast dodatkowe źródła dochodów to np. opłaty za miejsca parkingowe, reklamy umieszczone na nieruchomości, opłaty za korzystanie z urządzeń takich jak automaty z napojami, kserokopiarki itp.

Podejście dochodowe przy wycenie nieruchomości wykorzystuje teorię wartości pieniądza w czasie. Procedura określania wartości sprowadza się do określenia przyszłej prognozowanej wartości dochodów lub strumieni pieniężnych, a następnie przeliczenia tej wartości na dzień dokonania wyceny. W celu ustalenia wartości przyszłych prognozowanych dochodów na chwilę obecną należy je odpowiednio pomniejszyć ze względu na czynnik czasowy, czyli zdyskontować.

W podejściu dochodowym stosowane są dwie metody: inwestycyjna i zysków. Metoda inwestycyjna jest stosowana do określenia wartości nieruchomości przynoszących lub mogących przynieść dochód z czynszów z najmu lub dzierżawy, którego wysokość jest możliwa do ustalenia na podstawie analizy kształtowania się stawek rynkowych tych czynszów. Metoda zysków jest stosowana przy określaniu wartości nieruchomości przynoszących lub mogących przynieść dochód, który nie jest możliwy do ustalenia w określony wyżej sposób. Dochód ten odpowiada udziałowi właściciela nieruchomości w dochodach osiągniętych z działalności prowadzonej na nieruchomości będącej przedmiotem wyceny i na nieruchomościach podobnych. Metoda zysków jest więc stosowana do wyceny nieruchomości, które przynoszą dochód uzależniony od szczególnego przeznaczenia nieruchomości lub sposobu ich użytkowania, np. stacje benzynowe, teatry, kina, hotele. Dla obu metod mogą być stosowane dwie techniki: kapitalizacji prostej oraz dyskontowania strumieni pieniężnych. Technika kapitalizacji prostej opiera się na

¹²³ Powszechne Krajowe Zasady Wyceny (PKZW), Nota Interpretacyjna Nr 1, *Zastosowanie podejścia porównawczego w wycenie nieruchomości*, s. 4, www.pfsm.pl [dostęp 15.12.2015].

¹²⁴ L. Kalkowski, *Rynek nieruchomości w Polsce*, Warszawa 1999, s. 30 i nast.

założeniu, że realna wartość dochodu pozostaje w przyszłości na poziomie obecnego dochodu, który będzie stabilny w dalszej perspektywie. Technika dyskontowania strumieni pieniężnych zakłada zmianę realnej wartości dochodu. Zmiana ta może być spowodowana sukcesywnym dochodzeniem nieruchomości do założonego programu i zdolności świadczenia usług zmian dochodowości nieruchomości wywołanych jej rozwojem, może być także następstwem zmian koniunkturalnych na rynku¹²⁵.

Podejście kosztowe jest jedynym podejściem do określenia wartości odtworzeniowej nieruchomości. Polega na określeniu wartości nieruchomości przy założeniu, że wartość odpowiada kosztom jej odtworzenia pomniejszonym o wartość zużycia nieruchomości. Oddzielnie określa się tu koszt nabycia gruntu i koszt odtworzenia jego części składowych. Kosztem nabycia gruntu jest wartość rynkowa gruntu o takich samych cechach. Wartość gruntu określa się, stosując podejście porównawcze, na podstawie analizy rynku nieruchomości gruntowych niezabudowanych, następnie należy do niej dodać wartość odtworzeniową, np. budynku wzniesionego na tym gruncie. Proces określania wartości odtworzeniowej nieruchomości sprowadza się do określenia kosztu odtworzenia obiektu w stanie nowym, określenia stopnia jego zużycia, obliczenia współczynnika zużycia i określenia wartości odtworzeniowej. W podejściu kosztowym stosowana jest metoda kosztów odtworzenia i metoda kosztów zastąpienia. Metoda kosztów odtworzenia zakłada wzniesienie obiektu identycznego z wycenianym o identycznej konstrukcji, technologii i materiałach budowlanych. Zakłada się także identyczny koszt dokumentacji projektowej i nadzoru budowlanego określonych na podstawie danych z dnia wyceny. Metoda kosztów zastąpienia polega na określeniu kosztów wzniesienia obiektu, który spełniałby taką samą funkcję, jak obiekt wyceniany, lecz przy zastosowaniu współczesnej technologii i materiałów. W podejściu kosztowym stosowane są następujące techniki: szczegółowa, elementów scalonych i wskaźnikowa. Technika szczegółowa jest najbardziej skomplikowana, wymaga bowiem dokonania szczegółowej inwentaryzacji wycenianego obiektu łącznie z pomiarem powierzchni i kubatury, ustalenia technologii robót budowlanych, instalacyjnych itp., obliczenia dokonanych nakładów oraz określenia cen jednostkowych. Technika elementów scalonych zakłada podzielenie obiektu w sposób umowny na elementy. Pozwala na określenie kosztów np. fundamentów, stropów, ścian konstrukcyjnych itp. Technika wskaźnikowa pozwala określić koszt odtworzenia obiektu, jednak jest techniką najmniej dokładną. Sprowadza się do odnalezienia obiektu podobnego do wycenianego pod względem technologii, konstrukcji i wielkości, ustalenia jednostki odniesienia, np. m², określenia ceny jednostkowej obiektu budowlanego i ustalenia ostatecznego kosztu odtworzenia. Przy zastosowaniu techniki elementów scalonych oraz wskaźnikowej możliwe jest korzystanie ze specjalistycznych katalogów.

¹²⁵ S. Żróbek, *Określanie wartości nieruchomości*, Olsztyn 2002, s. 45 i nast.

W podejściu mieszanym mogą być stosowane elementy innych podejść. Jest ono stosowane, gdy przepisy prawa ze względu na specyfikę nieruchomości lub wycenianych praw nakazują stosowanie nietypowych metod lub procedur stanowiących kombinację różnych podejść i metod. W podejściu mieszanym stosuje się metodę pozostałościową, wskaźników szacunkowych gruntów i kosztów likwidacji. Metoda pozostałościowa jest stosowana, gdy na nieruchomości mają zostać przeprowadzone roboty budowlane. Określana jest tu wartość rynkowa nieruchomości stanowiąca różnicę między wartością po wykonaniu robót oraz wartości przeciętnych kosztów tych robót, uwzględniając zysk inwestora. Metoda wskaźników szacunkowych gruntów jest stosowana do określenia wartości nieruchomości przeznaczonych na cele rolne lub leśne w przypadku braku danych o transakcjach rynkowych. Wartość gruntu jest określana jako iloczyn wskaźnika szacunkowego 1 ha gruntu i ceny 1 decytony ziarna żyta lub 1 m³ drewna. W metodzie kosztów likwidacji określa się koszt likwidacji obiektów budowlanych rozumiany jako wartość materiałów porozbiórkowych pomniejszoną o koszty robót rozbiórkowych włącznie z uporządkowaniem terenu.

Zgodnie z przepisem art. 167 u.g.n. ustalenie wartości katastralnej części składowej gruntu wymaga istnienia tzw. tabel taksacyjnych, które grupują jednostkowe wartości powierzchni części składowych, uwzględniając ich rodzaj i charakter. Samą wartość zaś części składowych gruntów ustala się jako iloczyn powierzchni wykazanej w katastrze w wartości jednostkowej z tabeli. W przypadku, gdy na gruncie znajdują się różne obiekty lub obiekt budowlany o różnych funkcjach, wartość katastralną ustala się dla poszczególnych obiektów lub ich części i sumuje się zgodnie z określonym charakterem budynku (mieszkalny, usługowy, biurowy). Jego stopień zużycia lub wyposażenia powinien mieć odzwierciedlenie w zastosowaniu wartości jednostkowej z tabeli taksacyjnej.

Wprowadzenie podatku katastralnego wiąże się oczywiście z koniecznością doboru właściwych metod wyceny. Należy przy tym zauważyć, iż nie sprzeciwia się idei podatku katastralnego wybór kilku metod w zależności od rodzaju czy wykorzystania nieruchomości. Przykładowo metoda dochodowa mogłaby być uznana za właściwą dla nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, a np. metoda porównawcza dla nieruchomości mieszkalnych. Celem doboru metody powinno być oczywiście dostosowanie jej do podstawowej funkcji wyceny, tj. ustalenia aktualnej wartości nieruchomości.

Niewątpliwie jednak należałoby zaproponować w pierwszej kolejności uporządkowanie normatywnych rozwiązań w zakresie wyceny pod kątem ewentualnego wprowadzenia podatku katastralnego. Mając na względzie, iż w przypadku katastru fiskalnego, dane w nim zawarte miałyby ogromne znaczenie z uwagi na wkraczanie przy ich wykorzystaniu w sferę praw majątkowych jednostki, ujednoczenie w obrębie jednego,

odrębnego aktu normatywnego kwestii wyceny na potrzeby fiskalne należałoby uznać za więcej niż wskazane.

4. Ekonomiczne uwarunkowania opodatkowania nieruchomości

W literaturze nie ma koncepcji odnoszących się do opodatkowania nieruchomości, które można by uznać za powszechnie przyjęte. W istocie bowiem o tym, które rozwiązania dla danego systemu podatkowego są najwłaściwsze, decyduje szereg czynników. Przede wszystkim ustawodawca, kształtując system opodatkowania nieruchomości, powinien kierować się z jednej strony celami fiskalnymi, z drugiej musi je pogodzić ze zdolnością do zapłaty podatku, uwzględniając podstawowe wskazówki wynikające z zasady sprawiedliwości podatkowej. Niemniej jednak należy przyjąć, że czynnikami w największym stopniu determinującymi wybór sposobu opodatkowania nieruchomości są te ekonomiczne. W rozważaniach nad koncepcją podatku katastralnego, nawet jeśli koncentrują się one na zagadnieniach o charakterze jurydycznym, nie można pominąć tej kwestii.

W literaturze ekonomicznej istnieją dwie teorie, które można uznać za dominujące, przy czym opierają się one na założeniach, których z prawnego punktu widzenia przyjąć nie można. Wśród ekonomicznych koncepcji opodatkowania nieruchomości można wskazać na takie, które traktują podatek od nieruchomości jako quasi-opłatę za usługi publiczne świadczone przez organy publiczne (czasami znana jako „teoria użyteczności” – *benefit theory*). Pomijając fakt, iż użycie pojęcia „opłata” w kontekście daniny, która z prawnego punktu widzenia bezspornie jest podatkiem, należy zwrócić uwagę na pewnego rodzaju trafność, oczywiście jedynie z ekonomicznego punktu widzenia. Biorąc bowiem pod uwagę fakt, że podatek od nieruchomości dla wielu samorządów w wielu państwach stanowi istotne źródło dochodu, a zatem i źródło finansowania wydatków, można tu mówić o pewnego rodzaju quasi-odpłatności z ekonomicznego punktu widzenia. Tym bardziej, że dochody budżetowe gromadzone przez gminy, w tym pochodzące z opodatkowania nieruchomości, wykorzystywane są w dużej mierze na realizację wydatków na infrastrukturę np. drogową. Wydatki te pozostają zatem w szeroko rozumianym ekonomicznym związku z opodatkowaniem nieruchomości. W podatku katastralnym, gdzie podstawą opodatkowania jest wartość nieruchomości, która staje się wyższa w wyniku publicznych nakładów na lokalną infrastrukturę, związku te jeszcze łatwiej uchwycić. Druga zaś z podstawowych, ekonomicznych koncepcji oparta jest na postrzeganiu podatku od nieruchomości jako podatku od kapitału

(w istocie od majątku), płaconego przez podmioty, które posiadają nieruchomości, a więc przez sam ten fakt są zdolne do zapłaty podatku (teoria zdolności płatniczej)¹²⁶.

W praktyce legislacyjnej nie ma jednak podatku od nieruchomości, który opierałby się wyłącznie na jednym teoretycznym założeniu. W wielu państwach bierze się głównie pod uwagę kwestie czysto pragmatyczne. Podatek od nieruchomości, będąc ze względu na przedmiot opodatkowania podatkiem w ujęciu statycznym, jest relatywnie prostszym konstrukcyjnie podatkiem niż np. podatek dochodowy, który wymaga uwzględnienia pewnej dynamiki cechującej przedmiot i podstawę opodatkowania. Ponadto płatnik podatku od nieruchomości, najczęściej będąc jej właścicielem, daje dzięki temu większe gwarancje zapłaty podatku, gdyż w ostateczności należność podatkowa może być zaspokojona w drodze egzekucji z tejże nieruchomości. To właśnie te praktyczne kwestie w większym stopniu niż teoretyczne koncepcje okazują się czasami wystarczającym uzasadnieniem wyboru sposobu opodatkowania nieruchomości.

Podatek od nieruchomości, jak wskazuje się w literaturze obcojęzycznej, to dobry podatek lokalny, któremu jednak daleko do doskonałości¹²⁷. Teoretycznie powinien on wspierać podejmowanie właściwych decyzji fiskalnych, a tym samym, jak podkreślają ekonomiści, wspierać wydajne użytkowanie nieruchomości. Podatek od nieruchomości bywa też elementem lokalnej polityki fiskalnej. Trafne jest założenie, że podatnik może przenieść się do gminy, w której usługi publiczne finansowane z podatku od nieruchomości z jego perspektywy są świadczone bardziej skutecznie¹²⁸.

Z ekonomicznego punktu widzenia, biorąc pod uwagę relacje podatnik–gmina, podatek od nieruchomości stanowi, obok innych danin, swoistego rodzaju zabezpieczenie mające na celu pokrycie wydatków publicznych związanych m.in. ze służbami policyjnymi, ochroną mienia, środkami w zakresie ochrony środowiska itd.¹²⁹

W wielu przypadkach korzyści uzyskane z tytułu opodatkowania nieruchomości nie dają się bezpośrednio zaobserwować. Brak wzajemnego powiązania pomiędzy bezpośrednimi korzyściami a opłatami z tytułu omawianego podatku można wytłumaczyć między innymi w świetle następujących założeń:

- a) samorządy lokalne niekoniecznie finansują usługi, które przyczyniają się do zwiększenia wartości nieruchomości w danej lokalizacji;

¹²⁶ W. McCluskey, B. Williams, *Introduction: a Comparative Evaluation* [w:] W. McCluskey (red.), *Property Tax: an International Comparative Review*, Ashgate 1999, s. 6; K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 2002, s. 544–545.

¹²⁷ E. W.Oates, *Local property taxation: an assessment*, „Land Lines Newsletter of the Lincoln Institute of Land Policy” 1999, 11(3), s. 2 i nast.

¹²⁸ W. McCluskey, B. Williams, *Introduction: a Comparative...*, s. 6.

¹²⁹ C.L. Harriss, *Property Taxation: What's good and what's bad. How to use property taxes more rationally and effectively*, „Challenge: the Magazine of Economic Affairs” 1973, 09–10, s. 9 i nast.

- b) lokalni podatnicy zazwyczaj nie podejmują decyzji w zakresie przepisów dotyczących opodatkowania nieruchomości i innych ustaw podatkowych;
- c) lokalne organy rzeczywiście czasami lekceważą oczekiwania podatników, biorąc raczej pod uwagę przesłanki społeczne niż oczekiwania właścicieli nieruchomości w konkretnej społeczności, którzy płacą część lokalnych podatków.

Ekonomiczne dylematy związane z opodatkowaniem nieruchomości prowadzą się także do wyrażania pewnych wątpliwości co do tego, czy właściciel nieruchomości o większej wartości powinien podlegać wyższym zobowiązaniom podatkowym. Innymi słowy, czy zamożniejszy podatnik potrzebuje większego dostępu do infrastruktury, lokalnych bibliotek, służb policyjnych, innych urzędowych kontroli, itd. niż podatnik posiadający nieruchomości mniejszej wartości. Bardziej prawdopodobne wydaje się, że część podatników może korzystać raczej z prywatnych zasobów niż z usług publicznych (np. dzieci uczęszczają do prywatnych szkół, kupują własne książki, wykorzystują mniej urzędów dostępnych w publicznych bibliotekach itp.). W tym świetle sugeruje się, że podatek od nieruchomości uwzględniający stopień zamożności może okazać się krzywdzący dla niektórych osób, które mogą zostać zmuszone do przeniesienia własności z powodu podatku od nieruchomości¹³⁰.

Podatek od nieruchomości powinien sprawiedliwie oddziaływać na zdolność płatniczą podatnika¹³¹. Dla przykładu, niemiecki Federalny Trybunał Konstytucyjny (*German Federal Constitutional Court*) uznał, że podatek od nieruchomości w większości przypadków jest sprawiedliwy dla podatnika pod względem jego zdolności do płacenia zobowiązań z tytułu tego podatku¹³². Ponadto niejednokrotnie twierdzono, że wprowadzenie podatku od nieruchomości sprawi, iż dochody budżetowe będą bardziej proporcjonalne w stosunku do dochodów mieszkańców.

Wartość nieruchomości nie zawsze musi być proporcjonalna do rzeczywistych zdolności płatniczych podatnika co roku płacącego powtarzające się tego typu podatki. Nieruchomość o tej samej wartości może generować rozmaity dochód i daje się zauważyć zakłócenie w odniesieniu do zdolności płatniczej danej osoby. Jeżeli chodzi o nieruchomości mieszkalne, jeden z głównych kierunków krytyki opiera się na tym, że podatek od tego typu nieruchomości nie odpowiada w sposób właściwy zdolnościom płatniczym osób znajdujących się w trudnej sytuacji socjalnej. Dla przykładu, odziedziczenie nieruchomości po śmierci małżonka może się okazać, że względu na niskie

¹³⁰ G.R. Zodrow, *Who pays the property Tax? And what does capitalization tell us about who pays?*, „Land Lines Newsletter of the Lincoln Institute of Land Policy” 2006, 18 s. 2 i nast.

¹³¹ E.W. Oates, *Local property taxation: an assessment*, „Land Lines Newsletter of the Lincoln Institute of Land Policy” 1999, No. 11, s. 3.

¹³² Bundesverfassungsgericht. Beschluss von 6. Dezember 1983 (BvR 1275/79). *Zweiwohnungssteuer* (Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Tübingen 1984, s. 353).

dochody, powodem do przeniesienia własności nieruchomości, chociaż podatnik korzystał z niej przez wiele lat. Mając powyższe na uwadze, można rozważyć, czy niektóre zwolnienia lub ulgi podatkowe nie powinny mieć zastosowania dla pewnej kategorii podatników. W wielu jurysdykcjach obowiązują zwolnienia od podatku z tytułu nieruchomości mieszkalnych lub przynajmniej stosowane są ulgi dla właścicieli, którzy są starsi wiekiem (Francja, Estonia), niepełnosprawni (Anglia i Walia, Republika Czeska, Polska, Estonia), zasłużonymi obywatelami państwa lub gminy (Rumunia)¹³³.

Podsumowując, obie przedstawione tutaj w zarysie teorie odzwierciedlają ekonomiczny charakter podatku od nieruchomości. Z jednej strony, wpływy pozyskane z tego podatku mogą finansować usługi publiczne świadczone na rzecz lokalnych mieszkańców, chociaż efekt tego działania niekoniecznie dociera bezpośrednio do konkretnych podatników. Z drugiej strony, podatek od nieruchomości powinien w większym lub mniejszym stopniu odpowiadać rzeczywistej zdolności podatnika do jego uiszczenia i dlatego też powinien stosunkowo sprawiedliwie traktować podatników. Jeżeli uznać ten podatek ekonomicznie za podatek od świadczeń, nie powinien on mieć wpływu na redystrybucję dochodu. Jeżeli natomiast podatek od nieruchomości traktować jako podatek od kapitału, ekonomiczne implikacje dla podatnika nie są wystarczająco jasne.

Należy też dodać, że chociaż jest to pożądane, nie istnieje stanowczy wymóg, by opodatkowanie bezpośrednio odpowiadało jednej lub drugiej teorii. Wdrożenie podatków od nieruchomości może opierać się na ogólnych potrzebach budżetowych i powinno być traktowane jako uzasadnione, o ile podatek jest zgodny z ogólnymi zasadami przyjętymi w zakresie opodatkowania. Rzeczywiście trudno jest znaleźć solidne kryteria, które byłyby w stanie zagwarantować całkowitą równość traktowania wszystkich podatników. W praktyce większą sprawiedliwość podatkową można osiągnąć za pomocą rozmaitych środków, np. dostosowania podstawy podatkowej, stawek podatkowych, wprowadzając lub likwidując zwolnienia i ulgi podatkowe itd.¹³⁴

W literaturze ekonomicznej wskazuje się też, że podatek od nieruchomości w odniesieniu do nieruchomości mieszkalnych nie powinien być przenoszony na inne osoby niż właściciel. Nie do uniknięcia jest jednak sytuacja, w której w ramach stosunku cywilnoprawnego podatek zostanie przeniesiony w czynszu na najemcę¹³⁵. Jeżeli chodzi o nieruchomość mieszkalną, podatek od niej mógłby być traktowany jako podatek konsumpcyjny. W tym świetle podatek od nieruchomości mieszkalnej tradycyjnie uznawany był za

¹³³ A.D. Kenyon, *The Property Tax – School Funding Dilemma. Policy Focus Report*, Cambridge 2007, s. 36.

¹³⁴ G.R. Zdrow, *Who pays the property Tax?...*, s. 2 i nast.

¹³⁵ E.B. Sennoga, D.L. Sjoquist, S. Wallace, *Incidence and Economic Impacts of Property Taxes in Developing and Transitional countries*, [w:] R. Bahl, J. Martinez, V. Youngman, J. Youngman (red.), *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries*, Cambridge 2008, s. 64.

podatek regresywny, ponieważ uboższe gospodarstwa domowe wydają stosunkowo większą część swojego dochodu na utrzymanie nieruchomości mieszkalnej¹³⁶, jednak implikacje w tym względzie nie są całkowicie jasne¹³⁷.

Niejednokrotnie argumentuje się, że aby osiągnąć większą równość między płatnikami, podatek powinien być oszacowany zgodnie z rynkową wartością danej nieruchomości. Rzeczywiście im bardziej wartościowa jest nieruchomość, którą dana osoba nabywa, tym lepsza powinna być jej sytuacja finansowa. Regresywny efekt podatku od nieruchomości mógłby zostać złagodzony, gdyby zamożne osoby znajdujące się w posiadaniu wartościowych nieruchomości płaciły progresywne podatki od nieruchomości.

Efekt podatku od nieruchomości mieszkalnych niejednokrotnie zależy od perspektywy, z jakiej jest rozpatrywany. Jeżeli założyć, że podatek od nieruchomości nakładany jest odpowiednio do nieruchomości, którą dana osoba posiada, podatek nie powinien być ani regresywny, ani progresywny, lecz proporcjonalny do zdolności płatniczej tej osoby. Jednak czasami nie jest możliwe ustalenie, kto tak naprawdę jest końcowym płatnikiem podatku, a zwłaszcza, czy jest nim właściciel, czy najemca¹³⁸. Regresywny efekt podatku może również ulec zmniejszeniu, jeżeli wdrożone zostaną dobrze wyważone zwolnienia podatkowe dla większości osób znajdujących się w trudnej sytuacji socjalnej lub w przypadku niektórych nieruchomości mieszkalnych o małej wartości.

Wprowadzenie nowych regulacji prawnych czy też zmian w zakresie aktualnie obowiązujących musi być postrzegane również w świetle pragmatycznych argumentów. W szczególności należy wziąć pod uwagę najbardziej wykonalne alternatywne rozwiązania w kwestii podatku od nieruchomości mieszkalnych. Nowe podatki nie mogą stanowić uzasadnienia *per se*. W związku z ich rzeczywistym wpływem podatki rzadko są neutralne. Czasami rzeczywiście zakłócają też wolny rynek i mają wiele innych negatywnych konsekwencji gospodarczych i społecznych.

Pomimo różnych dylematów związanych z opodatkowaniem nieruchomości mieszkalnych wyłączenie ich z opodatkowania podatkiem od nieruchomości należałoby uznać za kwestię co najmniej kontrowersyjną, albowiem zróżnicowane traktowanie nieruchomości mieszkalnych i innych nieruchomości może zaburzyć rynek nieruchomości. W szczególności jest to dyskryminujące w stosunku do podatników¹³⁹.

W ogólnym ujęciu korzyści płynące z wprowadzonego opodatkowania nieruchomości mieszkalnych wydają się przeważać. W tym świetle zaleca się wdrożenie tego podatku, nawet jeżeli wpływy z niego wydają się bez znaczenia w kontekście dochodów

¹³⁶ J. F. Giertz, *The property tax bound*, „National Tax Journal” 2006, No. 59, s. 701.

¹³⁷ A.D. Kenyon, *The Property Tax...*, s. 36.

¹³⁸ A. Woolery, *Property Tax and Practice*, Cambridge 1989, s. 40.

¹³⁹ A. Paugam, *Ad valorem Property Taxation and Transitional Economies*, Washington D.C. 1999. ECSIN (Infrastructure Sector Unit of the European and Central Asia Region) Working Paper No. 9

podatkowych brutto. W praktyce dochody te okazują się całkiem ważne jako niezależne źródło wpływów lokalnych, mimo że niektóre korzyści wynikające z tego podatku mogą jednocześnie być uznane jako jego wady. Prostota i przejrzystość podatku mogą stanowić zarówno zaletę, jak i jego wadę, w związku z tym że negatywne cechy podatku są bardziej widoczne.

5. Mechanizmy funkcjonowania i wdrażania podatku katastralnego

5.1. Uwagi wprowadzające

Klasyczna liberalna doktryna ekonomii politycznej uznaje podatki jako jedyne źródło dochodów państwa, które służą zapewnieniu prawa i porządku kraju. Podatki mogą być stosowane jako quasi-opłata za bezpieczeństwo uzyskane od organów publicznych¹⁴⁰. Zgodnie z takim podejściem normy fiskalne powinny być elementem dominującym w ustawach podatkowych, umożliwiając utrzymanie stabilności finansowej państwa. Niemniej jednak współczesna teoria podatku zajmuje się nie tylko jego poborem, ale również osiągnięciem większej solidarności społecznej wśród podatników.

W ujęciu historycznym teoretyczne uzasadnienie podatku od nieruchomości w świetle ogólnej teorii podatku zostało dokładnie zbadane już kilka wieków wcześniej przez takich filozofów klasycznego liberalizmu jak Adam Smith (1723–1790), David Ricardo (1772–1823) i John Stuart Mill¹⁴¹ (1806–1973). A. Smith, na przykład, zaproponował cztery podstawowe maksymy mające na celu uzyskanie większej zgodności pomiędzy podatnikami, a mianowicie:

- „1. Obywatele państwa powinni brać udział w utrzymaniu państwa, każdy, o ile to możliwe, wedle swej zdolności płatniczej,
2. Podatek powinien być jasny, a nie od samowoli zależny;
3. Każdy podatek powinien być wybierany w czasie i sposobie uznanym za najdogodniejszy dla płatnika;
4. Każdy podatek powinien być tak ułożony, ażeby jak najmniej wyciągał z kieszeni płatnika pieniędzy niedochodzących do skarbu”¹⁴².

W świetle zasad sformułowanych przez Smitha, Ricardo dowodził, że podatek od wartości gruntu byłby najbardziej możliwym do zaakceptowania rozwiązaniem, bowiem

¹⁴⁰ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, *op. cit.*, s. 34 i nast.

¹⁴¹ J.S. Mill, *Zasady ekonomii politycznej*. London 1900, <http://www.econlib.org/library/Mill/mlP.html> [data pobrania 15.10.2015].

¹⁴² A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, London 1904.

byłby płacony przez właściciela ziemi, w związku z czym cena gruntu nie uległaby zwiększeniu¹⁴³.

W wielu krajach rozwijających się podatek od nieruchomości znajduje szerokie zastosowanie jako narzędzie fiskalne. Jednak unikanie opodatkowania od nieruchomości lub zaniżanie podatków to powszechne zjawiska. Fakt ten uzmysławia konieczność bardziej skutecznego administrowania podatkiem od nieruchomości przez rządy państw, które chcą zmaksymalizować wpływy budżetowe w celu dalszego rozwoju. Jednym z głównych warunków wstępnych skutecznego administrowania podatkiem od nieruchomości jest sprawnie działający system ewidencji gruntów i tworzenia map katastralnych.

Podatek od nieruchomości jest jedną z najbardziej rozpowszechnionych danin podatkowych w krajach rozwiniętych i rozwijających się. Jego duża popularność jako źródła wpływów budżetowych wynika z faktu, iż nieruchomość daje się łatwo zidentyfikować, skatalogować i opodatkować z uwagi na jej trwałość i brak mobilności. Niestety, w wielu rozwijających się krajach wpływy z podatku od nieruchomości są niskie, co jest spowodowane wysokim poziomem uchylania się od jego płacenia lub zaniżanymi zobowiązaniami podatkowymi. Powyższe problemy związane z poborem podatku od nieruchomości podkreślają potrzebę jego lepszej administracji, jeżeli ma on przynieść możliwie największe korzyści dla rządu i społeczności krajów rozwijających się.

Wymagania niezbędne do tego, aby administrowanie podatkiem od nieruchomości mogło odnieść sukces zostały, w takiej czy innej formie, przedstawione przez wielu autorów¹⁴⁴. Wskazuje się na cztery podstawowe warunki: akceptacja ze strony większości podatników; zestawienie sprawnie działających koncepcji podatkowych, łatwo zrozumiałych przez urzędników skarbowych oraz podatników; kadra pracownicza będąca w stanie w sposób uczciwy i sprawiedliwy przeprowadzić pobór podatku od nieruchomości; odpowiednie narzędzia administracyjne obejmujące sprzęt, dokumenty i mapy. Omawiając możliwości w zakresie sprawnego systemu identyfikacji gruntów w Boliwii, w literaturze¹⁴⁵ przywołuje się trzy warunki wstępne: mocna baza wsparcia politycznego i publicznego popierająca wdrożenie podatku; zdolności administracyjne wystarczające do efektywnego i sprawiedliwego prowadzenia wykazu nieruchomości gruntowych podlegających opodatkowaniu; dobrze wykonany pomiar katastralny obejmujący rejestr nieruchomości i ich wycenę.

¹⁴³ D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, London 1817.

¹⁴⁴ L.C. Fitch, *Concepts and administration of taxes on property*. [w:] Joint Tax Program of the OAS and Harvard Law School (red.), *Problems of Tax Administration in Latin America*, Baltimore, 1965, s. 465–494.

¹⁴⁵ G.W. Sazama, *Land taxation: prerequisites and obstacles: Bolivia*, „National Tax Journal” 1970, No. 23(3), s. 315–323.

W literaturze¹⁴⁶ zwracano też uwagę na potrzebę pokonania politycznych przeszkód, skutecznego zapobiegania unikania płacenia podatku, odpowiedniego skorygowania wyceny do inflacji oraz zapewnienia pomiaru katastralnego lub przynajmniej jasnego tytułu własności gruntu. Jedno z najbardziej stanowczych stwierdzeń odnośnie do podatku od nieruchomości wyrażone w literaturze¹⁴⁷ zakłada, że podatki od gruntu utrzymują się lub upadają w zależności od dostępnych informacji w zakresie pomiaru gruntu.

5.2. Rejestracja gruntów

Mając na celu opodatkowanie nieruchomości, zarówno one, jak i ich właściciele lub użytkownicy muszą być znani organom podatkowym odpowiedzialnym za pobór podatku. Rejestracja nieruchomości gruntowych i ustalenie ich właścicieli jest praktyką stosowaną już od czasów antycznych. Jak ustalono, Egipcjanie utrzymywali takie rejestry w Królewskim Rejestrze już w 3000 roku p.n.e., a *Domesday Book*, dokument powstały w Anglii po podboju Normanów około 1000 roku, służył między innymi jako rejestr gruntów, podawał imię właściciela, warunki dzierżawy, obszar gruntu oraz szczegółowe informacje celem określenia wartości gruntu¹⁴⁸.

Rejestracja gruntów do celów podatkowych ma swoją długą historię również na innych kontynentach, np. w Azji. Pewna forma takiej ewidencji była praktykowana w Sri Lance już na kilka wieków przed europejską kolonizacją, chociaż jej użyteczność była poważnie ograniczona z powodu braku jakiegokolwiek systematycznej korekty ewidencji¹⁴⁹. W Nepalu do połowy XVIII wieku rejestr gruntów był już dobrze wdrożony i opierał się na systemie, który – według jednego z obserwatorów – wypadł bardzo korzystnie na tle systemów wprowadzonych na obszarach Indii znajdujących się pod panowaniem brytyjskim¹⁵⁰. Natomiast w Chinach grunt podlegał ewidencji do celów podatkowych podczas trwania dynastii Ching (1644–1911). Jednak kwota zebranych podatków była znacznie zróżnicowana w różnych okresach ich poboru w zależności od tego, z jaką sprawnością prowadzony był rejestr. Podobnie pod koniec XVI wieku rejestracja gruntów do celów podatkowych została wprowadzona w Japonii, lecz w przeciwieństwie do doświadczeń Sri Lanki i Chin, proces rejestracji opierał się na kompleksowym pomiarze, który obejmował określenie gruntu, jego pomiar i klasyfikację na cele podatkowe¹⁵¹.

¹⁴⁶ G.W. Sazama, L.H. Davis, *Land taxation and land reform*, „Economic Development and Cultural Change” 1973, No. 21(4), s. 642–654.

¹⁴⁷ R.M. Bird, *Taxing Agricultural Land in Developing Countries*, Cambridge 1974, s. 100.

¹⁴⁸ G. Larsson, *Land registration in developing countries*, „World Cartography” 1971, No. 11, s. 33–67.

¹⁴⁹ H.W. Codrington, *Ancient Land Tenure and Revenue in Ceylon*, Colombo 1938, s. 60.

¹⁵⁰ M.C. Regmi, *Land Tenure and Taxation in Nepal*, Berkeley 1963, s. 153.

¹⁵¹ R.M. Bird, *Land taxation and economic development: the model of Meijo Japan*, „Journal of Development Studies” 1977, No. 13(2), s. 162–174.

Te wczesne próby rejestracji gruntów w oparciu o kataster odegrały kluczową rolę w skutecznej administracji podatkiem od gruntu prawie trzysta lat później w epoce Meiji (1868–1911)¹⁵².

Pomimo tak długiego doświadczenia historycznego i międzykulturowego w zakresie rejestracji gruntów do celów podatkowych, przedmiot ten wciąż wzbudza znaczne zainteresowanie. Wynika to z różnorodności podejść, które można zastosować, a także z niezliczonych problemów związanych z dokładnym utworzeniem rejestru oraz ogromnego wysiłku wymaganego do jego utrzymania.

Nowoczesną rejestrację gruntów można zdefiniować jako dzielącą się na dwie obszerne kategorie: rejestracja aktu własności i rejestracja tytułu (prawa) własności. Obie mają wspólny cel, którym jest zapewnienie, aby transakcje gruntami były przeprowadzane w sposób otwarty, publicznie, jednak różnią się znacznie, jeżeli chodzi o złożoność ich administracji oraz wpływ, jaki wywierają na pobór podatków od nieruchomości. Zasadniczo te dwa systemy rejestracji gruntu różnią się od siebie pod względem znaczenia i konsekwencji, jakie ma dokument rejestracji.

5.2.1. Rejestracja aktu własności

Rejestracja aktu własności w swojej najprostszej formie dostarcza dowodu na to, że doszło do transakcji dotyczącej nieruchomości oraz przez kogo dana nieruchomość została nabyta. Rejestracja aktu nie stanowi gwarancji, że którakolwiek z dwóch stron miała prawo zawrzeć taką transakcję, ani też nie gwarantuje, że transakcja jest ważna. W ramach tej metody dokumenty stanowiące dowód, że zawarta została transakcja, są po prostu przedstawione rejestratorowi, który, przyjmując je jako prawdziwe, dokonuje ich streszczenia i wpisuje ich zawartość do rejestru nieruchomości. Główne wady tej metody rejestracji aktu własności są takie, że w niektórych systemach nie zostaje sprawdzona ważność dokumentów, oraz nie prowadzi się odrębnej dokumentacji dla każdej nieruchomości gruntowej¹⁵³.

Rejestracja aktu własności musi zostać przeprowadzona w sposób nieco bardziej rygorystyczny, przy czym w niektórych krajach stosuje się bardziej zaawansowane jej formy. Rejestrator nie powinien wpisać aktu do rejestru, dopóki akt ten nie zostanie przez niego sprawdzony i uznany za prawomocny¹⁵⁴. Ponadto dla każdej nieruchomości gruntowej prowadzona musi być odrębna dokumentacja, w której są przechowywane kopie wszystkich aktów oraz inne dokumenty mające związek z własnością nieruchomości gruntowej. Zasadniczo niezależnie od tego, jaki system rejestracji aktu własności

¹⁵² R.M. Bird, *Land taxation and economic development...*, s. 162–174.

¹⁵³ K.M. Maini, *Land Law in East Africa*, Nairobi 1967, s. 131.

¹⁵⁴ *Ibidem*, s. 132.

ma zastosowanie, dokument rejestracji służy prawnemu udokumentowaniu przeniesienia gruntu z jednej strony na drugą. Jego podstawową funkcją jest ochrona właściciela nieruchomości posiadającego zarejestrowany akt przed roszczeniami wysuniętymi na podstawie niezarejestrowanych dokumentów. Rejestracja aktu nie stanowi poświadczenia, że grunt czy nieruchomość rzeczywiście znajdują się w posiadaniu sprzedawcy albo są one wolne od zastawu lub hipoteki, dlatego też nie stanowi zabezpieczenia tytułu własności. Należy zauważyć, że dowód własności nieruchomości jest zapewniony przez akt własności, a nie przez jego wpis w rejestrze.

5.2.2. Rejestracja tytułu własności

Rejestracja tytułu własności jest bardziej złożonym procesem, jednak zarazem takim, który zapewnia większą ochronę właścicielowi zarejestrowanej nieruchomości. Główną cechą rejestracji tytułu własności, która odróżnia ją od rejestracji aktu własności, jest to, że tytuł własności stanowi poświadczenie, iż sprzedawca posiada wyraźny tytuł (prawo) do nieruchomości. Zazwyczaj taka forma rejestracji daje również gwarancję, że w przypadku oszustwa lub omyłki w transakcji, państwo zapewnia odszkodowanie stronie poszkodowanej. Wreszcie dowód własności nieruchomości oparty jest na rejestracji, a nie na dokumentach, takich jak akty własności lub poświadczenia o przeniesieniu nieruchomości¹⁵⁵.

W literaturze zwracano od dawna uwagę na szereg warunków, które należy spełnić przy wdrażaniu systemu rejestracji tytułu własności. Proponowano, żeby rejestry tytułów własności były konieczne prowadzone według wyraźnie zdefiniowanych jednostek gruntu, były stale aktualizowane, stanowiły dowód tytułu własności oraz były prowadzone przez organy centralne¹⁵⁶. Według innych poglądów rejestracja tytułu własności powinna stanowić zabezpieczenie, być bardzo dokładna co do opisu gruntu i własności oraz na tyle przystępna w cenie, by umożliwić rejestrację tytułu własności wszystkim posiadaczom gruntów. Ponadto, powinna być udostępniona poprzez lokalne organy rejestracyjne oraz zapewnić odszkodowanie na wypadek straty. Rejestry powinny być ponadto udostępnione do wglądu publicznego¹⁵⁷.

Korzyści wynikające z rejestracji tytułów własności obejmują większe zabezpieczenie własności. Mają też wpływ na inne dziedziny, jak np. rynek finansowy poprzez zwiększenie dostępności kredytów dzięki wykorzystaniu tytułu własności nieruchomości jako zabezpieczenia. Dają też większe udogodnienia w zakresie dokonywania przeniesienia nieruchomości, lepszą publiczną administrację gruntów, a także korzyść w postaci

¹⁵⁵ T.O. Elias, *Nigerian Land Law*, 4 edycja, London 1971, s. 353.

¹⁵⁶ G. Larsson, *Land registration ...*, s. 33–67.

¹⁵⁷ K.M. Maini, *Land Law in East...*, s. 131; K. Bentsi-Enchill, *Ghana Land Law: An Exposition, Analysis, and Critique*, London 1964, s. 310.

pomocy we wprowadzaniu lub udoskonalaniu systemów podatkowych opartych na opodatkowaniu gruntu¹⁵⁸.

5.3. Wdrożenie rejestracji gruntów

Istnieją trzy sposoby wdrożenia rejestracji gruntów: dobrowolny, obowiązkowy-sporadyczny i obowiązkowy-systematyczny¹⁵⁹. Najbardziej atrakcyjną cechą rejestracji dobrowolnej jest łatwość jej zapoczątkowania. Przy zastosowaniu takiego podejścia nieruchomości gruntowe są tylko rejestrowane na życzenie ich właściciela. Oczywiście wadą jest bardzo długi czas wymagany, zanim jakakolwiek znacząca ilość gruntu zostanie ujęta w systemie rejestracji gruntów. Kolejną ujemną stroną tej metody jest to, iż koszty na jednostkę programu rejestracji mogą być bardzo wysokie. Wynika to z potrzeby dokonania indywidualnych pomiarów każdej nieruchomości w chwili jej rejestracji oraz konieczności zbadania przez urzędnika rejestrującego tytułu własności lub aktu własności.

Natomiast odmienna jest obowiązkowa-sporadyczna rejestracja gruntów. W jej ramach, w miejsce rejestracji przeprowadzonej tylko z woli właściciela, prawo określa, że ilekroć dochodzi do transakcji dotyczącej gruntu (np. sprzedaż, przeniesienie, darowizna, podział, konsolidacja), nieruchomość gruntowa, której to dotyczy, musi zostać zarejestrowana w chwili dokonywania transakcji. O ile ta metoda zazwyczaj pozwala na wprowadzenie nieruchomości gruntowych do systemu rejestracji szybciej, niż ma to miejsce w przypadku rejestracji dobrowolnej, o tyle cechują ją bardzo wysokie koszty jednostkowe. Z drugiej strony rejestracja gruntów na zasadzie obowiązkowej-systematycznej jest znacznie mniej kosztowna w odniesieniu, ponieważ wszystkie nieruchomości na danym obszarze są rejestrowane (a w niektórych przypadkach mierzone oraz sprawdzane celem rozstrzygnięcia sporu) w tym samym czasie. Niemniej jednak koszty rozpoczęcia tej procedury są oczywiście większe w pierwszej fazie niż koszty dwóch pozostałych metod, co powoduje, że zazwyczaj metoda ta postrzegana jest jako mniej atrakcyjna.

„Zaporowe” koszty związane z rozpoczęciem procedury, mogą zostać zmniejszone, jeżeli przyjmie się podejście etapowe. Najbardziej realistycznym podejściem do rejestracji tytułów własności jest zastosowanie metody wykorzystującej zarówno obowiązkową-sporadyczną, jak i systematyczną rejestrację. W ramach tego schematu rejestracja obowiązkowa-systematyczna zostałaby podjęta na obszarach, gdzie potencjalnie wpływy podatkowe byłyby największe. Jednocześnie nieruchomości gruntowe

¹⁵⁸ H.W. West, *The role of land registration in developing countries*, „Chartered Surveyor” 1969, No. 102(5), s. 211–221.

¹⁵⁹ G. Larsson, *Land registration...*, s. 37–38.

położone na pozostałych obszarach musiałyby zostać zarejestrowane, kiedy tylko dochodziłoby do transakcji ich dotyczących. Połączenie tych dwóch procedur ostatecznie umożliwiłoby wpisanie większości gruntów do rejestru po akceptowalnym koszcie.

Wdrożenie rejestru gruntów stanowi podstawowy wkład w procesie opodatkowania nieruchomości. Przede wszystkim system rejestracji gruntów, czy to rejestracji aktów lub tytułów własności, identyfikuje właściciela nieruchomości i nieruchomość gruntową. Tożsamość właściciela jest z oczywistych względów ważna w przygotowaniach wykazu nieruchomości gruntowych podlegających opodatkowaniu i nakładaniu podatków od nieruchomości, kiedy podatek pobierany jest *in personam*. Jeżeli podatek pobierany jest *in rem*, tożsamość właściciela nie jest aż tak istotna, jak tożsamość osoby przyjmującej odpowiedzialność za zapłatę zobowiązań z tytułu podatku od nieruchomości. Oprócz tożsamości właściciela nieruchomości i cech charakterystycznych nieruchomości, informacje dotyczące jej sprzedaży mogą zostać ujęte wraz z innymi danymi rejestracyjnymi. Informacje te mogą zostać z powodzeniem wykorzystane w celu dostarczenia podstawy do dokonania wyceny na cele podatku od nieruchomości opartej na wartości kapitałowej. O ile nierozsądnym jest oczekiwanie, że zmiana właściciela nieruchomości będzie wystarczająco częsta, aby dane sprzedaży mogły stanowić jedyną podstawę, w oparciu o którą nieruchomość zostaje wyceniona, informacje zebrane ze stosunkowo niewielkiej liczby transakcji mogą zostać wykorzystane przez osoby dokonujące wyceny przynajmniej w części, tak by stworzyć bazę do określenia wycen kapitałowych w odniesieniu do wszystkich nieruchomości.

Systemy opodatkowania nieruchomości oparte na koncepcji wartości *ad valorem* mogą wykorzystać dane dotyczące sprzedaży nieruchomości do określenia jej wartości. Wykorzystując wartość kapitałową nieruchomości jako podstawę (obliczoną na podstawie danych sprzedażowych), wartość ulepszeń wprowadzonych na nieruchomości, ewentualnie koszt ich wyburzenia, można uzyskać przybliżoną wartość nieruchomości¹⁶⁰. Jednak zwraca się uwagę, że to uproszczone podejście do określenia wartości nieruchomości może prowadzić do poważnych nierówności w wymiarze podatku. Na przykład, dwie nieruchomości gruntowe, dokładnie takie same pod względem wartości szczególnych cech terenu, mogą zostać opodatkowane w oparciu o bardzo zróżnicowane stawki z powodu różnego rodzaju i stanu ulepszeń na każdej z nieruchomości. Opodatkowanie od wartości nieruchomości, które oparte jest na bardziej złożonych, lecz realistycznych kryteriach nieruchomości, pozwala uniknąć takiego niesprawiedliwego wyniku.

¹⁶⁰ U.K. Hicks, *Can land be assessed for the purposes of site value taxation?*, [w:] D.M. Holland (red.), *The Assessment of Land Value*, University of Wisconsin Press, Madison, 1970, s. 18 i nast.

Systemy rejestracji gruntów, które wymagają dostarczenia informacji dotyczących ceny sprzedaży w chwili przeniesienia własności nieruchomości mogą być użyteczne, zwłaszcza kiedy opodatkowanie nieruchomości oparte jest na samowycenie. Biorąc pod uwagę trudności i ubogą historię określenia wartości i opodatkowania nieruchomości na podstawie samowyceny, dane ze sprzedaży pochodzące z systemów rejestracji gruntów mogą stanowić pozytywny wkład do monitorowania trafności samowyceny.

Trudności nieodłącznie związane z systemem opodatkowania nieruchomości stosującym samowycenę koncentrują się głównie wokół braku zgodności i zaniżonej wyceny. Doświadczenia takich krajów jak Kolumbia i Panama pokazują, jaki jest częsty wynik stosowania takiej techniki. Próba samowyceny dla celów podatku od nieruchomości została przeprowadzona na obszarach uprawnych Kolumbii w 1954 i 1963 r. W obu przypadkach nie zdała ona egzaminu, pomimo że organy centralne starały się utrzymać wycenę na poziomie lub blisko poziomu wartości rynkowej, informując, że jeżeli grunt właściciela miałby zostać skonfiskowany, właściciel byłby uprawniony do otrzymania odszkodowania odpowiednio do zadeklarowanej wartości¹⁶¹. Samowycena była również stosowana na obszarach miejskich i rolnych w Panamie, jednak z niewielkim powodzeniem. W Panamie po latach nieudanej administracji samowycena została zakończona pod koniec lat pięćdziesiątych XX wieku wraz z utworzeniem komisji katastralnej, której powierzono wykonanie map i wycenę wszystkich nieruchomości. Jednak na obszarach uprawnych samowycena była kontynuowana¹⁶². Zgodnie z systemem panamskim właściciel nieruchomości nie mógł zadeklarować wartości niższej niż jakakolwiek wartość nieruchomości, która została zadeklarowana wcześniej przez tego samego lub uprzedniego właściciela. Podejmując próbę utrzymania wartości nieruchomości na realistycznym poziomie, Narodowy Bank Panamy, który udziela kredytów na zakup nieruchomości, ograniczył pożyczki do 60 procent wartości nieruchomości zadeklarowanej przez właściciela.

Całokształt zagadnienia samowyceny został dosyć szczegółowo zbadany w literaturze już wiele lat temu, gdzie podkreślano, że takie podejście, jakkolwiek wadliwe, może rzeczywiście stanowić jedyną realistyczną alternatywę w krajach rozwijających się¹⁶³. Samowycena stosowana jest w Peru z pewnym sukcesem, chociaż niektóre gminy (Huancayo, Cajamarca i Miraflores) utworzyły systemy wykonywania map katastralnych umożliwiające sprawdzenie deklaracji właściciela, tym samym gwarantując bardziej precyzyjną samowycenę. Tym niemniej rejestracja gruntów, ilekroć

¹⁶¹ L.H. Davis, *Property tax administration in rural local governments of Colombia*, „Land Economics” 1970, No. 46(2), s. 147 i nast.

¹⁶² M. Taylor, *Fiscal Survey of Panama: Problems for Reform*, Baltimore 1964, s. 64–67.

¹⁶³ J. Strasma, *Market-enforced self-assessment for real estate taxes*, „Bulletin for International Fiscal Documentation” 1965, s. 7.

wymaga dostarczenia informacji dotyczących sprzedaży, może mieć pozytywny wkład do systemów opodatkowania w zakresie nieruchomości, w których stosuje się samowycenę. Nawet tam, gdzie nieruchomości wyceniane są okresowo przez wyszkolone w tym celu osoby, dane dotyczące cen sprzedaży nieruchomości mogą okazać się bardzo użyteczne w procesie wyceny. Jednak nawet w przypadku, kiedy przepisy prawa wymagają, aby takie informacje (dotyczące ceny sprzedaży) zostały przekazane, jak ma to miejsce na Filipinach, wymagana informacja nie dociera do osoby wyceniającej. Wskazuje to oczywiście na potrzebę wprowadzenia praktyk gwarantujących przekazanie tych danych odpowiedniemu urzędowi¹⁶⁴.

Jeżeli chodzi wyłącznie o opodatkowanie nieruchomości, nie ma większych wątpliwości, że prosty system rejestracji aktów własności, jeśli jest prowadzony w sposób zorganizowany i podlegający aktualizacji, wiąże się ze stosunkowo mniejszymi kosztami niż rejestracja tytułów własności. Do celów podatkowych oba systemy rejestracji gruntów oferują w zasadzie te same informacje: tożsamość właściciela, obszar i lokalizacja nieruchomości oraz aktualne ceny sprzedaży. Z uwagi na to, że rejestracja gruntów rzadko jest inicjowana ściśle do celów podatkowych, większość decyzji dotycząca tego, czy przyjąć rejestrację aktów czy tytułów własności, będzie w dużym stopniu uzależniona od innych czynników. Rozważania spoza obrębu fiskalnego mogą obejmować chęć wykorzystania gruntu np. do zabezpieczenia pożyczki, polepszenia zabezpieczenia tytułów własności, chęć rozwoju rynku obrotu nieruchomościami albo dążenie do ograniczenia sporów prawnych o ziemię¹⁶⁵. Waga tych czynników i koszty związane z różnymi typami rejestracji gruntów określają, które podejście zostanie przyjęte na danym obszarze.

5.4. Tworzenie map katastralnych

Utworzenie map katastralnych jest kluczowe w przypadku każdej metody rejestracji gruntów, niezależnie od tego czy chodzi o rejestrację aktów czy tytułów własności. Do zasadniczych elementów jakiegokolwiek systemu katastralnego należą: jednoznaczne zdefiniowanie wszystkich nieruchomości, precyzyjne mapy katastralne oraz rejestr nieruchomości zawierający wszelkie niezbędne informacje¹⁶⁶. Na początku każdej próby

¹⁶⁴ R. Bahl, *Strengthening the fiscal performance of Philippine local governments*, [w:] R. Bahl, B.D. Miller (red.), *Local Government Finance in the Third World: A Case Study of the Philippines*, New York 1983, s. 236 i nast.

¹⁶⁵ C.K. Meeks, *Land Law and Custom in the Colonies*, 2 edycja, London, 1968, s. 273.; H.W. West, *The role of land registration in developing countries*, „Chartered Surveyor” 1969, No. 102(5), s. 211–221.

¹⁶⁶ United Nations-Department of Economic and Social Affairs, *Report of the meeting of the ad hoc group of experts on cadastral surveying and mapping*, [w:] *Seventh United Nations Regional Cartographic Conference for Asia and the Far East*, t. II, United Nations, New York 1976, s. 275–284.

zmierzającej do utworzenia map katastralnych niezbędne jest, aby wyraźnie określić cele fiskalne oraz te w zakresie planowania, do których kataster będzie używany, uprawnienia do gruntów, które zostaną udokumentowane, oraz to, jaką rolę kataster będzie odgrywał w sporach granicznych. Odpowiedź na te pytania pozwala ustalić typ katastru, jaki będzie wykonany, metody pomiaru oraz procedury, których trzeba będzie przestrzegać.

Jak już wspomniano, rozróżnia się trzy typy katastrów: fiskalny, prawny i wielofunkcyjny. Wszystkie z nich wykazują pewne wspólne cechy, ale każdy różni się w zależności od stopnia wymaganej dokładności oraz typu i ilości pomocniczych danych wprowadzonych do katastru. Ponadto każdy system różni się wkładem, jaki wnosi w celu efektywnej administracji podatkiem od nieruchomości. Dla funkcjonowania każdego z tych rejestrów konieczne jest jednak tworzenie i nieustanne aktualizowanie map katastralnych, przy czym dla każdego rodzaju rejestru inne informacje wynikające z map katastralnych mogą mieć kluczowe znaczenie.

5.5. Katastry fiskalne

Najprostszym katastrem pod względem administracyjnym i technicznym, który można utworzyć i prowadzić, jest kataster fiskalny. Głównym jego zadaniem jest pomoc w administrowaniu podatkami od nieruchomości. Konsekwentnie, poziom dokładności wymaganej w ustaleniu granic nieruchomości i jej powierzchni nie musi być aż tak wysoki. W istocie z uwagi na to, że dokładność planimetryczna nie jest głównym ani nawet pobocznym celem takiego systemu, organy odpowiedzialne za jego wdrożenie i prowadzenie mogą być w pełni usatysfakcjonowane z wyboru technik pomiarowych, które są odpowiednie do celów fiskalnych, chociaż przez niektórych geodetów mogą być postrzegane jako całkowicie nieadekwatne¹⁶⁷. Jeżeli istnieją zdjęcia lotnicze w dużej skali lub mapy, proces identyfikacji nieruchomości gruntowych na potrzeby katastru fiskalnego może faktycznie okazać się stosunkowo łatwy. Zdjęcia lotnicze o dużej skali albo w formie fotograficznej mozaiki albo ortofotografii, na których można zaznaczyć granice nieruchomości gruntowych, mogą być w zupełności wystarczające dla katastru fiskalnego¹⁶⁸. W stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej oszacowano, że wykorzystując już istniejące ortofotomapy w skali 1:10,000, identyfikacja i utworzenie map nieruchomości gruntowych może zostać przeprowadzona za cenę 1 USD za akr¹⁶⁹. Alternatywnie, jeżeli dostępne są mapy topograficzne w średniej skali (1:20 000), czasami można je

¹⁶⁷ J. Nittinger, *Cadastral surveying as an instrument of political, economic, and social development*, „World Cartography” 1975, No. 13, s. 21–25.

¹⁶⁸ A. Christofi, *Establishment and strengthening of cadastral surveying and mapping services-experiences in Cyprus: a case study*, „World Cartography” 1975, No. 13, s. 26–40.

¹⁶⁹ G. Larsson, *Land registration...*, s. 40.

wykorzystać w skali, w jakiej już są, lub można je powiększyć i w ten sposób wyznaczyć większość nieruchomości gruntowych z dokładnością, która jest wystarczająca na potrzeby fiskalnego katastru, pod warunkiem że nieruchomości gruntowe nie będą zbyt małe. Dla przykładu oszacowano, że prawie 90 procent nieruchomości gruntowych w Barbados mogło zostać wyznaczonych na mapach zasadniczych, przy wykorzystaniu już istniejących map¹⁷⁰. Jednak w większości przypadków w krajach rozwijających się adekwatne zdjęcia lotnicze lub mapy w dużej skali odpowiednie do tego celu nie są dostępne.

Kataster fiskalny musi ponadto zawierać dane pozwalające zidentyfikować tożsamość osoby odpowiedzialnej za uiszczenie zobowiązań z tytułu podatku od nieruchomości, ale jego celem nie jest dostarczenie dowodu własności lub podanie szczegółowych informacji związanych z tytułem własności¹⁷¹. Trudności związane z identyfikacją osoby odpowiedzialnej za uiszczenie podatku od nieruchomości zależne są od podstawy prawnej, na której opiera się nałożenie zobowiązań podatkowych. Jeżeli podatek nakładany jest *in rem*, wtedy rejestr katastralny musi jedynie podać tożsamość osoby lub grupy osób, które kwalifikują się do uiszczenia zobowiązania podatkowego. Natomiast, jeżeli podatek nakładany jest *in personam*, kataster musi określić rzeczywistego właściciela nieruchomości. To drugie nie stanowi łatwego zadania, o czym świadczą doświadczenia nabyte podczas realizacji projektów ufundowanych przez USAID dotyczących pomiarów katastralnych w Ameryce Środkowej, i może okazać się główną przeszkodą w utworzeniu sprawnie działającego katastru fiskalnego¹⁷².

Podstawa, w oparciu o którą podatek od nieruchomości jest nakładany, wartość kapitałowa lub wartość rynkowa, określają ilość dodatkowych danych wymaganych przez kataster fiskalny. Jeżeli podatek opiera się na systemie wartości kapitałowej lub rocznej (czynszowej) wartości, rejestr katastralny musi zawierać wycenę wartości kapitałowej nieruchomości lub szacunkową wartość rocznego dochodu lub wartości czynszowej. Podatki od wartości nieruchomości dla gruntów uprawnych mogą być określane przy wykorzystaniu współczynnika nachylenia i czynnika żyzności, przy czym należny podatek ustalany jest w oparciu o ilość gruntu przypadającego na daną kategorię. Wartość nieruchomości w przypadku gruntu miejskiego może zostać ustalona na podstawie typu dzielnicy, w której znajduje się nieruchomość (komercyjna, mieszkalna, przemysłowa), oraz w oparciu o usługi dostępne na obszarze nieruchomości. Takie podstawowe systemy oceny wartości nieruchomości mogą być zupełnie odpowiednie dla lokalnych

¹⁷⁰ United Nations-Secretariat, *Site value taxation in developing countries* [w:] R. Bird, O. Oldman (red.), *Readings on Taxation in Developing Countries*, 3 edycja, Baltimore 1975 s. 470–476.

¹⁷¹ *Ibidem*, s. 473.

¹⁷² USAID (United States Agency for International Development), *Intercountry Evaluations of Cadastral Programs: Costa Rica, Guatemala, Nicaragua, and Panama*, Washington D.C. 1974.

samorządów w krajach rozwijających się, gdzie zasoby ludzkie i środki finansowe przeznaczone na administrację podatkiem od nieruchomości są ograniczone.

Jeżeli opodatkowanie wartości terenu opiera się na bardziej zaawansowanych sposobach obliczania wartości nieruchomości, kataster fiskalny musi obejmować większy zakres zmiennych. Ujęte w ocenie wartości gruntu rolnego mogą obejmować rodzaj użytkowania lub eksploatacji nieruchomości, charakterystykę gleby, uprzednie dochody, ulepszenia wprowadzone na stałe (wyrąb, tarasy, nawodnienie) oraz dostęp do dróg lub innych środków transportu¹⁷³. Na obszarach miejskich, oprócz takich czynników jak dzielnica i dostępne usługi publiczne, do ustalenia wartości nieruchomości można wykorzystać lokalizację nieruchomości mieszkalnej, wielkość ulicy, odległość od parku lub innych obiektów publicznych, jak i inne czynniki w zależności od kontekstu kulturowego. Chociaż takie systemy wyceny wartości nieruchomości mogą być preferowane ze względu na to, iż zapewniają bardziej sprawiedliwy i udoskonalony podatek, administracyjne trudności z tym związane sprawiają, że zainicjowanie i utrzymanie bardziej zaawansowanych metod oraz niezbędnego katastru i rejestrów jest bardzo trudne.

5.6. Katastry prawne

Katastry prawne od fiskalnych nie tak bardzo różnią się pod względem rodzaju informacji, ale znacznie pod względem dokładności zawartych w nich danych dotyczących lokalizacji, granicy i własności¹⁷⁴. Przygotowanie prawnego katastru wiąże się jednak z większymi kosztami, niż ma to miejsce w przypadku katastru fiskalnego. W zakresie administrowania podatkiem od nieruchomości wkład katastru prawnego w niewielkim stopniu wykracza poza to, co zostało już zawarte w podstawowym katastrze fiskalnym. W sytuacji, kiedy pobór podatku od nieruchomości odbywa się *in personam*, kataster prawny zawiera dane niezbędne w administrowaniu podatkiem od nieruchomości. Komitet Organizacji Narodów Zjednoczonych utworzony z ekspertów w zakresie tworzenia map katastralnych stwierdził, że chociaż założenie katastru prawnego jest bardziej kosztowne i pochłania więcej czasu, niezasadne jest systemowo utworzenie wyłącznie katastru fiskalnego¹⁷⁵. O ile twierdzenie to może być prawdziwe, jeśli istnieje potrzeba utworzenia katastru, który spełniałby szeroki zakres niefiskalnych celów, prawdopodobnie trudno jest to uzasadnić w przypadku, kiedy głównym zadaniem katastru jest wsparcie administracji podatkiem od nieruchomości.

¹⁷³ J.L.G. Henssen, *Maintenance of cadastres*, „World Cartography” 1975, No. 13, s. 57–61.

¹⁷⁴ J. Nittinger, *Cadastral surveying as an instrument...*, s. 22.

¹⁷⁵ United Nations-Department of Economic and Social Affairs, *Report of the meeting...*, s. 278.

5.7. Wielofunkcyjne katastry

Wielofunkcyjny kataster opiera się na danych zawartych zarówno w fiskalnym, jak i prawnym katastrze. Wykorzystując poszczególną jednostkę nieruchomości gruntowej jako swoją bazę, kataster wielofunkcyjny dodaje szeroki wachlarz różnorodnych społecznych, ekonomicznych i środowiskowych danych do rejestru katastralnego lub do rejestrów, które są z nim związane funkcjonalnie¹⁷⁶. W literaturze¹⁷⁷ wskazuje się, iż zarówno publiczne, jak i prywatne podmioty mogą wykorzystywać dane przechowywane w wielofunkcyjnym katastrze. Ponieważ istnieje tak wielka różnorodność zadań, do których kataster ten mógłby zostać wykorzystany z ostrożnością podchodzą do jego wdrażania, zwłaszcza w krajach świata rozwiniętego, gdzie możliwości stosowania technologii komputerowej sprawiają, iż koncepcja ta staje się bardziej atrakcyjna. Jednak z uwagi na to, że kataster wielofunkcyjny ma mniejszą przydatność do lepszego administrowania podatkiem od nieruchomości, a koszty utworzenia takiego systemu są wyraźnie poza finansowymi możliwościami większości państw rozwijających się, należy uznać, iż nie jest on optymalnym rozwiązaniem. Nawet w Stanach Zjednoczonych i Kanadzie „utworzenie systemów *all inclusive* znajduje się poza zasięgiem ekonomicznym prawie wszystkich samorządów lokalnych”¹⁷⁸.

5.8. Metody pomiarowe

Metoda pomiarowa lub połączenie różnych metod wybranych celem dokonania pomiarów katastralnych zależne są od typu pożądanego katastru. Zasadniczo sprowadza się to do pytania, jaki jest niezbędny stopień dokładności pomiarów oraz ich koszt. Niezależnie od typu pomiaru katastralnego istnieje silny trend wśród rzeczoznawców majątkowych i geodetów, aby nadmiernie podkreślać potrzebę dokładności lokalizacyjnej, nawet w przypadkach, gdzie w zupełności wystarczyłyby bardzo ogólne opisy nieruchomości. Istnieje ponadto, zwłaszcza w przypadku fiskalnych katastrów, takich jak *Real Property Tax Administration Program* na Filipinach, trend sugerujący lub obstający przy zakupie drogiego sprzętu, który tak naprawdę nie przyczynia się do postępu w osiągnięciu założeń projektu¹⁷⁹. Postrzega się to jako jeden z głównych problemów występujących na styku działania specjalistów od pomiarów oraz osób korzystających z map katastralnych¹⁸⁰.

¹⁷⁶ G. Larsson, *Land registration ...*, s. 33.

¹⁷⁷ P.F. Dale, *Cadastral Surveys Within the Commonwealth*, „Overseas Research Publication” No. 23, HMSO, London. 1976, s. 145–151.

¹⁷⁸ H.J. Onsrud, *First steps in modernizing local land records*, „Surveying and Mapping” 1985, No. 45(4), s. 305–311.

¹⁷⁹ D.M. Holland (red.), *The Assessment of Land Value*, Madison 1980, s. 9–24.

¹⁸⁰ P.F. Dale, *Cadastral Surveys ...*, s. 280–281.

Uznaje się trzy typy bądź klasy katastrów w odniesieniu do dokładności informacji pomiarowej, a mianowicie: graficzna, numeryczna i obliczeniowa¹⁸¹. Głównym produktem katastru graficznego jest mapa w dużej skali, na której naniesione są: lokalizacja, wymiary i granice nieruchomości. Planimetryczna dokładność tego katastru jest ograniczona mapą. Numeryczne katastry dostarczają danych geometrycznych (długość i kąty), które związane są ze stałym systemem osnowy geodezyjnej i pozwalają na lokalizację nieruchomości gruntowych na powierzchni poprzez wykorzystanie stałych znaczników granicy. Planimetryczna dokładność takich pomiarów jest o wiele większa niż dokładność graficznych katastrów. Kataster obliczeniowy tylko w niewielkim stopniu różni się od numerycznego, z tym wyjątkiem że znaki geodezyjne ograniczone są do minimum, a lokalizacja i granice nieruchomości gruntowej obliczane są matematycznie przy wykorzystaniu osnowy geodezyjnej jako danych. Całkiem rozsądnym wydaje się stwierdzenie, że wymogi w zakresie dokładności pomiarów w przypadku większości fiskalnych celów mogą zostać adekwatnie zaspokojone, stosując kataster graficzny, podczas gdy potrzeby katastru prawnego wymagałyby dokładności uzyskiwanej na podstawie katastrów numerycznych lub obliczeniowych.

Kluczowe znaczenie ma odniesienie dokładności pomiarów i kosztów do wartości gruntu, który zostaje włączony do pomiarów katastralnych. W wielu krajach rozwijających się często dochodzi do sytuacji, w której koszt wykonania pomiarów danego gruntu może być wyższy od wartości samego gruntu, a w przypadku dzierżawy koszt pomiaru przewyższa spodziewany dochód czynszowy¹⁸². Stawiana jest teza, że w krajach rozwijających się istnieje odwrotna zależność pomiędzy kosztami pomiarów a wartością gruntu. Na obszarach miejskich ceny nieruchomości są wysokie a koszty niskie. Zupełnie inaczej przedstawia się sytuacja na obszarach wiejskich¹⁸³.

Innym sposobem oceny kosztów pomiarów oraz korzyści wynikających z katastru jest potraktowanie informacji powstałej na podstawie takiego pomiaru jako „produktu”¹⁸⁴. Użyteczność takiego produktu wynika z jego umiejętności ograniczenia niepewności i prawdopodobieństwa błędu. Ilość i dokładność wymaganej informacji jest funkcją marginalnych kosztów każdej dodatkowej informacji oraz finansowych konsekwencji błędów, których można by uniknąć poprzez nagromadzenie dodatkowych informacji. W przypadku katastru fiskalnego do błędów można zaliczyć: złe oznaczenie nieruchomości, niedokładne wyceny, nieprawidłową identyfikację podatnika podlegającego

¹⁸¹ T.J. Blachut, A. Chrzanowski, J.H. Saastamoinen, *Urban Surveying and Mapping*, New York 1979, s. 239–240.

¹⁸² P.F. Dale, *Cadastral Surveys ...*, s. 48.

¹⁸³ *Ibidem*.

¹⁸⁴ G. Wunderlich, *Juridical or fiscal cadastre: economics of land information systems*, [w:] *Proceedings of the North American Conference on Modernization of Land Data Systems*, Washington D.C. 1975, s. 47–68.

opodatkowaniu z tytułu podatku od nieruchomości, rozmaite błędy dotyczące nazwisk, adresów i indeksowania. Potencjalne pomyłki w katastrze prawnym odzwierciedlają te przytoczone powyżej i obejmują problemy związane z zabezpieczeniem tytułu własności i poprawnym wyznaczeniem granic nieruchomości. Jeszcze liczniejsze mogą być błędy katastru wielofunkcyjnego. Zatem, ustalając poziom wymaganej dokładności zarówno w zakresie danych pomiarowych, jak i innych, konsekwencje wynikające z błędów muszą zostać wzięte pod uwagę. Jeżeli koszty związane z błędami są niskie, utworzenie katastru zawierającego ogromną ilość informacji o bardzo wysokim stopniu dokładności jest wyraźnie nieuzasadnione. Odwrotnie jest w przypadku wysokich kosztów błędów, kiedy tego typu pomiary mogą być konieczne.

Jednak analiza wspomnianych kosztów i korzyści nie należy do łatwych. Trudno jest zastosować zasady nowoczesnej analizy ekonomicznej do kwestii generowania informacji i ich wykorzystania. Długi czas (20–30 lat) wymagany do przeprowadzenia analizy systemów informacji katastralnej oraz fakt, że wiele z korzyści nie ma charakteru materialnego, wiąże się z dużymi problemami¹⁸⁵. Nawet ekonomiczna analiza systemów informacji katastralnych w Stanach Zjednoczonych i Kanadzie okazuje się trudna. Jest to spowodowane niewielką ilością informacji dotyczących ekonomii tych systemów i nieodłącznymi trudnościami wiążącymi się z próbą zidentyfikowania i ocenienia niepoliczalnych korzyści¹⁸⁶. Problemy te nie są z pewnością łatwiejsze do rozwiązania w krajach rozwijających się. Należy zauważyć, że – tak jak w przypadku Filipin – „koszty wykonania map do celów podatkowych stały się zbyt wysokie, aby możliwe było ich pokrycie w krótkim horyzoncie czasowym”¹⁸⁷.

To, jaka metoda pomiaru zostanie wybrana do wykonania i prowadzenia pomiarów katastralnych, będzie zależało od wymaganego stopnia dokładności planimetrycznej, finansowych zasobów organu realizującego oraz terenu, na którym pomiar ma zostać przeprowadzony. Metody pomiarów katastralnych można podzielić na dwie główne klasy – te opierające się na technikach pomiaru naziemnego oraz pomiaru w oparciu o zdjęcia lotnicze.

5.9. Pomiary naziemne i lotnicze

Katastralne pomiary naziemne lub pomiary powierzchni wykonywane są przy użyciu teodolitu, stolika mierniczego, kompasu i płóciennej lub metalowej taśmy mierniczej albo – w przypadku bardziej ścisłych metod pomiaru naziemnego – przy zastosowaniu optycznych lub elektronicznych instrumentów pomiaru odległości oraz zautomatyzowanego

¹⁸⁵ H.K. Larsen, *On the economics of land and property information systems*, „Canadian Surveyor” 1972, No. 26(5), s. 587–590.

¹⁸⁶ G. Greulich, *Cadastre-USA*, „Surveying and Mapping” 1977, No. 37(3), s. 221–234.

¹⁸⁷ R. Bahl, *Strengthening the fiscal performance...*, s. 228–255.

przetwarzania danych¹⁸⁸. Pomiar przy użyciu stolika topograficznego jest techniką, którą można by opisać jako kontrolowane szkicowanie, ponieważ nie wymaga stopnia dokładności, który jest niezbędny w przypadku pomiarów geodezyjnych. Wykorzystując widoczne granice i znaki geodezyjne jako punkty kontrolne, geodeta posługuje się teodolitem do odczytu szczegółowych danych granicy nieruchomości (kątown). Zazwyczaj metoda ta uznawana jest za powolną i żmudną, wymagającą stosunkowo dużej liczby osób zaangażowanych w to przedsięwzięcie¹⁸⁹.

Również dostępne są środki wymagające większego nakładu kapitału celem wykonania map katastralnych, ale potrzebują one większych umiejętności technicznych od osób prowadzących pomiary oraz większej inwestycji. W metodach tych potrzebne jest użycie alidady, urządzenia wykorzystywanego w połączeniu z tyczką niwelacyjną do optycznego pomiaru odległości. Stosuje się nawet bardziej zaawansowany i kosztowny sprzęt, tachometry, służące do pomiaru odległości przy użyciu fal świetlnych.

Wykonywanie map katastralnych przy wykorzystaniu zdjęć lotniczych może przybrać kilka form. Najprostszą jest użycie zdjęć lotniczych lub mozaiki niekontrolowanej na podstawie zdjęć lotniczych w celu zidentyfikowania i oznaczenia nieruchomości gruntowych. Zdjęcia lub same mozaiki mogą zostać oznaczone przez geodetów i służą jako dokument katastralny bądź mapy katastralne mogą zostać wykonane przy zastosowaniu takich zdjęć jako bazy¹⁹⁰. Ponieważ w trakcie stosowania tych metod może dojść do znacznych błędów w dokładności planimetrycznej, czasami preferuje się bardziej dokładne metody.

Rozwój i udoskonalenie produkcji ortofotografii i ortofotomap podczas ostatniej dekady spowodowało, że okazały się one atrakcyjną metodą w zakresie tworzenia map katastralnych w krajach rozwiniętych i rozwijających się¹⁹¹. Ortofotografie różnią się od mozaiki zdjęć lotniczych, ponieważ są skorygowane w taki sposób, że obrazy na ortofotografiach znajdują się w poprawnej pozycji planimetrycznej. Zatem skutki dystorsji radialnej zostają usunięte i powierzchnie gruntów mogą zostać właściwie obliczone przy użyciu planimetru. Tak jak w przypadku mozaiki zdjęć lotniczych, kataster może zostać nakreślony bezpośrednio na ortofotografii, tworząc ortofotomapę, lub może zostać wykorzystany jako baza do utworzenia odrębnej mapy katastralnej.

¹⁸⁸ S.R. Simpson, *Land Law and Registration*, Cambridge 1976, s. 372–375.

¹⁸⁹ L. Bazan Sifuentes, *Personal communication*, Cajamarca, June 1986.

¹⁹⁰ G. Larsson, *Land registration in developing...*, s. 33–67; L. Vera, *Agricultural Land Inventory Techniques: Experiences of the OAS/Chile Aereo-Photogrammetric Project*, Washington D.C. 1964.

¹⁹¹ W. Beck, *Production of cadastral maps for rural and urban areas*, „World Cartography” 1975, No. 13, s. 47–56.; G. Larsson, *Land registration in developing...*, s. 33–67.; N.J. Thrower, J.R. Jensen, *The orthophoto and orthophoto map: characteristics, development, and applications*, „American Cartographer” 1976, No. 3(1), s. 39–52.; J.L. Veign, F.B. Reeves, *A case for orthophoto mapping*, „Photogrammetric Engineering” 1973, No. 34(10), s. 1059–1063.

Techniki fotogrametryczne reprezentują najbardziej dokładny i prawdopodobnie najbardziej kosztowny i kapitałochłonny sposób produkcji map katastralnych¹⁹². W oparciu o punkty osnowy geodezyjnej oraz wykorzystując stereopary zdjęć lotniczych, autografy (tzn. ploter Kelsha) tworzą następujące po sobie i zazębiające się modele stereo, z których można wykonać mapy topograficzne i katastralne.

Doświadczenie w zakresie naziemnych i lotniczych technik mierniczych jest zróżnicowane w krajach rozwijających się. Na Filipinach, gdzie utworzono numeryczne katastry na początku lat sześćdziesiątych XX wieku, eksperci od pomiarów geodezyjnych oszacowali, że koszty pomiarów katastralnych wykorzystujących metody fotogrametryczne będą około 25% mniejsze od hektara niż koszty tradycyjnych pomiarów naziemnych¹⁹³. Uznano, że dysponując dodatkowym doświadczeniem, koszty od jednostki przy zastosowaniu metod fotogrametrycznych można zredukować do 50% kosztów pomiarów naziemnych. Natomiast doświadczenie Malawi w ramach *Lilongwe Land Development Project* pokazuje odwrotną sytuację, jeżeli chodzi o koszty i korzyści wynikające z pomiarów naziemnych i technik stosujących pomiary lotnicze celem wykonania map katastralnych¹⁹⁴. Tamtejsze prace pokazały, że koszty pomiarów katastralnych od jednostki przy użyciu naziemnych technik były około 5% niższe niż koszty wykonania map katastralnych od akra gruntu wykorzystujących metody pomiarów lotniczych. Ponadto badanie ujawniło, że dokładność lokalizacyjna nieruchomości gruntowych nakreślanych ze zdjęć lotniczych była bardzo mała. 50% nieruchomości gruntowych, które zostały naniesione na mapę przy użyciu tej techniki, znajdowało się albo nie w tym miejscu, albo ich rozmiar bądź kształt nie były prawidłowe.

Doświadczenia w zakresie wykonywania map katastralnych przy wykorzystaniu pomiarów naziemnych w krajach rozwijających się wskazują, że koszty od nieruchomości gruntowej mieszczą się w przedziale od 2 USD do 5 USD. Szacunkowe koszty na Filipinach związane z wykonaniem map do celów podatkowych mieszczą się w przedziale od 1,40 USD do 2,70 USD od nieruchomości¹⁹⁵. Stosunkowo wyższy koszt odnotowany np. w peruwiańskich miastach prawdopodobnie jest odzwierciedleniem szczegółowego fizycznego inwentarza wymaganego w przypadku każdej nieruchomości gruntowej (tzn.

¹⁹² H. Harry, *Photogrammetric cadastral survey and land registry*, „World Cartography” 1972, No. 12, s. 101–104.

¹⁹³ G.T. Marzan, *Philippine numerical photogrammetric cadastre*, „Photogram-metric Engineering” 1964, No. 30(2), s. 278–283.

¹⁹⁴ A. Hodgson, *Surveys for the Lilongwe Land Development Project*, „Survey Review” 1977, No. 24(186), s. 147–157.

¹⁹⁵ M. Fuentes Garcia, *El catastro urbano y el desarrollo local en el Peru*, Paper presented at the Forum-Panel Municipios y Descentralizacion organized by the Instituto de Investigaciones Aplicadas para la Descentralizacion y Regionalizacion, March 1986, Huancayo, Peru (18 pp.), s. 7–8.

materiały budowlane, urządzenia sanitarne, itp.), podczas gdy informacje budowlane tego typu najwyraźniej nie były zbierane na Filipinach.

Wybór najbardziej właściwej metody, którą można by wykorzystać w dowolnej sytuacji, będzie oczywiście zależał od dostępnych zasobów finansowych i wymagań w zakresie pomiarów katastralnych. Niemniej jednak analiza mocnych i słabych stron techniki pomiaru naziemnego i metod bazujących na zdjęciach lotniczych przeprowadzona przez komitet ekspertów ONZ ds. wykonywania map katastralnych jest jak najbardziej pouczająca¹⁹⁶. Główną zaletą pomiarów naziemnych jest to, iż wymagany nakład środków na zakup sprzętu jest niewielki, a sam proces naniesienia obserwacji terenowych na mapy jest stosunkowo prosty. Negatywnym aspektem jest natomiast konieczność stosunkowo gęstego ułożenia punktów osnowy geodezyjnej, procedury terenowe są pracochłonne i wymagają znacznego nakładu albo czasu, albo zasobów ludzkich, a w przypadku, gdy wymagane są kontrole terenowe podczas ostatniego etapu wykonywania map, mogą się one okazać bardzo kosztowne. Z kolei zalety stosowania technik opierających się na wykorzystaniu zdjęć lotniczych wiążą się głównie z faktem, że stosunkowo niewiele punktów osnowy jest wymaganych, a mapy bądź ich substytuty mogą być dostarczone po bardzo odmiennych kosztach, ze zróżnicowaną dokładnością i szybkością. Bardzo dużą ilość dodatkowych informacji, potencjalnie użytecznych w zakresie wyceny gruntu, można uzyskać na podstawie zdjęć lotniczych, a czas wymagany do ukończenia danej pracy będzie zdecydowanie krótszy niż w przypadku pomiarów naziemnych. Wadą produktu, którym są zdjęcia lotnicze, jest wysoki nakład środków na sprzęt i zdjęcia, metody słabo nadają się do dalszych zadań w ramach prowadzenia katastru, oraz w większości przypadków jakaś forma pomiarów naziemnych będzie wymagana celem dostarczenia kompletnej informacji do wykonania mapy.

Odpowiednie systemy rejestracji gruntów i wykonania map katastralnych należą do podstawowych wymagań w zakresie pomyślnego administrowania podatkiem od nieruchomości. Zarówno w jednym, jak i drugim przypadku dostępne są zróżnicowane alternatywne podejścia i metody. Wybór najbardziej odpowiedniego sposobu będzie zależał od szeregu czynników. Kluczowe pośród nich to podstawa prawna dla podatku od nieruchomości i system administracyjny ją wspierający. W szerszym aspekcie, podczas projektowania pomyślnego programu rejestracji gruntów i map katastralnych muszą zostać wzięte pod uwagę zarówno kulturowe, jak i polityczne praktyki. W trakcie planowania i wdrażania projektu może dojść do przeoczenia jakiegokolwiek z tych czynników lub ich kombinacji. Bieżące doświadczenia pełne są przypadków, gdzie projekt czy program nie zdały egzaminu, ponieważ projektanci i administratorzy nie wzięli tych czynników pod uwagę. Na przykład nadawanie tytułów prawnych do gruntów może wywołać poważne

¹⁹⁶ *United Nations-Department of Economic and Social Affairs...*, s. 275–284.

problemy społeczne i polityczne w niektórych kontekstach, jeżeli urzędnicy nie będą rozumieć praktyk miejscowej ludności w zakresie dzierżawy gruntu. Niektóre projekty, chociaż pomyślne pod względem technicznym, w ogólnym ujęciu były porażką, ponieważ założyły, iż nastąpią zmiany w regulacjach prawnych, do których jednak nigdy nie doszło. W innych przypadkach udało się pokonać przeszkody prawne, ale nieprawidłowości w strukturze administracyjnej rządu i jego służbie cywilnej wykluczyły pomyślne wdrożenie systemu.

Czasami pragnienie utworzenia kompleksowego programu rejestracji gruntów i wykonania map katastralnych może prowadzić do tego, że program zawiedzie. Może być to spowodowane chęcią realizacji projektów obejmujących stosunkowo dużą ilość danych, wykraczających poza te faktycznie potrzebne do praktycznego, pomyślnego i funkcjonującego systemu. Nadmierny nacisk może zostać położony na wysoki stopień dokładności pomiarów lub na ujęcie bardzo dużej ilości informacji dotyczących nieruchomości gruntowych, które dla celów fiskalnych są zupełnie zbędne.

Chodzi głównie o to, że nie istnieje abstrakcyjny model poprawnego programu rejestracji gruntów i wykonania map katastralnych. Każdy program musi zostać wdrożony przy wzięciu pod uwagę danej sytuacji kulturowej, prawnej, politycznej i administracyjnej. Organy publiczne zajmujące się programem muszą uwzględniać prawny, administracyjny, kulturowy i polityczny kontekst, w którym program będzie wdrażany i w którym będzie działał.

Rozdział II

Podatek katastralny w wybranych krajach członkowskich Unii Europejskiej

1. Zasadnicze problemy związane z opodatkowaniem nieruchomości w Europie

Wiele państw europejskich przeprowadziło reformy w zakresie opodatkowania w latach osiemdziesiątych, przy czym największy dynamizm tych zmian przypada na lata dziewięćdziesiąte. Niewątpliwie podstawowym motywem reform było efektywniejsze wykorzystanie podatków jako wpływów budżetowych, co w przypadku podatków w ujęciu statycznym, w których ostatecznej zapłaty trudno uniknąć z uwagi na przedmiot opodatkowania, jest relatywnie mniej skomplikowane niż w przypadku podatków w ujęciu dynamicznym. Główne cele przeprowadzanych reform koncentrowały się wokół zmiany podstaw opodatkowania nieruchomości, zwiększenia sprawiedliwości w opodatkowaniu oraz wykorzystaniu potencjału generowania przychodów poprzez opodatkowanie w oparciu o wartość rynkową nieruchomości. Siłą rzeczy przeprowadzanym zmianom w podatkach od nieruchomości towarzyszyły też przeobrażenia w administracji podatkowej, którą należało dostosować do nowych wymogów związanych z procesem poboru podatków.

Podejmowane działania miały charakter racjonalizacji celów fiskalnych, przy czym uzasadniona jest konstatacja, że cele fiskalne mają zazwyczaj dość elastyczny charakter i mogą być bardzo różnie realizowane. Odwołując się tu nieco dygresyjnie do przykładu spoza Europy, można wskazać, że w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej z podatkiem od nieruchomości nierozłącznie związane są takie elementy jak dość duża swoboda

władz lokalnych w zakresie stawek i ulg podatkowych czy też znaczny udział władz lokalnych w kształtowaniu lokalnej polityki fiskalnej¹⁹⁷. Ponadto podstawą opodatkowania jest od wielu lat wartość rynkowa nieruchomości. Przyjęte rozwiązania prawne dopuszczają też możliwość egzekwowania zaległości podatkowych wprost *in rem*, co w Europie stanowi raczej wyjątek. Władze lokalne w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej objęte są w zakresie poboru podatku od nieruchomości pewnym stopniem nadzoru, ale też i wsparcia ze strony organów centralnych. W Europie tylko rozwiązania przyjęte w Holandii zbliżają się do tego modelu¹⁹⁸.

W wielu krajach, w których przeprowadzano reformy, zwracano uwagę na brak kompleksowego uwzględniania szeregu elementów. Projekty ustaw często przygotowywane były w sposób niejako przypadkowy. Uchwalanie ustaw często nie było poprzedzone analizą finansową ich skutków, a także zaprojektowaniem systemu, co skutkowało koniecznością kolejnych zmian. Wskazuje się, że wprowadzane rozwiązania nierzadko miały niepraktyczny charakter i nie prowadziły do osiągnięcia zamierzonych celów, zwłaszcza fiskalnych¹⁹⁹.

Obszarem napięć w trakcie opracowywania systemu opodatkowania nieruchomości było też ustalanie właściwego stopnia decentralizacji. Wydaje się, że w niektórych krajach posunięto się za daleko w decentralizacji samorządu jako takiego, oraz że tylko kilka państw posunęło się wystarczająco daleko w decentralizacji fiskalnej. Węgry stanowią tutaj wyjątek, gdyż lokalne samorządy mogły decydować, czy nałożyć podatki od nieruchomości czy też nie, a jeśli tak, mogły wykorzystać albo obszar (powierzchnię), albo wartość jako podstawę opodatkowania. Największe problemy, znane zresztą i w Polsce, pojawiają się, kiedy samorządy mają zbyt mało zasobów, włączając w to uprawnienia związane z opodatkowaniem nieruchomości w stosunku do zakresu powierzonych zadań publicznych²⁰⁰.

Zmiany w systemach opodatkowania nieruchomości nie wszędzie przyniosły znaczne zwiększenie dochodów budżetowych. Tylko w niektórych państwach wpływy budżetowe są na tyle duże, aby porównywać je do poziomu wpływów uzyskiwanych w USA. Przyczyną takiej sytuacji są niskie stawki podatkowe i zbyt swobodnie wprowadzane zwolnienia od podatku, a ponadto nieefektywny system rejestru nieruchomości i kosztowne procedury poboru podatku. Mechanizmy przyznawania ulg z tytułu podatku od nieruchomości, przede wszystkim tych mieszkalnych, pozwalają na zbyt szerokie

¹⁹⁷ Incydentalne odwoływanie się w tej części pracy do przykładu Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej należy uznać za uzasadnione, gdyż wieloletnie doświadczenia tego kraju w zakresie podatku katastralnego stanowią dostateczne wyjaśnienie pobocznych komentarzy.

¹⁹⁸ K.P. Brown, A. M. Hepworth, *Study of European Land Tax Systems*, Cambridge 2001, s. 35 i nast.

¹⁹⁹ K. P. Brown, A. M. Hepworth, *A Study of European Land Tax Systems (Working Paper)*, 2002, s. 35 i nast.

²⁰⁰ *Ibidem*, s. 39 i nast.

wprowadzanie zwolnień i w konsekwencji wiele lokali mieszkalnych zwolnionych jest z jakichkolwiek zobowiązań podatkowych lub obciążenia podatkowe są relatywnie symboliczne. Często praktyką jest traktowanie podatku od nieruchomości jako bodźca, np. poprzez ulgi dla nieruchomości intensywnie użytkowanych z jednoczesnym podniesieniem obciążeń np. w przypadku nieukończenia budowy. W konsekwencji, przyjęcie takich rozwiązań prowadzi do tego, że funkcja fiskalna podatku schodzi na plan dalszy, ustępując niejako miejsca funkcjom społecznym czy gospodarczym.

Kolejnym, można by rzec, newralgicznym obszarem wywołującym kontrowersje był stopień, w jakim podatek od nieruchomości powinien opierać się na wartościach tychże nieruchomości, zwłaszcza na wartościach rynkowych. Chociaż w większości państw wskazywało się na ogólne poparcie dla samej idei zmian w podatku od nieruchomości, nie wszędzie, podobnie zresztą jak w Polsce, jest to kwestia oczywista, w przeciwieństwie np. do tradycji prawnych Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej, gdzie regulacje dotyczące podatku od nieruchomości ustanawiają standardy wyceny. Pomimo iż tradycje kontynentalnej Europy były odmienne, od dawna postulowano, aby zmierzać do zapewnienia kompleksowych uregulowań w zakresie metody i procedury wyceny nieruchomości. Takie rozwiązanie bowiem daje nie tylko możliwość zwiększenia dochodów budżetowych, ale zapewnia także sprawiedliwość podatkową na etapie stosowania prawa podatkowego, gdyż rzeczoznawcy majątkowi czy organy podatkowe mają mniejszy zakres swobody²⁰¹. W istocie bowiem zasadne jest dążenie do minimalizowania swobody w zakresie doboru metod i przeprowadzania procedury wyceny nieruchomości, a w podatku katastralnym jest to kluczowe.

W wielu krajach Europy główny nurt polemik toczył się wokół pytania, czy metodologia wyceny powinna zostać uregulowana w prawie podatkowym czy w ramach innej regulacji. Wydaje się, że zasadnie przeważa ten drugi pogląd, co ułatwia aktualizację wartości oraz przeprowadzenie ponownych wycen. Natomiast zagadnieniem, któremu poświęca się znacznie mniej uwagi, jest związek pomiędzy polityką użytkowania gruntów i zagospodarowania przestrzennego a ewolucją rynku deweloperskiego. Nie jest to bez znaczenia, gdyż obserwacja tych związków ma duże znaczenie dla procesu aktualizacji wyceny, a w konsekwencji przekłada się na wysokość podstawy opodatkowania.

Powszechnym jest traktowanie krajowego katastru (system rejestru gruntów) jako składającego się z dwóch odrębnych części: (1) prawny lub sądowy oraz (2) fiskalny. Ten pierwszy służy potrzebom tych osób, w których interesie leży określenie praw własności oraz ich ochrona. Kataster fiskalny natomiast służy oczywiście celom fiskalnym, a nade wszystko opodatkowaniu nieruchomości.

²⁰¹ A. Pagan, *Ad Valorem Property Taxation*, s. 89 i nast.

Podejmując próbę oceny dwóch podstawowych, znanych w Europie typów katastru fiskalnego, a mianowicie systemów katastralnych opartych na osobach (podatnikach) oraz systemach bazujących na nieruchomościach lub mapach, ten drugi należy uznać za wyraźnie efektywniejszy. Uporządkowując rejestry gruntów i budynków geograficznie oraz przedstawiając je na mapie, można osiągnąć wystarczający poziom pewności, że wszystkie dające się wycenić nieruchomości zostały ujawnione i właściwie opisane. Dlatego też fiskalne katastry utworzone na podstawie map pozwalają odzwierciedlić to, co rzeczywiście znajduje się na terenie gruntów niezależnie od tego, czy kwestie tytułu do własności zostały rozstrzygnięte bądź czy grunt został prawnie podzielony a budynki legalnie wybudowane. W przeciwieństwie do tego systemy oparte na osobach (podatnikach), które zasadniczo stanowią listę osób i informacji dotyczących nieruchomości, o których wiadomo, że znajdują się w posiadaniu tych osób, zależą przede wszystkim od złożenia deklaracji posiadania nieruchomości przez właścicieli i należy je ocenić jako pozbawione niezbędnego elementu systemowości.

Efektywność systemów opartych na osobach miała odpowiedni poziom w krajach socjalistycznych, jeszcze w minionej epoce. Spisy obejmujące podatników były zazwyczaj wystarczające z uwagi na niewielkie liczby osób w nich zawarte, ponieważ stosunkowo niewiele typów nieruchomości podlegało opodatkowaniu. Systemy te nie dostarczały jednak bazy danych potrzebnych do skutecznego administrowania podatkiem o szerokiej podstawie opartej na wartości rynkowej. Republika Czeska, Litwa, Polska i Słowenia należą do państw, które zdały sobie z tego sprawę i najwcześniej rozpoczęły budowę nowoczesnych skomputeryzowanych systemów rejestrów katastralnych opartych na systemach informacji geograficznej.

Reformowanie systemów opodatkowania nieruchomości musi wszelako uwzględniać czynnik finansowy, tym bardziej że większość reform systemu podatkowego związana jest z ponoszeniem określonych wydatków. Z uwagi na to, że przeprowadzenie kompleksowych badań terenu związane jest z ponoszeniem dużych kosztów, niektóre kraje (np. Czechy, Polska, Słowacja, Słowenia) wybierają uproszczone formy gromadzenia informacji polegające na wymaganiu od podatników złożenia deklaracji podatkowych zawierających informacje potrzebne do gromadzenia podatku jako dochodu budżetowego. Wymogi ustawowe są w tym zakresie różne. Podatnicy mogą być zobowiązani do dostarczenia informacji tylko na żądanie organu podatkowego lub obowiązki sprawozdawcze mogą wynikać bezpośrednio z ustawy. Powszechnie od podatników wymaga się ujawnienia własności nieruchomości, ceny uiszczonej za nabycie nieruchomości oraz okoliczności sprzedaży. Ustawodawcy wymagają czasem, aby podatnicy sporządzili listę posiadanych nieruchomości i je opisali, a czasami wprowadzają również wymóg informowania organów podatkowych o wszelkich zmianach.

W większości krajów część podatników musi obliczyć podatki należne z tytułu posiadanych przez nich nieruchomości samodzielnie. Dotyczy to zwłaszcza podatków od nieruchomości obliczanych przez osoby prawne, a także fizyczne, prowadzące działalność gospodarczą. Ma to miejsce np. w takich krajach jak Litwa, Polska czy Rumunia. Takie rozwiązania obowiązują także w krajach spoza UE, jak np. Armenia czy Federacja Rosyjska. Przytoczone wymagania sprawozdawcze pozwalają czasem na szybszy i niedrogi sposób utworzenia fiskalnego katastru, którego kompletność i trafność pozostaje jednak wątpliwa²⁰².

Dość powszechnie przyjmuje się, że konstruktywną jednolitość w opodatkowaniu nieruchomości osiąga się wtedy, kiedy efektywne stawki podatku od nieruchomości (podatki od nieruchomości jako procent wartości nieruchomości) są w przybliżeniu równe w ramach jednej klasy nieruchomości. Tę jednolitość najłatwiej uzyskać, kiedy podstawą podatku od nieruchomości jest wartość rynkowa, chociaż możliwe jest tzw. skalowanie rynkowe podatku, którego podstawą jest teren czy też wartość referencyjna. Stosowane są też metody ostatnich sprzedaży i czynszów *bona fide*, a także metody oparte na uznawanych międzynarodowo metodach wyceny. Wybór tych ostatnich zwiększa prawdopodobieństwo, że wycena będzie postrzegana jako trafna i sprawiedliwa²⁰³.

Wykorzystywane są też dane liczbowe zawarte w bilansie, czasami zindeksowane ze względu na inflację i kursy walut. Najczęściej stosowane są w wycenie nieruchomości wykorzystywanych do działalności gospodarczej. Budynki mieszkalne i lokale mieszkalne są z kolei często wyceniane przy wykorzystaniu kosztów budowy opracowanej na potrzeby obowiązkowego ubezpieczenia. Inna metoda, stosowana do wyceny gruntu, wyprowadza wskaźniki terytorialne z modelu grawitacyjnego. W ramach tego podejścia rzeczoznawca majątkowy określa czynniki, które przypuszczalnie mają wpływ na atrakcyjność danej gminy czy mniejszego obszaru. Zasadniczo grunty są oceniane i klasyfikowane w oparciu o zastosowanie kombinacji obiektywnych i subiektywnych kryteriów takich jak: populacja, infrastruktura miejska, urzędy oraz inne służby, atrakcyjność otoczenia i jakość środowiska.

Racjonalnie rzecz oceniając, można zaszeregować każde kryterium, jednak nie sposób przypisać żadnemu z nich uniwersalności, przede wszystkim brak jest bezspornych przesłanek, aby na podstawie któregośkolwiek z kryteriów określić preferencje rynkowe. W konsekwencji nadanie znaczenia różnym kryteriom stanowi duży problem. Można w tym miejscu posłużyć się przykładem, tj. nie da się ustalić, czy lokalizacja mniejsza niż 100 m od kościoła jest ważniejsza niż np. niższe stężenie dwutlenku węgla

²⁰² Por. J.H. Malme, J.M. Youngman (red.), *The Development of Property Taxation in Economies in Transition: Case Studies*, Washington D.C. 2001, s. 123 i nast.

²⁰³ *Ibidem*.

w powietrzu. W praktyce opinie rzeczoznawców majątkowych decydują o wadze rozmaitych czynników. Chociaż tego typu metody oceny wartości stanowią sposób na to, by zrekompenzować brak danych rynkowych, stałe poleganie na nich prowadzi do pojawienia się dwóch problemów. Po pierwsze, rzeczoznawcy majątkowi wykazują się tendencją do dyskredytowania rzeczywistych dowodów rynkowych, jeżeli są one sprzeczne z ich pojęciem tego, co najważniejsze (czynnik subiektywnej oceny). Po drugie, zbyt złożone metody, oparte o wiele kryteriów, wymagają uzyskania wielu danych, a proces ten jest niezwykle kosztowny. Przykładowo projekt wyceny gruntów w Republice Słowackiej opierał się na 80 różnych kryteriach (początkowo pod uwagę wzięto nawet 200) i zmierzał do wygenerowania dużych kosztów. Stąd też większość zachodnich modeli masowej wyceny rynkowej korzysta tylko z kilkunastu kryteriów²⁰⁴.

Szacowanie wartości rynkowych na potrzeby podatku od nieruchomości jest w wielu krajach europejskich nowym przedsięwzięciem. Pojmowanie koncepcji wartości rynkowej jest bardzo zróżnicowane, tak jak docenienie znaczenia cen rynkowych dla określenia wartości rynkowej. Wśród krajów Europy Środkowo-Wschodniej najszybszy postęp miał miejsce w krajach bałtyckich, gdzie przyjęto kryteria pewnego zaufania rynkom, uznając ich zmienny charakter. Rzeczoznawcy majątkowi czasami mają trudności z rozróżnieniem pomiędzy oszacowaniem wartości rynkowej, a ustaleniem ocenionej wartości rynkowej wyłącznie dla celów podatkowych. W konsekwencji często uważają, iż niestabilne rynki nieruchomości są niepokojące, natomiast czują się bardziej swobodnie w systemie, w którym ceny są kontrolowane, a wartość jest możliwa do ustalenia i pozostaje niezmienna do kolejnej wyceny wymuszonej regulacją prawną²⁰⁵.

Reformy w zakresie opodatkowania nieruchomości zostały zaklasyfikowane jako „promujące wycenę” (*valuation pushed*) lub „zorientowane na pobór podatków” (*collection led*). Wysiłki promujące wycenę kładą nacisk na utworzenie systemów rejestrów katastralnych oraz na realizację programów wyceny, przy czym zbyt często pomijają mechanizmy poboru podatków, w tym uprawnienia do pobierania podatków. W przeciwieństwie do tego strategia zorientowana na pobór podatków skupia się na wzmocnieniu działań zmierzających do poboru podatków, w tym także reklamie, dostarczaniu powiadomień o obciążeniu podatkowym, udogodnieniach w zakresie płatności i na samym egzekwowaniu należności. Strategia nakierowana na pobór podatków może mieć pewne wady (np. doświadczenie tzw. „rewolt podatkowych” w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych), niemniej jednak skuteczny pobór podatków stanowi podstawę funkcjonowania każdego publicznego systemu finansowego²⁰⁶.

²⁰⁴ R. Almy, *A Survey of Property Tax Systems in Europe, Prepared for the Department of Taxes and Customs, Ministry of Finance, Republic of Slovenia, 2001*, s. 45 i nast.

²⁰⁵ *Ibidem*.

²⁰⁶ A. Pagan, *Ad Valorem Property Taxation and Transition...*, s. 89 i nast.

Jednym z najistotniejszych problemów, z jakim zmierzały i zmierzają się państwa europejskie, w których wprowadzono podatek katastralny, problemem, z którym będzie się musiał uporać również polski ustawodawca, jest utworzenie skutecznej komunikacji i powiązania danych pomiędzy organami podatkowymi oraz tymi instytucjami, które są odpowiedzialne za rejestr tytułów własności, tworzenie map, klasyfikacje gleby, wydawanie pozwoleń na budowę, ewidencję ludności, rejestr przedsiębiorstw, itd. Problemy organizacyjne występują najczęściej, kiedy istnieją liczne podmioty odpowiedzialne za rejestrację tytułów własności, pomiar i wykonanie map, utworzenie inwentarza i administrowanie podatkiem. Istniejący nadzór często nie jest adekwatny, co powoduje nierównomierne rozłożenie zasobów i słabą kooperację.

Istotną kwestią jest również to, czy wycena nieruchomości powinna być dokonywana poprzez organ prowadzący kataster, czy też powinna tego dokonywać niezależna, wyodrębniona specjalnie w tym celu instytucja przeprowadzająca wyceny albo czy też powinny to robić same organy podatkowe. Głównymi argumentami przemawiającymi za przekazaniem wyceny niezależnym, wyodrębnionym instytucjom jest pełniejsze wykorzystanie dostępnej wiedzy fachowej oraz fakt, iż w tej sytuacji trudniej jest wywierać presję celem zmiany wyceny, tak aby osiągnąć cele fiskalne związane z podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z modelem duńskim badania związane z wyceną i utworzeniem jej modelu prowadzone są przez ministerstwo podatków, a więc organ administracji rządowej. Lokalne organy podatkowe mają natomiast uprawnienia do unieważnienia wartości wygenerowanych z systemu, jeżeli tylko dysponują wiarygodnymi informacjami dla takiego działania, związanymi ze zmianą wartości nieruchomości.

Modele dokonywania wyceny i gromadzenia informacji o nieruchomościach są jednak różne. Armenia, Łotwa, Litwa, Słowenia i Czarnogóra należą do państw, które podjęły inicjatywy mające na celu uproszczenie instytucjonalnych powiązań, głównie poprzez konsolidację działań związanych z tytułem własności gruntów w tzw. agencjach katastralnych. Na przykład, niektóre gminy słoweńskie podpisują umowy z odrębnymi podmiotami o wykonanie ponownych wycen w ramach opłaty za użytkowanie miejskich działek budowlanych. Niektóre quasi-rządowe instytucje (szczególnie litewski *State Land Cadastre and Register*) w coraz większym stopniu przypominają działalność spółek, gdyż prowadzą działalność na zasadzie odpłatności (opłaty za usługi), a nie opartą na środkach publicznych²⁰⁷.

Zarządzanie projektem służącym wprowadzeniu nowego systemu podatku od nieruchomości jest złożonym i trudnym przedsięwzięciem. Reformatorzy podatku od nieruchomości w krajach okresu przejściowego muszą stawić czoła szczególnym wyzwaniom, a nieskoordynowane działania pochłaniają niestety dodatkowe środki. Projekty

²⁰⁷ R. Almy, *A Survey of Property Tax Systems in Europe...*, s. 45 i nast.

stopniowego wdrażania powinny zatem skupić się na budowaniu systemów wyceny oraz na tworzeniu administracyjnych i analitycznych zdolności celem utrzymania systemu w oparciu o wewnętrzne zasoby. Jednym słowem system powinien być zbudowany jako trwały²⁰⁸.

Podsumowując, szanse na udane wprowadzenie reform podatku od nieruchomości są większe, kiedy istnieje skuteczny zespół wdrażania projektu oraz planowanie strategiczne jest wykorzystane w sposób efektywny. Ponadto cele fiskalne powinny być wyrażane jasno oraz potrzebne są efektywne starania mające na celu stworzenie dla nich i projektu wdrożeniowego szeroko zakrojonego wsparcia.

Koniecznym dla prawidłowego wprowadzenia reformy podatku od nieruchomości jest utworzenie niezbędnych ram prawnych oraz efektywnej struktury administracyjnej wraz z przydzieleniem jej odpowiednich środków. Niezbędne jest również wsparcie informatyczne wraz z programem monitorowania rynku i wyceny (dla systemów opodatkowania nieruchomości opartych na wartości rynkowej). Należy ponadto utworzyć sprawnie działający system poboru podatków oraz opracować i zainstalować kataster fiskalny.

2. Opodatkowanie nieruchomości w Niemczech

2.1. Rys historyczny opodatkowania nieruchomości w Niemczech

Opodatkowanie od wartości gruntu ma bardzo długą i złożoną historię w Niemczech, której początek sięga kilku wieków wstecz. Niemniej jednak tak szerokie omówienie idei opodatkowania w Niemczech wykraczałoby znacznie poza ramy niniejszej pracy. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że tradycja opodatkowania nieruchomości w Niemczech (a także sama historia kraju) miała ogromny wpływ na ukształtowanie się konstrukcji podatku od nieruchomości, należy tym zagadnieniom poświęcić nieco miejsca jako niezbędne tło dla dalszych rozważań.

Współczesne idee związane z opodatkowaniem nieruchomości w Niemczech są silnie osadzone w XIX-wiecznej historii Niemiec. Ukazanie się w 1880 r. roku książki H. Geoga *Postęp i bieda (Progress and Poverty)*²⁰⁹ miało istotny wpływ na rozwój tych idei²¹⁰. Źródło to jest godne szczególnej uwagi, albowiem przedkłada zawarty

²⁰⁸ A. Pagan, *Ad Valorem Property Taxation and Transition...*, s. 89 i nast.

²⁰⁹ H. George, *Fortschritt und Armut*, przeł. C.D.F Gütschow, Berlin 1882 [z przedmową napisaną przez samego H. Geoga w języku niemieckim, z dnia 10 sierpnia 1881, San Francisco]. Istnieje jeszcze jedno wydanie w innym tłumaczeniu: H. George, *Fortschritt und Armut*, przeł. F. Dobbert, Halle, Hendel, brak roku wydania [1891].

²¹⁰ Zob. dla przykładu artykuł zawierający długą recenzję napisaną przez samego G. von Schmollera, *Henry George*, [w:] *Zu Literaturgeschichte der Staats Und Sozialwissenschaften*, G. von Schmollera, Lipsk

w propozycji H. Georga aspekt wydajności nad aspekt równości. Co ciekawe, w niemieckiej literaturze wydaje się istnieć założenie, że H. George przyjął pogląd A. Smitha, który uważał, że równość oznacza zdolność płacenia podatków, podczas gdy George wyraźnie odrzucił takie rozumienie na rzecz zasady płacenia za korzyści uzyskane²¹¹. Były to zresztą poglądy wyrażane nie tylko w odniesieniu do Niemiec, ale np. w odniesieniu do rozwoju gospodarczego Królestwa Węgierskiego w 1845 r.²¹² „Jeśli państwo węgierskie zwiększy wartość ziemi, wielokrotnie wprowadzając ulepszenia infrastruktury wodnej i transportowej, nawet o dwadzieścia razy, wtedy państwo powinno pobrać przynajmniej połowę wartości dodanej, pobierając odpowiedni podatek w przypadku przyszłych sprzedaży takiej nieruchomości”²¹³. W nowożytnej historii prawodawstwa podobne rozwiązania spotykano również np. we Francji, kiedy to 16 września 1807 r. wydany został tzw. „dekret mokradeł” ustanawiający opodatkowanie z tytułu zwiększonej wartości ziemi w wyniku takich działań publicznych jak: osuszenie mokradeł, irygacja terenów suchych, budowa dróg, tworzenie miejsc publicznych, itd.²¹⁴ Żaden z wcześniejszych orędowników niemieckich na rzecz reformy agrarnej i podatków nie posunął się tak daleko, jak uczynił to H. George w swojej idei, która pozyskiwanie publicznych wpływów przez państwo ograniczała tylko do jednej formy, tzn. do podatku w całości obciążającego rentę gruntową. Jeśli w ogóle podejmowano dyskusje na ten temat, aspekt ten zazwyczaj był odrzucany jako niepraktyczny, a jeśli nie niepraktyczny, to bez znaczenia albo wręcz przeczący przyjętej teorii podatkowej²¹⁵.

Uczynienie z tzw. renty gruntowej podstawy opodatkowania nie jest współczesną koncepcją. W historii gospodarczej Europy odgrywała ona znaczącą rolę już przynajmniej od czasów średniowiecza. Na przykład podczas okresu feudalnego Świętego Cesarstwa Rzymskiego wielkość gospodarstw i opłaty na nie nakładane zależały od urodzajności powierzchni uprawnej, a nie od produktu faktycznie tam wytworzonego. Wskazuje to, że czynnikiem determinującym opłaty nie był dochód uzyskany z uprawianej ziemi, ale przypisana lub ekonomiczna wartość dzierżawy. Należy pamiętać, że powodem takiego układu nie było dążenie do sprawiedliwego opodatkowania. Sprawiedliwość podatkowa

1888. Oryginał posiada datę 1882 r. i jest recenzją książki w tłumaczeniu Gütschowa z 1881 r.

²¹¹ Zob. *Postęp i bieda*, Księga VIII, rozdział III, sekcja 4.

²¹² F. List, *Gutachten über die wirtschaftliche Reform des Königsreichs Ungarn*, 1845.

²¹³ Oryginalna wersja w języku niemieckim brzmi: *Erhöht der ungarische Staat durch Wasser- und Verkehrsanlagen vielfach die Bodenrente auf das zwanzigfache, so soll- natürlich bei Gelegenheit künftige Verkäufe-der Staat mindestens die Hälfte der Wertsteigerung an Steuer vorwegnehmen.*

²¹⁴ W. Gerloff, *Die Wert zu Wachssteuer in Literatur und Gesetzgebung*, „Schmollers Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im deutschen Reiche” 37, 1913, s. 1485-1497.

²¹⁵ Ta dosyć obszerna literatura została wnikliwie zbadana. Zob. Fritz Stier-Somlo, *Grundsätzliches und Tatsächliches zu Wertzuwachssteuer*, „Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik” 1909, s. 1; a także powołany powyżej artykuł Gerloffa.

wymagała dostosowania opłat do zdolności ich zapłacenia, takich jak rzeczywiste plony, liczba osób na utrzymaniu bądź inne tego typu względy. Jednak wielkość gospodarstwa domowego stała się zmienną endogeniczną, ponieważ zezwolenie na zawarcie małżeństwa było tylko wydawane po przedstawieniu dowodów na posiadanie wystarczających środków utrzymania i potrzebę zatrudnienia do pracy potomków, którzy z dużą dozą prawdopodobieństwa przyjdą na świat. To, że brano pod uwagę dzierżawę, wynikało bardziej z kwestii wydajności aniżeli sprawiedliwości, zważywszy, że rolnicy, którzy nie zbierali wystarczających plonów, by zapłacić podatek, byli wypędzani ze swoich gospodarstw²¹⁶.

Renta gruntowa służąca jako swoistego rodzaju podstawa podatkowa dla pojedynczego podatku definiowana jest w oparciu o bardzo szczególną koncepcję gruntu, która nie jest identyczna z glebą czy powierzchnią ziemi. Jednak cała ówczesna literatura w Niemczech stosowała bardzo okrojona koncepcję gruntu (*Boden*) i opowiadała się za reformą agrarną²¹⁷. Ziemia, praca i kapitał to trzy czynniki produkcji. Kapitał jest terminem używanym, by zaznaczyć jego przeciwieństwo w stosunku do ziemi i pracy, tym samym jako kapitał nie da się zaklasyfikować żadnej rzeczy, która została właściwie zawarta w terminach ziemia i praca. Pojęcie ziemi obejmuje z konieczności nie tylko jej powierzchnię, w odróżnieniu od wody i powietrza, ale cały materialny wszechświat istniejący na zewnątrz samego człowieka, bo tylko poprzez dostęp do ziemi, z której jego ciało powstało, człowiek ten może wejść w kontakt z naturą i z niej czerpać. Pojęcie ziemi obejmuje, mówiąc pokrótce, wszystkie naturalne elementy, siły i możliwości i dlatego nie istnieje nic, co ziemia dostarcza, a co można by zaklasyfikować jako kapitał. Żyzne pole, żyła kruszcu, woda potoku dająca energię mogą przynieść właścicielowi korzyści równoważne z tymi, które daje posiadanie kapitału, ale zaklasyfikowanie ich jako kapitał położyłoby kres różnicy pomiędzy ziemią a kapitałem. W podobny sposób termin praca obejmuje cały wysiłek człowieka i dlatego też ludzkie siły, czy to naturalne czy nabyte, nigdy nie mogą być właściwie zaklasyfikowane, jeśli zastosujemy do nich pojęcie kapitału²¹⁸.

Idee H. Georga znalazły swoje przełożenie w żądaniu, by ustanowić grupy określonych podatków z tytułu przyrostu wartości gruntów. Adolf Wagner bronił opodatkowania od wartości dodanej gruntu podczas spotkań stowarzyszenia *Verein für Socialpolitik* (Stowarzyszenie na rzecz polityki społecznej). Żądanie to Wagner scali później z treścią

²¹⁶ J.A. Schumpeter, *History of Economic Analysis*, Nowy Jork 1954, s. 865.

²¹⁷ J. Backhaus i J.J. Krabbe, *Henry George's Contribution to Modern Environment Policy: Part One, Theoretical Postulates*, „The American Journal of Economics and Sociology” (październik 1991), Vol. 50 No. 4, s. 485–501; J. Backhaus i J.J. Krabbe, *Henry George's Contribution to Modern Environment Policy: Part Two, An Application to Industrial Siting*, „The American Journal of Economics and Sociology” 1 (styczeń 1992), Vol. 51 No. 1, s. 115–127.

²¹⁸ *Postęp i bieda* (drugie wydanie, 1880; rpt. Nowy Jork: Schalkenbach, 1979), s. 38–39.

własnego podręcznika finansów publicznych. Te same idee rozwijał po nim Michael Flürscheim²¹⁹, a Adolf Damaschke²²⁰ propagował w sposób szczególny koncepcję podatku od przyrostu wartości gruntu, ogólnie wspierając reformę agrarną.

Pod koniec 1910 r. nie mniej niż 652 gminy i powiaty w Niemieckiej Rzeszy przyjęły podatek od przyrostu wartości gruntu. Pierwszym miastem w Niemczech, które wprowadziło ten specjalny podatek, był w 1984 r. Frankfurt nad Menem, jeszcze zanim powiódł się eksperyment *Kiao-chau*. Zabieg ten okazał się nieudany, ale podjęto ponowną próbę w 1904 r., która tym razem zakończyła się sukcesem. Podobnie ustanowiono podatek od przyrostu wartości gruntu, uchwalony 15 lutego 1911 r., który obejmował całą Rzeszę, zastępując specjalne podatki krajów wchodzących w jej skład, pobieranych dla przykładu w Hamburgu, Lübecu, Lippe i Hesji. Ustawa była skomplikowana, albowiem gminy i powiaty musiały uczestniczyć we wpływach, przestrzegając różnych przepisów. Ostatecznie okazało się, że wpływy podatkowe Rzeszy były tak niewielkie, iż zaledwie dwa lata później, 3 lipca 1913 r., krajom wchodzącym w skład Rzeszy, jej gminom i powiatom przywrócono kompetencje w zakresie pobierania podatków. Wówczas Rzesza Niemiecka przystąpiła do pobierania podatków od majątku, a ustawa, nadal posiadająca moc prawną, straciła jakiegokolwiek znaczenie po hiperinflacji roku 1923.

Interesujący aspekt związany z unikaniem podatków pojawił się wraz ze wzrostem podatków od przyrostu wartości gruntu nakładanych w gminach. Zaczęto tworzyć korporacje (zarówno spółki typu *joint stock*, jak i z ograniczoną odpowiedzialnością), których aktywa składały się z nieruchomości gruntowych. Nieruchomości te w zestawieniach bilansowych korporacji były wyceniane w oparciu o wartość, którą spodziewano się uzyskać po rozwoju tych gruntów. Na podstawie takich właśnie zestawień bilansowych emitowano akcje, pozyskując w ten sposób kapitał na zaplanowane inwestycje rozwojowe. W 1907 r. w samym Berlinie istniały 174 korporacje tego typu. Forma ta pozwalała na uzyskanie niemalże całkowitej ochrony przed podatkiem z tytułu wartości dodanej gruntu.

Należy też zwrócić uwagę na to, że niemieckie prawo podatkowe z sukcesem wprowadzone zostało w niemieckim protektoracie *Kiao-chau* w Chinach, a doświadczenia z tego okresu trzeba uznać za niezwykle ciekawe. Doprowadziło to do pojawienia się fali podatku od przyrostu wartości gruntu w gminach i powiatach w pierwszej dekadzie wieku. W wyniku podpisania traktatu pomiędzy Cesarstwem Niemiec a Imperium Chin

²¹⁹ M. Flürscheim (ur. 1844) był kierownikiem zakładu żelaza w Gaggenau i wydał kilka pamfletów (*Auf Friedlichem Wege, Der Einzige Rettungsweg, Deutschland in Hundert Jahren*) oraz miesięcznik o tytule *Deutsches Land*, wszystkie opowiadające się za reformą agrarną. Doprowadziło to do utworzenia w 1888 r. *Deutsche Bund für Bodenbesitzreform. Flürscheim*. Także próbował przeprowadzić eksperyment w meksykańskim stanie Sinola, który jednak zakończył się niepowodzeniem. Więcej szczegółów – zob.: A. Damaschke, *Geschichte der Nationalökonomie*, Jena 1909 [3], s. 392–393.

²²⁰ A. Damaschke, *Die Bodenreform*, Jena 1916.

w 1898 r. Niemcy weszły w posiadanie portu *Tsingtao* oraz obszaru zwanego *Kiao-chau*²²¹ w północnych Chinach, chcąc rozwinąć ten naturalny port dla celów przemysłowych, handlowych i wydobywczych węgla. Ponieważ złoża węgla odkryto nieco dalej w głębi łądu, wkrótce pojawiła się linia kolejowa umożliwiająca jego transport do portu i dalej na rynki światowe. Zgodnie z postanowieniami traktatu protektorat miał powrócić do Chin po okresie 99 lat pomyślnego gospodarczego rozwoju²²². Skoro obszar, który planowano rozwinąć, został wydzierżawiony, a nie nabyty, zasadnym było, aby od samego początku wprowadzić rozróżnienie pomiędzy udogodnieniami, które zamierzano wprowadzić, a samą ziemią. Zasada wdrożenia podatku była prosta. Trzydzieści trzy i jedna trzecia procenta wartości ponownej sprzedaży każdej części nieruchomości musiały zostać zapłacone na rzecz rządu w chwili sprzedaży nieruchomości, od której można było odliczyć niektóre udokumentowane ulepszenia i dodatkowo sześć procent łącznej kwoty sprzedaży. Ponadto co dwadzieścia pięć lat jedna trzecia wzrostu wartości gruntu musiała również zostać zapłacona. Opłaty nie były traktowane jako podatek, ale raczej znajdowały się w posiadaniu rządu jako hipoteki zabezpieczone tytułem własności do ziemi. System ten funkcjonował jako strategia rozwojowa. Od samego początku organ zajmujący się rozwojem, w tym przypadku gubernator, miał w posiadaniu hipoteki, których wartość zależała od sukcesu strategii rozwojowej. Z kolei hipoteki te można było używać jako zastaw dla zaciąganych kredytów, na przykład w celu zabezpieczenia obligacji²²³. Te przedsięwzięcia rozwojowe brane były oczywiście pod uwagę przy ustalaniu wysokości opodatkowania.

Wpływ na współczesne konstrukcje podatku od nieruchomości miał niewątpliwie ruch związany z reformą agrarną, który miał dwa cele: rozwiązanie problemu nędzy panującej w miastach oraz opracowanie strategii rozwoju w zakresie optymalnego wykorzystania zasobów. W Niemczech ten drugi aspekt stał się szczególnie naglący po dwóch gospodarczych katastrofach, które nastąpiły w wyniku militarnych klęsk poniesionych w roku 1918 i 1945. Odbudowa kraju wymagała zastosowania specjalnych narzędzi opodatkowania w celu efektywnego pozyskania dochodów budżetowych. Podobna zresztą sytuacja wystąpiła wraz z ponownym zjednoczeniem Niemiec w 1990 r., co stanowiło nie tylko ogromne wyzwanie o charakterze politycznym, ale również o charakterze fiskalnym.

²²¹ L.W. Schrameier, *Aus Kiao-Tchau's Verwaltung, Die Land-, Steuer-, Und Zollpolitik des Kiao Tchou Gebietes*, Jena 1914. Autor przedstawiony jest tam jako tajny radca imperialnej floty, były imperialny komisarz protektoratu *Kiao Tchau*, posiadający stopień doktora filologii.

²²² Warunki tego traktatu zaproponowane chińskiemu rządowi przez Niemców wkrótce potem znalazły odzwierciedlenie w ponownie wynegocjowanym traktacie pomiędzy Brytyjską Koroną a Imperium Chin.

²²³ Więcej informacji – zob.: K. Bräuer, *Wertzuwachsststeuer (Grundstücks-gewinnsteuer)*, *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, Jena 1928 [4], t. 8, s. 117 i nast.

W Niemczech system opodatkowania gruntów generalnie pozostawał aż do 1936 r. skrajnie różnorodny. Nawet po tym, jak Rzesza porzuciła swój plan opodatkowania gruntów w 1913 r., przenosząc wpływy na gminy i powiaty, różne kraje wchodzące w skład Rzeszy nadal stosowały w dużym stopniu odmienne od siebie systemy, a autonomia gmin obejmująca autonomię w zakresie opodatkowania nie była praktykowana w tak silnej formie, w jakiej to miało miejsce od czasów reform agrarnych Steina i Hardenberga na początku XIX wieku w Prusach.

Jednak wspólną cechą charakterystyczną w zakresie opodatkowania gruntów w Niemczech była jego niezależność od rzeczywiście uzyskanego dochodu czy zysku z gruntów. Odkąd tylko pojawiła się forma podatku od gruntu, w średniowieczu zwanego *Bede*, dokładano wszelkich starań, aby ustanowić stałe opłaty za każdy kawałek ziemi, mając na uwadze jego zdolność do wytwarzania dochodu, co wyraźnie jest zbliżone do renty gruntowej. W tym bardzo ogólnym i do pewnego stopnia rozmytym sensie opodatkowanie gruntów zawsze dotyczyło opodatkowania renty gruntowej, a nie ulepszeń wprowadzanych na danym obszarze. W 1936 r. pruski minister finansów Johannes Popitz odniósł sukces, przeprowadzając reformę podatku od nieruchomości dla całej Rzeszy. Przeniósł on wpływy podatkowe na gminy i powiaty. Opracowanie ram prawnych należało do organów centralnych, lecz ustalenie stawki podatkowej do lokalnych. To jest ten sam system, który nadal istnieje w obecnych czasach w Republice Federalnej Niemiec.

Na przestrzeni poprzedniego wieku Niemcy poniosły dwie klęski wojenne. Pierwsza doprowadziła do Traktatu Wersalskiego, którego gospodarcze konsekwencje przepowiedział John Maynard Keynes²²⁴. Podpisany w Wersalu pokój nałożył ogromne odszkodowania, których zapłatą zostały obciążone przyszłe pokolenia, tzn. kara, którą Rzesza musiała zapłacić zwyciężskiemu mocarstwu. Politykę Rzeszy każdy podatnik zmuszony był przyjąć: poszukiwanie kompromisu pomiędzy przestrzeganiem postanowień traktatu a ich unikaniem. Doprowadziło to do wysoce osobliwych cech, które nadal charakteryzują politykę gospodarczą, a także podatkową Niemiec²²⁵.

Niezależnie jednak od problemów, z jakimi mierzyło się państwo niemieckie w XX wieku, koncepcję podatku od wartości gruntu w Niemczech należy rozpatrzyć w kontekście najbardziej osobliwych okoliczności, w których następował rozwój gospodarczy Niemiec. Tradycję H. Georga, według której należy dokonać rozróżnienia pomiędzy dzierżawą naturalnych zasobów z jednej strony, a z drugiej wartością zabudowy

²²⁴ J.M. Keynes, *The Economic Consequences of the Peace*, Nowy Jork 1920.

²²⁵ R. Hansen, *Die praktischen Konsequenzen des Methodenstreits: eine Aufarbeitung der Einkommensbesteuerung*, Berlin 1996, s. 547. Wiele innych przykładów można znaleźć w załączniku do niniejszej książki, które bardzo szczegółowo opisują intelektualne podstawy i praktyczną realizację niemieckiego Kodeksu podatku dochodowego.

z zastrzeżeniem, że renta gruntowa powinna całkowicie podlegać podatkowi, podczas gdy zabudowa powinna być zupełnie z niego zwolniona, przyczyniając się w ten sposób do powstania podatku służącego rozwijaniu gospodarki, można dostrzec w zmodyfikowanej formie w postaci niemieckiego podatku od nieruchomości gruntowej. Jednak idee H. Georga jawią się jeszcze bardziej wymownie w zestawieniu unormowań kodeksu podatku dochodowego i inwestycji przedsiębiorstw w specjalnie wybrane dziedziny, w tym bez wątpienia rozwój nieruchomości, ale również inne, takie jak budowa statków lub jakikolwiek inny obszar zainteresowania, który w ramach polityki gospodarczej zostanie uznany za priorytetowy.

2.2. Zasadnicze elementy podatku gruntowego

Opodatkowanie nieruchomości w Niemczech podlega konkurencyjnemu prawu podatkowemu, co oznacza, że albo państwo, albo jeden z szesnastu krajów związkowych może ustanowić przepisy podatkowe, jednak przepisy prawne rangi państwowej mają pierwszeństwo, jeżeli zarówno państwo, jak i kraj związkowy wprowadziły dane regulacje. W roku 1973 w Niemczech uchwalono ustawę o podatku gruntowym²²⁶, a w 1991 r. ustawę o zasadach wyceny przedmiotów majątkowych (*Bewertungsgesetz*)²²⁷. Ponadto wpływ na funkcjonowanie podatku gruntowego mają również Kodeks podatku dochodowego od osób fizycznych (*Einkommenssteuergesetz*) oraz ustawa o podatku majątkowym (*Vermögenssteuergesetz*). Celem tych aktów jest ustanowienie ogólnych ram prawnych, w których zgodnie z tymi samymi podstawowymi zasadami i przepisami opodatkowanie nieruchomości może mieć miejsce w sposób określony przez różne samorzady, gdzie dana nieruchomość się znajduje i od której należy jest podatek.

Wartość nieruchomości jest z zasady wartością jednostkową ustanowioną w oparciu o procedurę określoną w ustawie o zasadach wyceny przedmiotów majątkowych. Wartość ta ma znaczenie dla każdego rodzaju opodatkowania, nie tylko dla opodatkowania nieruchomości. Wartość jednostkowa nie jest wartością rynkową. Natomiast w przypadku, gdy nie ustalono ceny jednostkowej, wartość rynkowa musi być użyta jako realna wartość rynkowa (*gemeiner Wert*). Ponadto istnieje jeszcze wartość częściowa (*Teilwert*) w przypadku, gdy konkretna część własności jest używana przez różne podmioty gospodarcze, przy czym niewykluczone, że do różnych celów.

Ogólnie rzecz biorąc, nieruchomość gruntowa ze względu na jej przeznaczenie jest klasyfikowana do trzech różnych kategorii, co następnie prowadzi do zaliczenia tychże nieruchomości do dwóch różnych kategorii podatkowych. Nieruchomość może

²²⁶ Ustawa z dnia 7 sierpnia 1973 r. o podatku gruntowym (*Grundsteuergesetz*) (BGB1 I S. 965, ze zm.).

²²⁷ Ustawa z dnia 1 lutego 1991 r. o zasadach oszacowania przedmiotów majątkowych dla celów podatkowych (*Bewertungsgesetz*) (BGB1 I 1991 S. 230 ze zm.), dalej też jako ustawa o szacowaniu.

być wykorzystywana albo do celów rolniczych, albo leśnych (kategoria podatkowa A) lub jako tzw. własność prywatna (do użytku gospodarstwa domowego) z udogodnieniami bądź bez, gdzie owe udogodnienia przyjmuje się po prostu jako zabudowania albo jako własność wykorzystywaną do prowadzenia działalności gospodarczej. Może to oznaczać, że dana nieruchomość przeznaczona jest do celów handlowych, produkcyjnych lub jakiegokolwiek innej uzasadnionej działalności gospodarczej. Te dwie ostatnie kategorie dotyczące albo gospodarstwa domowego, albo nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej należą do kategorii podatkowej B. Organ ustawodawczy kraju związkowego może, ale nie musi, uregulować związek istniejący pomiędzy wpływami podatkowymi z kategorii podatkowej A i kategorii B dla poszczególnych gmin i powiatów. Tutaj kończy się funkcja ustawodawcza i uaktywniają się kompetencje organów samorządowych, które – wykorzystując zestaw instrumentów opisanych powyżej – ustalają stawki podatkowe (*Hebesatze*) dla poszczególnych obszarów, na których położone są nieruchomości w obrębie ich jurysdykcji. Biorąc pod uwagę, że lokalne społeczności muszą stworzyć warunki pozwalające na osiąganie sukcesów w rolnictwie, leśnictwie, handlu oraz innego rodzaju działalności gospodarczej zgodnie z zakresem zadań publicznych, to one w dużym stopniu determinują wysokość renty gruntowej. Mogą również opodatkować tę rentę gruntową, którą same stanowią w zakresie, w jakim rzeczywiście jest ona przez nich tworzona. W połączeniu z lokalnym podatkiem od osób prawnych (*Gewerbesteuer*) powyższe dwa instrumenty podatkowe (kategoria A i kategoria B) pozostawione do dyspozycji gmin i powiatów wprowadzają taki system federalizmu budżetowego, który zachęca gminy i powiaty do konkurencji o działalność gospodarczą ich wyboru. W oparciu o aktywną politykę samorządową starają się one stworzyć warunki rozwoju²²⁸. Obecnie wpływy z podatku od nieruchomości wynoszą około 2 procent wszystkich wpływów podatkowych. Choć wydawać się może, że nie jest to wysoki procent, jednak na tle różnorodnych podatków Republiki Federalnej zajmuje on stosunkowo wysokie dziesiąte miejsce.

Podstawę opodatkowania w podatku gruntowym stanowi wartość rynkowa gruntu. Podstawy prawne dla ustalania tej wartości zawarte są w ustawie o szacowaniu. Przewiduje ona, w zależności od rodzaju przedmiotu podatku gruntowego, inny sposób ustalenia wartości rynkowej:

- 1) w stosunku do gruntów przedsiębiorstw gospodarki rolnej i leśnej oraz gruntów stanowiących własność prywatną, a także niewielkich przedsiębiorstw położonych w tzw. starych landach – wartość rynkowa z 1964 r.;

²²⁸ K.H. Hansmeyer, *Grundsteuer, Handwörterbuch der Finanzwissenschaft*, Stuttgart 1981, s. 726 i nast.; V.G. Peterson, *Germany*, [w:] H. Gunnison Brown, H. S. Buttenheim, P. H. Cornick i Glenn E. Hoover (red.), *Land Value Taxation around the World*, wyd. 1, Nowy Jork 1955.

- 2) w stosunku do gruntów przedsiębiorstw gospodarki rolnej i leśnej (bez zabudowań mieszkalnych) położonych w tzw. nowych landach – wartość zastępcza, ustalona na rok 1964, w związku z niemożnością zastosowania wprost dotychczasowych reguł w odniesieniu do nieruchomości położonych w NRD;
- 3) w stosunku nieruchomości gruntowych (*Grundstücke*) – wartość rynkowa określona na rok 1935;
- 4) w stosunku do powstałych przed 1991 r., na terenie tzw. nowych landów nieruchomości pod wynajem oraz domów jednorodzinnych – powierzchnia mieszkalna lub użytkowa mierzona w metrach kwadratowych²²⁹.

Do tak ustalonej wartości nieruchomości odnoszony jest określony normatywnie wskaźnik, na podstawie którego ostatecznie określana jest podstawa wymiaru podatku. Należy jednak zwrócić uwagę, iż wartość rynkowa w niemieckim podatku gruntowym określana jest na podstawie niezwykle szczegółowych kryteriów. Można jednak określić ramowo podstawowe wskazówki do ustalenia tej wartości. Przykładowo wartość rynkową gruntów zabudowanych i budynków mieszkalnych ustala się na podstawie oszacowania przeciętnej przychodowości, biorąc pod uwagę przeciętny czynsz, jaki płaciłby najemca właścicielowi nieruchomości na wypadek, gdyby ten zdecydował się wynająć nieruchomość²³⁰.

Na innych nieco zasadach określana jest wartość nieruchomości rolnych i leśnych. Wycena części gospodarczej majątku rolnego i leśnego sprowadza się do ustalenia przeciętnej przychodowości szacunkowej odpowiadającej przychodom odnoszonym przez przeciętne gospodarstwo rolne czy leśne. Przechodowość jest jednak ustalana szczegółowo dla każdego z elementu gospodarstwa osobno, np. gruntów ornych, lasów, winnic, sadów itp.

System katastralny w Niemczech oparty jest o prowadzone przez okręgowe i lokalne urzędy katastralne. Są one odpowiedzialne za wycenę nieruchomości dla celów fiskalnych. Wyceny dokonują wpisani na listę rzeczoznawcy. Rejestry prowadzone są odrębnie dla poszczególnych landów. Niemiecki kataster nieruchomości jest rejestrem urzędowym spełniającym trzy podstawowe funkcje:

- 1) wykorzystanie danych w nim zawartych do określenia zakresu prawa własności w księgach wieczystych;
- 2) wykorzystanie danych do celów fiskalnych;

²²⁹ E. Wróblewski, *Opodatkowanie nieruchomości w Niemczech*, [w:] L. Etel (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Warszawa 2003, s. 66–67.

²³⁰ Zob. też L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998, s. 215.

- 3) wykorzystanie danych do realizacji innych zadań publicznych przez samorządy, takich jak np. planistycznych, zagospodarowania przestrzennego, a także ochrony środowiska naturalnego²³¹.

Kataster nieruchomości składa się z dwóch części, tj. księgi nieruchomości, a zatem części opisowej katastru oraz mapy nieruchomości, czyli części graficznej.

Niemiecki system katastralny, a także system opodatkowania nieruchomości jest wynikiem dziesiątek, a nawet setek lat doświadczeń. Jest to system, który oparty jest o ustalanie wartości nieruchomości, przy czym odbywa się to na podstawie kryteriów bardzo szczegółowo uregulowanych w ustawie. Niemiecki podatek katastralny uwzględnia element przychodowości związanej z posiadaniem nieruchomości, choć element ten jest uwzględniany na podstawie przeciętnych przychodów, które można przyporządkować danemu rodzajowi nieruchomości. Niezależnie jednak od jakichkolwiek ocen jest to system stabilny zapewniający jednocześnie stałe i relatywnie wysokie dochody samorządom.

3. Podatek katastralny w Królestwie Szwecji

Przystępując do omówienia elementów charakterystycznych dla podatku katastralnego w Szwecji, należy zwrócić uwagę na kilka kwestii istotnych, stanowiących punkt wyjścia dla funkcjonowania tego podatku w Królestwie Szwecji. W celu zapewnienia stałego źródła wpływów z podatku od nieruchomości niezbędne jest takie ukształtowanie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości, aby pozwalało na osiągnięcie realnych, istotnych dochodów z tytułu tego podatku. Wiąże się to z koniecznością istnienia funkcjonującego, o właściwej strukturze, systemu administrowania gruntami, który stanowić ma pewnego rodzaju gwarancję w tym zakresie. Cel taki można zrealizować m.in. w drodze rejestracji praw własności gruntów. Stanowi to z jednej strony wyraz ochrony praw do nieruchomości, a z drugiej źródło pozyskiwania informacji na temat podstawy opodatkowania, od której zależne jest określenie wartości należnego podatku. Sprawny system administrowania gruntami, oparty o proces rzetelnej rejestracji praw własności, zmniejsza też występowanie ryzyka sporów, jakie mogą się pojawić w związku z opodatkowaniem nieruchomości.

Podejmując próbę scharakteryzowania istotnych zagadnień związanych z funkcjonowaniem podatku katastralnego w Szwecji, należy też raz jeszcze zwrócić uwagę, iż w literaturze²³² definiuje się grunt jako rzecz fizyczną obejmującą powierzchnię ziemi oraz wszystkie elementy do niej dołączone zarówno pod, jak i nad nią. Jest on również

²³¹ Por. E. Wróblewski, *Opodatkowanie nieruchomości ...*, s. 79–80.

²³² P. Dale, J. McLaughlin, *Land Administration*, New York 1999, s. 67 i nast.

rzeczą abstrakcyjną, przejawiającą się jako zbiór praw użytkowania o wartości, która może być przedmiotem obrotu, nawet jeśli fizyczny obiekt nie może zostać przeniesiony.

Grunt można postrzegać jako fizyczną powierzchnię ziemi lub jako zasób kapitałowy pozwalający na generowanie dodatkowego dochodu. Funkcjonuje on jako zasób kapitałowy w oparciu o dwie główne perspektywy. Pierwszym przykładem jest sytuacja, w której niezabudowany grunt jest zakupiony na podstawie umowy znanej jako dzierżawa gruntów, a czynsz dzierżawny płacony jest przez dzierżawcę właścicielowi. Z drugiej strony, grunt mógłby zostać rozbudowany w wyniku inwestycji, tworząc nieruchomości mieszkalne lub komercyjne, a następnie sprzedany lub wydzierżawiony za kwotę lub dochód w postaci czynszu płaconego przez dany okres.

Ze względów praktycznych²³³ w Szwecji wprowadza się rozróżnienie pomiędzy gruntem a nieruchomością. Instytut Wyceny Nieruchomości²³⁴, którego wytyczne mają istotne znaczenie dla wyceny nieruchomości na potrzeby podatku katastralnego w Szwecji, wskazuje, że grunt zmienia charakter jako nieruchomość, w chwili kiedy inne struktury, takie jak budynki, są do niego umocowane. Jednak, żeby nieruchomość została przekształcona w pewnego rodzaju zasób kapitałowy, wpływający na jego wartość, konieczne jest ustanowienie własności poprzez usystematyzowaną rejestrację tytułu własności.

Mając to na względzie, istota podatku katastralnego uwzględnia zamożność podatników, zmierzając do wyższych obciążeń tych, którzy uzyskują wyższe dochody. W tym względzie tym, co nie pozwala osobom uzyskującym niższy dochód przekształcić własnych nieruchomości w zasoby finansowe, np. poprzez uzyskanie kredytu, jest albo całkowity brak tytułu własności nieruchomości, albo posiadanie nieruchomości o relatywnie nieznacznej wartości. „Ponieważ prawa do tego mienia nie są odpowiednio udokumentowane, zasoby te nie mogą stać się przedmiotem obrotu poza wąskimi lokalnymi kręgami, gdzie ludzie się znają i wzajemnie sobie ufają, oraz nie mogą zostać użyte jako zabezpieczenie pożyczki ani jako udział w inwestycji”²³⁵.

Według wspomnianego już Instytutu Wyceny Nieruchomości pojęcia takie jak cena, koszt i wartość różnią się od siebie pod względem znaczenia, chociaż czasami są one używane zamiennie. Cena odnosi się do ceny sprzedaży lub transakcji i ma zastosowanie w przypadku wymiany; cena jest faktem dokonanym. Wskazuje ona kwotę, którą dany nabywca zgadza się zapłacić, a dany sprzedawca zgadza się przyjąć w okolicznościach towarzyszących przeprowadzonej transakcji. Z drugiej strony, koszt odnosi się do

²³³ *Ibidem*, s. 67 i nast.

²³⁴ *Appraisal Institute The Appraisal of Real Estate*, Appraisal Institute, Chicago 2001, (dalej jako instytut wyceny).

²³⁵ De Soto, *The Mystery of Capital. Basic Books*, New York 2000, s. 23 i nast.

ilości pieniędzy wydanych na prace budowlane. Odnosi się raczej do produkcji niż do wymiany pomiędzy stronami. Powiązane z tym jest pojęcie wartości.

Określając wartość nieruchomości, należy odnosić się do szacunkowej oceny wartości pieniężnej gruntu i nieruchomości o innym charakterze. Istnieją różne pojęcia wartości, takie jak wartość użytkowa, wartość inwestycji i wartość sprzedaży pod przymusem, jednak najważniejszym dla osób dokonujących wyceny jest pojęcie wartości wolnorynkowej²³⁶. Instytut Wyceny Nieruchomości definiuje wartość rynkową jako szacunkową kwotę, za którą zainteresowany nabywca powinien zakupić daną nieruchomość od właściciela zainteresowanego sprzedażą na przyjętych warunkach rynkowych, podjąwszy odpowiednie wysiłki w celu znalezienia najlepszego nabywcy, gdzie każda ze stron posiada niezbędną wiedzę oraz działa rozważnie i bez przymusu.

Podstawą większości prac związanych z dokonaniem wyceny jest określenie wartości wolnorynkowej gruntu i nieruchomości. Wartość ta zostaje wyceniona przez rzeczoznawców w oparciu o wartość szacunkową i może lub nie pokrywać się z ceną opartą na negocjacjach pomiędzy zainteresowanym nabywcą a sprzedawcą. Wartość wolnorynkowa służy jako podstawa do określenia innych wartości, tak jak dokonanie oceny wartości do celów podatkowych oraz do określenia wartości hipotecznych²³⁷.

Istnieje wiele metod stosowanych w szwedzkiej procedurze wyceny nieruchomości celem uzyskania wartości wolnorynkowej. Zaliczyć do nich można metodę porównawczą wyników sprzedaży, metodę kapitalizacji dochodu oraz metodę kosztową. Metoda porównawcza służąca do określenia wartości wolnorynkowej nieruchomości opiera się na założeniu, że nie istnieją, chociaż mogą być do siebie podobne, dwie identyczne nieruchomości. Mając na celu określenie wartości badanej nieruchomości, metoda zaleca wybór podobnych lub dających się ze sobą porównać nieruchomości w tej samej lokalizacji, które niedawno sprzedano na wolnym rynku, oraz skorygowanie wartości ze względu na cechy różniące badaną nieruchomość od porównywanych z nią nieruchomości, tak aby uzyskać wartości tej nieruchomości²³⁸. Konieczność dokonania korekty wynika z różnic, takich jak lokalizacja, tytuły prawne i fizyczna charakterystyka. W większości przypadków wspomniane skorygowanie wiąże się z subiektywnością samego rzeczoznawcy majątkowego, w związku z czym musi on polegać w bardzo dużym stopniu na własnych umiejętnościach oraz doświadczeniu.

Inną metodą jest metoda kapitalizacji prostej, znana również jako metoda odzyskania zainwestowanego kapitału. Stosowana jest do określenia wartości nieruchomości

²³⁶ Riksskatteverket, *Taxes in Sweden*, 2003, s. 16 i nast.

²³⁷ Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), *Urban Infrastructure: Finance and management*, Paris 1991.

²³⁸ Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), *Taxes on immovable property*, Paris 1983.

poprzez zbadanie nieruchomości pod kątem inwestycji. Metoda ta ma na celu wskazanie inwestorowi, jak duży kapitał czy początkową inwestycję powinien zainwestować w nabycie nieruchomości tak, żeby móc czerpać z niej dochód lub czynsz przez dany okres czasu albo po wieczne czasy. W takiej sytuacji czynsz czerpany z nieruchomości jest znany, a zadaniem rzeczoznawcy majątkowego jest określenie wysokości kapitału, za który możliwe będzie nabycie nieruchomości i wygenerowanie znanego już czynszu²³⁹.

Metoda kapitalizacji prostej stosowana jest celem zmiany oczekiwań w zakresie dochodu z jednego roku w wartość oczekiwaną. Wartość kapitałowa nieruchomości poddanej wycenie jest ustalana w oparciu o następującą procedurę: pierwszym krokiem jest obliczenie początkowej stopy kapitalizacji z inwestycji w podobne nieruchomości poprzez podzielenie dochodu przez cenę. Następnie dokonuje się oszacowania dochodu operacyjnego netto (DON) poprzez odjęcie kosztów eksploatacyjnych i konserwacji oraz podatku od nieruchomości od czynszu, co pozwala na ustalenie dochodu operacyjnego netto. Po dokonaniu tego oszacowania dochód operacyjny netto uzyskany z badanej nieruchomości zostaje podzielony przez stopę kapitalizacji uzyskaną z porównywalnych nieruchomości, prowadząc do ustalenia wartości rynkowej nieruchomości będącej przedmiotem wyceny²⁴⁰.

Metoda zdyskontowanych przepływów pieniężnych jest również przykładem podejścia inwestycyjnego do wyceny nieruchomości. Opiera się na koncepcji, że wartość jest tworzona poprzez oczekiwanie na korzyści, które będzie można czerpać w przyszłości. Procedura wiąże się z prognozą przepływów pieniężnych pochodzących z czynszu w danym okresie czasu, powiedzmy pięciu czy dziesięciu lat, przy uwzględnieniu inflacji i odliczeniu kosztów eksploatacyjnych i konserwacji, jak i podatków od nieruchomości w prognozowanym okresie. Uzyskane w ten sposób wartości są następnie zdyskontowane odpowiednią stopą dyskontową²⁴¹. Następnie czynsz za okres po wydzierżawieniu jest również oszacowany i skapitalizowany i zdyskontowany do wartości bieżącej. Wartości dla okresu prognozowanego oraz rezydualnego są sumowane celem uzyskania wartości rynkowej.

Podejście kosztowe do wyceny traktowane jest też jako zestaw procedur, w oparciu o które wskazana jest wartość udziału we własności wpisanej do księgi wieczystej (nieruchomość posiadana na własność bez żadnych ograniczeń) poprzez oszacowanie bieżących kosztów odtworzenia lub zastąpienia istniejącej struktury plus wszelki zysk przedsiębiorcy lub motywacja do przedsięwzięcia. Następnie koszt amortyzacji jest odliczony w celu odzwierciedlenia stanu nieruchomości. Do powyższego dodana

²³⁹ E. Stiglitz, J. Drifill, *Economics*, London 2000, s. 17 i nast.

²⁴⁰ Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), *Taxes on immovable...*

²⁴¹ Regeringskansliet, *Local Government Finance*, 2003.

jest wolnorynkowa wartość kapitałowa gruntu oraz innych prac terenowych. Podejście kosztowe do wyceny zakłada, że koszt będzie równy wartości.

Na składniki kosztów składają się koszty bezpośrednie i pośrednie. Te bezpośrednie obejmują koszt robocizny, materiałów budowlanych oraz wyposażenia, natomiast do przykładów kosztów pośrednich zaliczamy opłaty w zakresie doradztwa zawodowego oraz koszty administracyjne i marketingowe. Ta metoda uwzględnia też amortyzację definiowaną jako różnicę pomiędzy wartością rynkową ulepszenia wprowadzonego na gruncie, a kosztem jego odtworzenia lub zastąpienia. Zazwyczaj spowodowana jest ona następującymi czynnikami:

- 1) fizyczna utrata przydatności, również określana jako zużycie. Jest ona wynikiem normalnego codziennego wykorzystywania nieruchomości;
- 2) funkcjonalna utrata przydatności wynika z wad materiałów budowlanych zastosowanych w projekcie architektonicznym, co prowadzi do ograniczenia w zakresie funkcjonalności budynku;
- 3) zewnętrzne wpływy spowodowane czynnikami leżącymi poza możliwością ich kontroli lub uniknięcia, takie jak niesprzyjające warunki rynkowe i zagrożenia naturalne²⁴².

Metoda kosztowa zazwyczaj jest wykorzystywana do wyceny nieruchomości, które normalnie nie są wystawiane na sprzedaż, tak jak szpitale czy miejsca kultu religijnego. Metodę tę wykorzystuje się ponadto w wycenie na cele ubezpieczeniowe, gdzie w przeważającej mierze obiekt ma zastąpić budynek w przypadku jego zniszczenia w pożarze lub w wyniku innej katastrofy naturalnej bądź spowodowanej działalnością człowieka²⁴³.

Celem każdego ustalenia wysokości opodatkowania od nieruchomości jest określenie kwoty, którą należy uiścić jako podatek z tytułu nieruchomości. Szwedzka procedura wymiaru podatku katastralnego składa się z trzyczęściowego podejścia. Pierwsze podejście wiąże się z określeniem wolnorynkowej wartości kapitałowej lub wolnorynkowej wartości czynszowej nieruchomości lub podstawy opodatkowania przy wykorzystaniu jednej z dwóch metod przedstawionych powyżej. Następnie wartość jest ustalana w oparciu o wolnorynkową cenę nieruchomości, rozumiana jako wartość nieruchomości zgodnie z rejestrem wszystkich nieruchomości wraz z ich wyceną podatkową w zakresie opodatkowania *ad valorem*. Może ona być wyższa lub niższa od wartości rynkowej lub można ją ustalić na podstawie współczynnika wyceny, który jest procentem wartości rynkowej. Podatek *ad valorem* zależny jest od wartości nieruchomości, która od czasu do czasu ulega zmianie.

²⁴² E. Stiglitz, J. Drifill, *Economics...*, s. 17 i nast.

²⁴³ Regeringskansliet, *Local Government Finance*, 2003.

Kolejny krok obejmuje przeprowadzenie niezbędnych skorygowań do wartości wyceny w zależności od przepisów ustawowych, natomiast ostatni etap polega na zastosowaniu stawki podatkowej zatwierdzonej przez organy prawa celem ustalenia stawki lub podatku od nieruchomości, który podatnik będzie musiał zapłacić. Wycena do celów podatkowych przedstawiana jest jako wycena ustawowa, ponieważ obliczenie podatku dokonywane jest w oparciu o regulacje, zazwyczaj uchwalane przez władze ustawodawcze.

Różne metody opisane powyżej najczęściej wykorzystywane są do określenia wartości wolnorynkowej celem wyceny wartości na potrzeby ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości. Jednak wybór właściwej metody wyceny zależy od rodzaju nieruchomości, a także celów fiskalnych, na podstawie których wprowadzono podatek od nieruchomości. Dążąc do ustalenia należnego podatku, ocena wartości może być oparta na wartości czynszowej lub kapitałowej nieruchomości²⁴⁴.

Jeżeli wycena wartości miałyby się opierać na wartości czynszu, wtedy łatwo dostępną metodą powinna być metoda porównawcza, z uwagi na to, że inne metody wyceny najczęściej dostarczają dane w zakresie sumy kapitału, a nie rocznej wartości lub wartości czynszu. Tam gdzie nieruchomość zajmuje właściciel, czynsze pobierane z porównywalnych nieruchomości byłyby wykorzystane celem wyceny czynszu dla danej nieruchomości wraz z koniecznymi skorygowaniami czynszu²⁴⁵.

W przypadku, kiedy celem dokonania wyceny jest po prostu uzyskanie informacji odnośnie do wartości nieruchomości na potrzeby ustawowe, takie jak opodatkowanie, a wycena wartości dokonywana jest na podstawie wartości kapitałowych, wtedy można zastosować podejście porównawcze, metodę kapitalizacji prostej, zdyskontowanych przepływów pieniężnych lub metodę kosztową. Jeżeli nieruchomość zajmuje właściciel i nie są generowane żadne dochody na rzecz właściciela gruntu oraz istnieje wiele porównywalnych transakcji sprzedaży, wtedy metodą wyceny, którą należy zastosować, jest metoda porównawcza.

Jeżeli natomiast nieruchomość jest wykorzystywana do celów inwestycyjnych w taki sposób, że istnieje aktywny rynek najmu zarówno w zakresie nieruchomości mieszkalnych, jak i komercyjnych, wtedy najlepszym sposobem, aby uzyskać wartość wolnorynkową, jest przyjęcie albo metody kapitalizacji prostej albo zdyskontowanych przepływów pieniężnych²⁴⁶.

²⁴⁴ M. Harrison, T. Smith, J. Davies, *An Introductory Economics*, London 1992, s. 34 i nast.

²⁴⁵ Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), *Taxes on...*

²⁴⁶ S. Lundstrom, *Real Estate in Urban Context*, 2003, (fragment wykładu), s. 15 i nast.

Jednak w przypadku braku aktywnej sprzedaży lub rynku inwestycji w nieruchomości, wtedy mając na celu uzyskanie wartości wolnorynkowej można by przyjąć metodę kosztową, albowiem służy ona zrównoważeniu kosztów z wartością²⁴⁷.

Dyskurs na temat podstawy opodatkowania często obraca się wokół kwestii, czy podstawą powinien być grunt czy też wprowadzone na nim ulepszenia. Głównymi czynnikami wpływającymi na podstawę opodatkowania są łączna wartość nieruchomości, wartość miejsca i poprawa standardu. Istotną kwestią w przypadku sytuacji Szwecji, jeżeli chodzi o generowanie dochodów jest pytanie, czy podstawa opodatkowania powinna zostać przeniesiona z łącznej wartości nieruchomości na opodatkowanie albo wartości danego miejsca, albo wprowadzonych na nim ulepszeń, co odnosi się do ulepszeń w zakresie budynków²⁴⁸.

Podstawa opodatkowania, w stosunku do której stosuje się stopę podatkową, jest zazwyczaj zróżnicowana pomiędzy różnymi krajami. Typowo istnieją cztery alternatywy w zakresie opodatkowania nieruchomości, a mianowicie opodatkowanie gruntu, budynku lub łącznie gruntu i budynku, które zbiorowo nazywa się nieruchomością. Cele, dla których opodatkowuje się albo grunt, albo budynek, albo całą nieruchomość, mogą być zróżnicowane²⁴⁹.

Opodatkowanie gruntu zależy w dużej mierze od tego, czy mamy do czynienia z obszarem miejskim czy wiejskim. W przypadku obszaru miejskiego, wartość takich gruntów ma tendencję do szybkiego wzrostu, co jest spowodowane rozwojem infrastruktury zapewnianym przez rząd oraz nadmiernym popytem w stosunku do podaży²⁵⁰. Podatek nałożony na łączną wartość nieruchomości, tj. obejmującą grunt i zabudowania, generuje z konieczności wyższy dochód niż podatek nałożony tylko na wartość gruntu lub wartość ulepszeń przy założeniu, że stawka podatkowa byłaby taka sama. Opodatkowanie całości nieruchomości ponadto spełnia kryteria określone w definicji nieruchomości jako gruntu wraz ze znajdującym się na nim budynkiem²⁵¹.

W Szwecji podatki od nieruchomości nakładane są na wycenioną wartość łącznej nieruchomości określoną jako 75% wartości rynkowej wycenionej dwa lata wcześniej. W tym przypadku podstawa opodatkowania obejmuje zarówno grunt, jak i ulepszenia na nim wprowadzone, a podatek jest uiszczany przez właściciela nieruchomości.

Poprawa standardu odnosi się do wzrostu wartości gruntu w wyniku zapewnienia infrastruktury lub wprowadzenia innych usług, takich jak drogi, oświetlenie uliczne czy służbę policyjną. Podatek od nieruchomości w Szwecji nie zawsze zapewnia środki na

²⁴⁷ B.C. Ellis, *Nordic Countries Office Properties*, 2003, s. 45 i nast.

²⁴⁸ B.H. Dunkenley, *Land Policy, Issues and Opportunities*, New York 1983, s. 123 i nast.

²⁴⁹ *Ibidem*, s. 123 i nast.

²⁵⁰ *Ibidem*, s. 124 i nast.

²⁵¹ Lantmateriverket, *Swedish and Cadastral Legislation*, KTH Hogskoletryckeriet, Stockholm, 1998.

finansowanie inwestycji lub odzyskanie kosztów inwestycji. Czasami organy podatkowe uznają za konieczne wprowadzenie dodatkowej, jednorazowej opłaty w przypadku konkretnych projektów, co zazwyczaj traktowane jest jako osobna lub dodatkowa opłata obok normalnego podatku od nieruchomości²⁵².

Stawki podatkowe od wycenionej wartości są stosunkowo niskie i nie są w stanie pokryć dużych publicznych inwestycji. W takiej sytuacji podstawą opodatkowania jest wzrost wartości gruntu lub łącznej wartości przed rozpoczęciem inwestycji oraz wartość inwestycji po poniesionych wydatkach. niesprawiedliwe byłoby jednak, w stosunku do właścicieli nieruchomości, założenie, że zwiększenie wartości nieruchomości jest wynikiem publicznych inwestycji, ponieważ działania właścicieli gruntów w zakresie ich nieruchomości, takie jak okresowe naprawy i prace konserwacyjne również powodują wzrost wartości. Jednak uznaje się, że poprawa standardu lokalizacji w wyniku publicznych inwestycji na jej obszarze w większym stopniu wpływa na wartości nieruchomości niż ulepszenia wprowadzone w zakresie poszczególnych cech danej nieruchomości. Stawka podatkowa na poziomie od 50% do 75% podatku od wyższej wartości nieruchomości w wyniku poprawy standardu, jest uznawana jako odpowiednia²⁵³.

Alternatywnie można postawić pytanie, czy jeżeli działania publiczne prowadzą do spadku wartości gruntów, to czy lokalne władze nie powinny uiścić rekompensaty dla właścicieli gruntów? Jednak odpowiedź na to pytanie zawiera się w samym fakcie, który mówi, że działalność prowadząca do spadku wartości gruntów powoduje, iż mieszkańcy płacą mniejsze roczne podatki od nieruchomości, ponieważ powyższa sytuacja przyczynia się do niższej wartości nieruchomości poddawanych wycenie.

Jeżeli podatek od wzrostu wartości nieruchomości w wyniku poprawy standardu ma być skuteczny, oznacza to, że musi być stosowany na konkretnym obszarze lub konkretnej lokalizacji. W Szwecji najbardziej skuteczne jest to dzięki uprawnieniom lokalnych organów. W takim przypadku samorząd lokalny może uzasadnić pobór podatku od większej wartości nieruchomości w wyniku poprawy warunków, ponieważ z lokalnej inwestycji, która prowadzi do wzrostu wartości nieruchomości, należy ściągnąć wyższe podatki, tak aby móc przedsięwziąć kolejne inwestycje w danej lokalizacji.

Warto zauważyć, że nie jest łatwo zidentyfikować wszystkie nieruchomości, na które ma wpływ wartość poprawy warunków. Dla przykładu, niektóre obszary mogą zostać objęte podatkiem od większej wartości nieruchomości w wyniku poprawy jedynie ze

²⁵² *Ibidem*.

²⁵³ Lantmateriverket, *Swedish and Cadastral...*, s. 125 i nast. Badania przeprowadzone na temat opłat podatkowych z tytułu większej wartości nieruchomości spowodowanej poprawą warunków w Ameryce Łacińskiej ujawniły problemy związane z określeniem obszaru, który czerpie korzyści z publicznych inwestycji, ustaleniem całokształtu poprawy oraz jak rozdzielić podatek pomiędzy nieruchomości, które na takiej poprawie skorzystały. Zob. J. Macon, M. Manon, *Betterment levies in Latin America*, Washington, 1975, s. 245 i nast.

względu na to, że taka inwestycja jak droga przebiega obok ich nieruchomości, chociaż wartość takich nieruchomości może wzrosnąć tylko w niewielkim stopniu. W przeciwnieństwie do tego efekt inwestycji może przelać się na inne nieruchomości, które doświadczą wzrostu wartości, jednak będą wykluczone z listy nieruchomości, które skorzystały na inwestycji, ponieważ element infrastruktury, jakim jest droga, nie przebiega obok ich nieruchomości²⁵⁴.

Kolejnym problemem jest to, że wartości nieruchomości muszą być znane bezpośrednio przed rozpoczęciem inwestycji i zaraz po jej zakończeniu. Mogłoby to spowodować bardzo wysoki koszt wyceny. Modelem, który stanowi pewne antidotum i w zmodyfikowanej formie jest stosowany w Szwecji, jest tutaj model kalifornijski, który oblicza wartość wolnorynkową dla celów wyceny w oparciu o wartość nieruchomości w dniu jej nabycia lub wybudowania. Wraz z upływem lat wyceniona wartość nieruchomości nie może ulec zwiększeniu o więcej niż 2% rocznie, a maksymalna stawka podatkowa jest również ustalona na poziomie 1%. Jednak w momencie, kiedy nieruchomość jest sprzedana, poddana jest ponownej wycenie dla nowego nabywcy zgodnie z bieżącą wartością wolnorynkową tylko na ten konkretny rok. O ile nabywca zachowuje prawo własności, nieruchomość nie jest ponownie wyceniana, a jedynie korygowana o 2% w skali roku.

Główną zaletą tego modelu jest to, że właściciele nieruchomości, którzy nabywają podobne nieruchomości w tym samym czasie, płacą podobne podatki. Ponadto z uwagi na to, że wartość nabycia, stopa wzrostu i stopa podatkowa są stałe, lokalne władze mogą z całą pewnością obliczyć wpływy budżetowe, jakie uzyskają na dany okres. Dlatego też łatwiej jest ocenić, w jaki sposób dany projekt może zostać sfinansowany²⁵⁵.

Główną wadą jest natomiast to, iż podobne nieruchomości w obrębie tej samej lokalizacji płacą różne podatki za te same usługi w związku z różnymi datami nabycia nieruchomości. Dodatkowo istnieje duże prawdopodobieństwo, iż niniejszy model doprowadzi do zmniejszonych wpływów dla władz lokalnych, ponieważ wyceniona wartość będzie zależała od wartości rynkowych, które są już nieaktualne. Ponadto, skoro stopa indeksacji jest stała, oznacza to, że nie ma możliwości na wprowadzenie skorygowania w związku z wahaniami, jeżeli stopa inflacji okaże się wyższa niż stawka indeksacji.

Do pewnego stopnia istnieje podobieństwo pomiędzy modelem kalifornijskim a szwedzkim w tym sensie, że w obu przypadkach wartość wyceniona nie jest bieżącą dominującą wartością wolnorynkową. Podczas gdy w Szwecji zastosowanie ma wartość wolnorynkowa w wysokości 75% wartości sprzed dwóch lat, data wyceny może być

²⁵⁴ *Ibidem*, s. 245 i nast.

²⁵⁵ International Association of Assessing Officers, *Standard on Property tax policy*, Chicago 1997.

dłuższa w modelu kalifornijskim, ponieważ wartość wolnorynkowa jest odroczonej do daty nabycia²⁵⁶.

Należy zauważyć, że punktem wyjściowym w określeniu podatku od nieruchomości, który będzie musiał zapłacić właściciel nieruchomości, jest obliczenie wartości wolnorynkowej nieruchomości. Jednak czynnikiem decydującym, mającym wpływ na określenie wartości rynkowej, są czynsze regulowane dla nieruchomości mieszkalnych. Prowadzi to do sytuacji, w której umowy czynszowe odbiegają od warunków rynkowych. Paradoksalnie efektem tego jest tworzenie niższych ocen wartości oraz w konsekwencji zmniejszenie wpływów budżetowych.

Pewnym rozwiązaniem powinna być bezpośrednia relacja pomiędzy metodą porównawczą a metodą kapitalizacji dochodu w tym sensie, że wartość nieruchomości właśnie sprzedanej powinna być równa wartości skapitalizowanego czynszu uzyskiwanego z takiej nieruchomości przy odpowiedniej stopie kapitalizacji²⁵⁷.

Obserwacje poczynione na podstawie określenia kwoty najmu i ceny na rynku nieruchomości sugerują, że czynsze i ceny wynikające z transakcji handlowych są cenami realistycznymi, ponieważ są uzyskiwane poprzez bezpośrednią zależność pomiędzy popytem a podażą. Dlatego też w przypadku nieruchomości komercyjnych wolnorynkowa wartość podstawy opodatkowania powinna wytworzyć taką samą lub zbliżoną wartość, jeżeli czynsz jest kapitalizowany metodą dochodową lub dochodzi do bezpośredniej sprzedaży na wolnym rynku. Organy podatkowe mogą się spodziewać, że pobiorą mniej więcej taką samą kwotę wpływów, albowiem wartość podstawy opodatkowania nie różni się w znaczącym stopniu przy różnych metodach wyceny, co w takim przypadku nie powinno prowadzić do dużego spadku wpływów w wyniku zastosowanej metody wyceny²⁵⁸.

Jednak w przypadku nieruchomości mieszkalnych, z uwagi na istnienie regulowanych czynszów, mamy do czynienia z inną sytuacją. W Szwecji istnieje 1 600 000 czynszowych lokali mieszkalnych, z których 860 000 znajduje się w posiadaniu przedsiębiorstw budownictwa komunalnego, natomiast 710 000 w posiadaniu przedsiębiorstw prywatnych i osób indywidualnych²⁵⁹. Ustawa o negocjacji czynszu z 1978 r., która uchylila ustawę o kontroli czynszu z 1948 r., pozwala zrzeszeniom najemców na negocjowanie wysokości czynszu z wynajmującymi na podstawie elementu określanego jako zasada kosztu własnego. Oznacza to, że przedsiębiorstwa mieszkalnictwa komunalnego powinny działać bez czerpania zysków lub procentów i w takiej sytuacji kwoty czynszu mają tylko pokryć roczne wydatki tych przedsiębiorstw. Wspomniana zasada rozciąga

²⁵⁶ A. Sundquist, *Real Property Assessment in Sweden*, 2003, s. 156 i nast.

²⁵⁷ Riksskatteverket, *Taxes in Sweden*, 2003.

²⁵⁸ *Ibidem*.

²⁵⁹ Lantmateriverket, *Swedish and Cadastral Legislation*, KTH Hogskoletryckeriet, Stockholm, 1998.

się na sektor prywatny, albowiem czynsze tam pobierane muszą być zbliżone do czynszów lokali mieszkalnych przedsiębiorstw mieszkalnictwa komunalnego.

Metoda porównawcza i metoda kapitalizacji prostej mogłyby być najbardziej właściwymi metodami w zakresie ustalenia wartości kapitałowej, ponieważ większość mieszkań wykorzystywana jest do celów inwestycyjnych. Jednak regulowany charakter kwot najmu może oznaczać, że wartość skapitalizowanego czynszu, który podlega regulacji, byłaby niższa od wartości rynkowej na rynku uwolnionym od regulacji. Prowadzi to do niższych wpływów z mieszkań, co wynika z regulowanej struktury czynszu, a także przyjętej metody wyceny. W świetle uregulowanego charakteru rynku mieszkań czynszowych, w celu ustalenia wartości wolnorynkowej, która nie jest subsydiowana, za odpowiednią uznaje się metodę kosztową, z tego względu, że nie jest zależna od kwot najmu. Zatem celem ustalenia wartości kapitałowej metoda kosztowa mogłaby zostać wykorzystana do wyceny nieruchomości mieszkalnych, ponieważ w ramach obecnego systemu regulacji czynszu kwoty najmu nie są całkowicie uzależnione od lokalizacji, co jest kluczowym czynnikiem w zakresie wyboru czynszu danej nieruchomości, ale raczej od wieku i stanu lokalu, powodując zakłócenie wartości kapitałowych. Jednak trzeba zauważyć, że na koszt budowy lokalizacja nie ma wpływu i kiedy przyjmuje się metodę kosztową, takie zróżnicowanie lokalizacji nie zakłóca wartości rynkowych.

Połączenie kontroli czynszu z mieszkaniami subsydiowanymi było częścią polityki w celu zapewnienia osobom o niskim dochodzie dostępu do mieszkań w centralnej części Sztokholmu oraz w celu uniknięcia segregacji pomiędzy biednymi i bogatymi²⁶⁰. Jednak praktyki udzielania dotacji przedsiębiorstwom mieszkalnictwa komunalnego na budowę domów nie dało się utrzymać. Obecnie sytuacja przedstawia się tak, że chociaż dotacje zostały zlikwidowane, nadal istnieje regulacja czynszów.

Zatem teraz koszty budowy bloków mieszkaniowych odzwierciedlają faktyczny koszt rynkowy, natomiast kwoty najmu i ceny sprzedaży wynikające z kapitalizacji czynszu nadal pozostają w tyle za wartością wolnorynkową mieszkań. W takiej sytuacji przyjęcie metody kosztowej do wyceny dałoby ocenę wartości bardziej zbliżoną do wartości obecnych na „wolnym” rynku. Nawet jeżeli zasady wyceny normalnie nie zalecają stosowania metody kosztowej, tam gdzie istnieje aktywny rynek inwestycyjny, w tych warunkach kontrole czynszu uniemożliwiają spełnienie przyświecającego temu celu. Oprócz tego głównym zadaniem opodatkowania nieruchomości jest generowanie wpływów budżetowych i dlatego podejścia porównawcze i dochodowe mają mniejsze

²⁶⁰ R. Andersson, B. Soderberg, *Deregulation of the Swedish Rental Market for Housing. Why and How?*, Stockholm 2002, s. 167.

znaczenie, kiedy można udowodnić, że metoda kosztowa jest w stanie przynieść więcej wpływów z lokali mieszkaniowych²⁶¹.

Dwa elementy zawarte w metodzie kosztowej to cena gruntu i koszt wybudowania budynku. Wartości kapitałowe tych zmiennych można ustalić bez korzystania z czynszu. Wartości gruntu można uzyskać z porównywalnych sprzedaży na rynku, natomiast całkowity koszt budowy wynika z kosztu materiałów, robocizny i innych pośrednich kosztów. Suma ceny gruntu i kosztów budowy tworzy wartość wolnorynkową, w oparciu o którą można uzyskać wartość bazową. Stawka podatkowa jest stosowana w celu uzyskania należnego podatku z tytułu nieruchomości. Zaletą metody kosztowej jest to, że jest stosunkowo łatwiejsza i nie wymaga rozległej technicznej ekspertyzy. Jako taka może być przeprowadzona przez pracowników średniego szczebla posiadających minimalne szkolenie.

Ważną kwestią w ramach szwedzkiego systemu wyceny nieruchomości jest ustalenie, jaką metodę należy przyjąć, aby określić wartość wolnorynkową potrzebną do oceny wartości mieszkań znajdujących się w posiadaniu najemców do celów podatkowych. W tej sytuacji, ponieważ mieszkania będące w posiadaniu najemców sprzedawane są na zasadzie prawa do nieograniczonej własności po ich wolnorynkowej wartości kapitałowej, metoda porównawcza jest idealna do ustalenia wartości rynkowej do celów dokonania oceny wartości²⁶². W przypadku domów jednorodzinnych zajmowanych przez właścicieli, skoro nieruchomości te nie są zależne od czynszu, wartość podstawy opodatkowania może zostać ustalona poprzez wartości sprzedaży przy zastosowaniu metody porównawczej.

Powyższa analiza wskazuje na trzy kategorie relacji w obrębie rynku nieruchomości mieszkaniowych. Pierwsza sytuacja polega na tym, że tam, gdzie budynki są lokalami mieszkaniowymi, a czynsze podlegają regulacji, metoda kosztowa wydaje się dostarczać wyższą wolnorynkową wartość kapitałową do celów oceny wartości nieruchomości niż metoda kapitalizacji prostej. W drugim przypadku, kiedy mieszkania znajdują się w posiadaniu najemców, maksymalne wpływy powinno się uzyskać, wykorzystując do określenia wartości wolnorynkowej podejście porównawcze. Trzeci przypadek odnosi się do sytuacji, w której nieruchomość jednorodzinna jest zajmowana przez właścicieli. W tym przypadku, również z tego powodu, że wartości kapitałowe nie są zależne od czynszu, podejście porównawcze do ustalenia wartości wolnorynkowej powinno przynieść większe wpływy.

Specyficzny charakter szwedzkiego rynku nieruchomości wiąże się z tym, że różne opcje generowania wpływów mają zastosowanie w różnych sytuacjach. Z tego względu

²⁶¹ *Ibidem*.

²⁶² B. Kjellson, *Computer Assisted Valuation in Sweden*, Stockholm 1994, s. 97 i nast.

ważne jest, aby organy podatkowe konsekwentnie oceniały mocne i słabe strony różnych sektorów nieruchomości. W obecnym kształcie właściwie nie ma wzrostu w zakresie wynajmowanych mieszkań i należałoby wypracować innowacyjne środki generowania wpływów z takich nieruchomości²⁶³.

Analiza kanonów opodatkowania uwydatnia znaczenie takich kryteriów jak: wygoda, pewność, koszt poboru i sprawiedliwość w odniesieniu do opodatkowania. W tym względzie zaobserwowano, że na kwestie posiadające największe znaczenie dla jakiegokolwiek podatku lokalnego składały się: brak mobilności, przejrzystość podstawy opodatkowania, maksymalizacja wpływów, korzyści na poziomie lokalnym oraz uproszczenie procedur administracyjnych.

W Szwecji istotne są również funkcje spełniane przez gminy. Obejmują one zapewnienie edukacji, opieki nad osobami starszymi i niepełnosprawnymi oraz świadczenie usług dostarczania wody i oczyszczania ścieków. Ponadto głównym źródłem finansowym dla szwedzkich gmin było połączenie opłat użytkowników oraz lokalnych podatków dochodowych, a także środki pochodzące z dotacji. W przeciwieństwie do większości innych krajów, w których podatek od nieruchomości pobierany jest przez władze lokalne i przez nich wykorzystywany, w Szwecji sytuacja jest inna, ponieważ podatek od nieruchomości stanowi część wpływów państwowych²⁶⁴.

Ponadto, analizując mechanizmy podatku od nieruchomości w Szwecji, a także procedury wymiaru podatku, należy stwierdzić, że istnieją dwie główne procedury określenia wymiaru podatku, a mianowicie ogólne ustalenie oraz specjalne ustalenie wymiaru. Stawka podatkowa dla domów jedno- i dwurodzinnych, a także dla budynków komercyjnych wynosi 1% oceny wartości, podczas gdy dla lokali mieszkaniowych jest to 0.5% oceny wartości²⁶⁵.

Reasumując, istnieją cztery główne propozycje ustalenia podstawy opodatkowania, mianowicie dla gruntu, budynku, gruntu i budynku (łączna nieruchomość) oraz w przypadku tzw. poprawy standardu. Ponadto istnieją cztery tradycyjne metody wyceny wolnorynkowej wartości, do których należą: metoda porównawcza, metoda kapitalizacji prostej, metoda zdyskontowanych przepływów pieniężnych i metoda kosztowa. Dodatkowo stwierdzono, że alternatywne podejście, tj. według metody kalifornijskiej, polega na wycenie wartości nie w oparciu o bieżącą wartość wolnorynkową, ale raczej o wartość aktualną w momencie nabycia lub wybudowania nowego budynku²⁶⁶.

²⁶³ A. Sundquist, *The use of tax...*, s. 54 i nast.

²⁶⁴ Swedish Government Offices Article, *Municipalities and County Councils in Sweden*, No. 98.057, 2003.

²⁶⁵ I. Vlassenko, *Land and Property Taxation: Development, Evaluation and Perspectives*, Stockholm 2001, s. 256 i nast.

²⁶⁶ International Association of Assessing Officers, *Standard on Property tax policy*, Chicago 1997, s. 41.

Słuszna wydaje się propozycja, aby lokalnym władzom nadać uprawnienia do nakładania jednorazowego podatku z tytułu poprawy standardu od właścicieli nieruchomości celem sfinansowania najbliższych i niecierpiących zwłoki projektów infrastrukturalnych, ponieważ podatek od nieruchomości jest dochodem niewystarczającym. W przypadku Szwecji, gdzie od gmin wymaga się zbilansowania budżetu, podatek od poprawy standardu może umożliwić lokalnym samorządom odzyskanie kosztów inwestycji. W takiej sytuacji podatek od nieruchomości w roku, w którym nie dokonano poprawy standardu nieruchomości, mógłby zostać znacznie zredukowany, natomiast byłby wyższy po dokonaniu inwestycji polegającej na poprawie standardu nieruchomości. Ponadto, ponieważ podatek od nieruchomości jest obecnie podatkiem państwowym, pobór i wykorzystanie podatku od poprawy standardu powinno być przekazane gminom, jako że znajdują się one w naturalnym położeniu z uwagi na ich lokalną wiedzę pozwalającą na rozpoznanie nieruchomości, które zyskały na świadczonych usługach publicznych²⁶⁷. Natomiast na pytanie, czy podatek od nieruchomości powinien nadal być podatkiem państwowym czy też lokalnym, nie można dać jednoznacznej odpowiedzi. Uznaje się, że zarówno organy centralne, jak i lokalne mają ważne role do spełnienia we wdrożeniu programu pomocy społecznej. W obecnym kształcie państwo wnosi wkład do budżetów samorządów lokalnych i jeżeli podatek miałby powrócić do władz lokalnych, państwo może zmniejszyć swój wkład finansowy na rzecz samorządów. Oznacza to, że skutki przeniesienia podatku od nieruchomości na szczebel władz lokalnych mogą nie być wcale odczuwalne²⁶⁸.

4. Regulacja prawna podatku katastralnego w Republice Włoskiej

4.1. Reforma prawa podatkowego z I połowy XX wieku

Niezbędna w zrozumieniu włoskiego systemu opodatkowania nieruchomości jest pewna znajomość założeń reformy opodatkowania majątku, jaka została przeprowadzona w I połowie XX wieku. Tradycja włoskiego podatku katastralnego ma bowiem swoje zakorzenienie w przyjętych wówczas regulacjach prawnych. Dekretem Ministerstwa Finansów (29 lipca 1919 r. nr 7532)²⁶⁹ wyznaczono komisję, której zadaniem

²⁶⁷ L.K. Miller, *Advantages and Disadvantages of Local Government Decentralization: Georgetown, Guyana* June 25 to 28, 2002 (seminarium).

²⁶⁸ J. Owens, G. Panella, *Local Government: An International Perspective*. Elsevier Science Publishers, Amsterdam 1991, s. 23 i nast.

²⁶⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów, Onorevole Tedesco, z 29.07.1919 r. powołujące Komisję do rozpatrzenia projektu ustawy w celu ustalenia nadzwyczajnego podatku majątkowego (*Decreto del Ministro delle Finanze, Onorevole Tedesco, del 29/07/1919 di nomina della Commissione per lo studio di un disegno di legge per determinare l'imposta straordinaria sul patrimonio*).

było przedstawienie organom wykonawczym planu ustanowienia nadzwyczajnego podatku od majątku. Jedyne ograniczenie, które wprowadzono, obejmowało zwolnienie z podatku mniejsze majątki. Podatek miał w większym stopniu obciążać majątki powstałe i powiększone na skutek wojny. W konsekwencji wypracowano rozwiązania oparte o dwa elementy: pierwszym z nich była przymusowa pożyczka, drugim natomiast – podatek od przyrostu majątku w czasie wojny.

Zgodnie z postanowieniami dotyczącymi proponowanej przymusowej pożyczki, wszyscy podatnicy posiadający majątek powyżej kwoty 20 000 lirów mieli subskrybować pożyczkę państwową. Pożyczki te rosły progresywnie, zgodnie z tym, jak rosła kwota majątku. 5% posiadanej sumy przydzielono majątkom o wartości 20 000 lirów, przy czym procent ten rósł aż do 40 od majątków, których wartość była równa lub przekraczała 100 000 lirów. W zamian za tę przymusową opłatę dawca miał otrzymać równowartość sumy w postaci wolnych od podatku obligacji oprocentowanych na poziomie 1% w skali roku, które podlegały wykupowi w przeciągu 70 lat, licząc od stycznia 1920 r. Bieżąca wartość oferowanych papierów wartościowych, przyjmując standardowe oprocentowanie w wysokości 5% jako podstawę, wynosiła jedną trzecią wartości nominalnej. Obciążenie podatkowe wynosiło więc około 67 lirów za każde 100 lirów, które zostało zapłacone. Jednak podatnik mógł dokonać wyboru: albo uiścić pełną kwotę wymierzonego podatku i otrzymać w zamian 1% certyfikaty, albo zapłacić jednokrotnie 66.66% wymiaru, bez obietnicy zwrotu. Niewątpliwie przymusowa pożyczka była tylko kwestią formy. W istocie plan zapewnił nadzwyczajny podatek od majątku równy dwóm trzecim deklarowanych stawek, przy czym podatnik, jeśli byłby ku temu skłonny, miał możliwość dobrowolnej subskrypcji pozostałej jednej trzeciej.

Druga część propozycji obejmowała wprowadzenie podatku od przyrostu wartości majątku powyżej 20 000 lirów, który nastąpił w czasie trwania wojny. Dla uproszczenia procedur administracyjnych, takie wzrosty majątku traktowano jako równe zyskom wojennym uzyskanym pomiędzy 1 sierpnia 1914 r. a 31 grudnia 1919 r. Proponowany podatek miał dotyczyć nie tylko zysków pochodzących z produkcji, handlu i działalności maklerskiej – dochody, które podlegały podatkowi z tytułu zysków wojennych – ale również zwiększonych dochodów uzyskanych z innych źródeł, takich jak wykonywany zawód, uprawa ziemi przez właściciela, itp., które nie podlegały podatkowi wojennemu. Tylko przyrost wykraczający poza średni dochód miał być traktowany jako podlegający opodatkowaniu i w żadnym przypadku nie można było opodatkować przyrostu wynoszącego mniej niż 20 000 lirów. Przewidziano szereg zwolnień z podatku oraz przedstawiono szczegółowe zasady w zakresie obliczania zysków wojennych. W odniesieniu do ostatecznie ustalonych przyrostów wartości majątku zastosowanie miała mieć ta sama

tabela stawek, tj. w przypadku nadzwyczajnego podatku od majątku od 5% do 40% dla wzrostu w przedziale od 20 000 do 100 000 000 lirów.

Obydwa podatki nie wykluczały się wzajemnie. Osoba, która zgromadziła majątek odpowiedniej wartości podczas wojny, podlegała zarówno podatkowi od majątku, jak i podatkowi od przyrostu majątku. Dzień 1 stycznia 1920 r. był datą uiszczenia należności z tytułu obu podatków, jednak przewidziano możliwość zapłaty w ratach. Pożyczkę przymusową można było spłacić w od 4 do 8 rat rocznych, przy czym było to regulowane proporcją, jaką stanowiła wartość nieruchomości w stosunku do całego majątku. W bardzo wyjątkowych przypadkach spłata mogła zostać rozłożona na 12 rat rocznych. Natomiast podatek od przyrostu majątku można było zapłacić w 3 rocznych ratach. W obu przypadkach wymagane były odsetki proste w wysokości 5% w skali roku. Stosunkowo krótki okres, w którym oba podatki zostały rozprowadzone, sprawił, iż przypominały one daninę majątkową.

Biorąc pod uwagę przedmiot badań, należy zwrócić uwagę, iż wprowadzono szereg metod celem zapewnienia kompletnej wyceny wartości majątku. Podatnicy musieli pod przysięgą zadeklarować cały majątek, a ponadto Departament Finansów miał prawo ustalić domniemaną wartość majątku na podstawie zewnętrznych informacji takich jak: kwota czynszu, liczba służących, posiadanej biżuterii, itd., a więc przy doborze szczegółowych kryteriów. Ustanowiono organy do urzędowej wyceny gruntów i budynków. Jednak elementem charakterystycznym planu była metoda, którą przyjęto celem zapewnienia kompletnej deklaracji certyfikatów na okaziciela. Stwarzało to ryzyko, że tego typu papiery wartościowe będą stanowiły poważną przeszkodę z uwagi na łatwość, z jaką można je było zataić. Zaproponowano, aby były one opodatkowane po najwyższej stawce, czyli 40%, niezależnie od majątku podatnika. Uważano, że w ten sposób wynaleziono metodę, która skłoni do przekształcenia tych papierów wartościowych w formę, którą można by zarejestrować. Gdyby dokonano takiego transferu, realizowaną stawką byłaby tylko stawka mająca zastosowanie do majątku rzeczywiście posiadanego, a zatem niższa niż 40%.

Proponowane zmiany spotkały się ze sprzeciwem społecznym, który oparty był zwłaszcza na obawie, że takie podatki wprowadzą zakłócenie w obrocie zbywalnymi papierami wartościowymi oraz trudności dla właścicieli gruntów i budynków, jeżeli byliby oni zmuszeni uciec się do wymuszonych sprzedaży. 40% podatek od certyfikatów na okaziciela, które miały pobierać organy je emitujące, również wywołał obawy, chociaż może nie miały one zbytniego uzasadnienia. Ponadto organy finansowe musiały zmierzyć się z trudnym problemem administrowania podatkiem od przyrostu majątku, który wiązał się z określeniem i weryfikacją dochodów deklarowanych przez osoby,

których nie obejmował podatek od zysków wojennych, zwłaszcza w pierwszych latach trwania wojny.

Z tych powodów zdecydowano się na rozbięcie proponowanego planu na cztery części. Dekretem z dnia 24 listopada 1919 r., nr 2168²⁷⁰ wprowadzono udzielenie dobrowolnej pożyczki na poziomie 5% po cenie 87,50 lira. Pożyczka ta okazała się trafnym rozwiązaniem, pozwalającym na wyraźne zwiększenie dochodów budżetowych. Podczas gdy pierwsza pożyczka, tzw. wojenna (1915 r. w wysokości 4,5%) przyniosła dochód państwu na poziomie 1 000 000 000 lirów, druga (1915 r., 4,5%) 1 145 900 000 lirów, trzecia pożyczka (1916 r. 5%) 3 018 100 000 lirów, czwarta (1917 r. 5%) 3 798 500 000 lirów, piąta (1918 r. 5%) 6 089 100 000 lirów, szоста pożyczka wniosła 20 000 000 000 lirów, a zatem więcej niż wszystkie pięć pożyczek łącznie.

Kolejnymi częściami proponowanego planu były: nadzwyczajny podatek od majątku, regulowany dekretem z dnia 24 listopada 1919 r., podatek od przyrostu majątku uzyskany w wyniku wojny, regulowany dekretem z dnia 24 listopada 1919 r. oraz nadzwyczajny podatek z tytułu dywidend, procentów lub premii płaconych od certyfikatów na okaziciela, regulowany dekretem z 24 listopada 1919 r. Drugie, trzecie i czwarte z powyższych postanowień zostało zastąpione nowymi dekrety z 22 kwietnia 1920 r.²⁷¹ Dekrety z 22 kwietnia 1919 r. wprowadziły ważne modyfikacje do tych z 24 listopada 1919 r. i w pewnej mierze stanowiły powrót do pierwotnego planu z września 1919 r.

Specyficznym rozwiązaniem był podatek od przyrostu wartości majątku. Uznawano, że przyrost wartości majątku stanowi dodatkowy dochód uzyskany przez przedsiębiorców. Podatek od przyrostu wartości majątku nie był więc niczym więcej niż dodatkowym podatkiem od nadmiernych dochodów, które już wcześniej podlegały opodatkowaniu z tytułu zysków wojennych. Tym samym, obliczając podatek, należało odliczyć od sumy nadmiernego dochodu, ustalonego już w procesie opodatkowania zysków wojennych, podatek oraz dodatkowy podatek, które zostały już zapłacone z tytułu zysków wojennych. Należało też odliczyć wszystkie inne podatki i publiczne obciążenia, których nie pobrano wcześniej, oraz kwoty, które podatnik wykaże, iż zostały wykorzystane na cele dobroczynne, korzyści społeczne, edukację i inne prace o charakterze publicznym. Pozostała część stanowiła przyrost majątku podlegający opodatkowaniu.

²⁷⁰ Dekret królewski – 2168 – z dnia 24 listopada 1919 r. o przebiegu emisji udzielonego kredytu Z R.D. NUMER 1300 z dnia 22 września 1918 roku (traktowało się go jako pożyczkę konieczną do przezwyciężenia oczekiwanych, skromnych, nowych przychodów podatkowych); (*REGIO DECRETO – 2168 – 24/11/1919 DA' CORSO ALLA EMISSIONE DEL PRESTITO AUTORIZZATO CON R.D. NUMERO 1300 DEL 22 SETTEMBRE 1918.*)

²⁷¹ Dekret królewski z dnia 22 kwietnia 1920 r., n. 496, dotyczący specjalnego podatku od dywidend, odsetek i premii od papierów wartościowych wyemitowanych przez spółkę (przedsiębiorstwo), prowincje, gminy i inne organizacje, (*Regio decreto 22 aprile 1920, n. 496, concernente l'imposta straordinaria sui dividendi, interessi e premi dei titoli emessi da Società, Provincie, Comuni ed altri Enti.*)

Pomimo że podatek od przyrostu majątku należało traktować systemowo jako dochodowy, było to świadczenie, w którym pojawiła się kwestia wyceny. W zasadzie dwa główne problemy, które wiążą się z opodatkowaniem majątku, to te wynikające z wyceny gruntów i budynków oraz dotyczące ustalenia własności certyfikatów na okaziciela. Jeżeli chodzi o grunt i budynki, ustalenie własności nie było rzeczą złożoną. Natomiast ogromna trudność pojawiała się w przypadku wyceny gruntów i budynków. Jeżeli nałożono by obowiązek na właścicieli gruntów i budynków złożenia deklaracji dotyczących wartości rynkowej ich nieruchomości, niezbędnym byłoby skontrolowanie tych deklaracji. Departament Finansów byłby zmuszony utworzyć system dokonywania szacunkowych wycen, a to musiałyby zająć zbyt wiele czasu, aby możliwe było przeprowadzenie wyceny szacunkowej gruntów i budynków. Z tych powodów dekret z 22 kwietnia 1920 r. rozróżniał wycenę nieostateczną i ostateczną. Pierwsza, którą należało przeprowadzić od razu, opierała się całkowicie na danych empirycznych. Wartość kapitałowa budynków uzyskiwana była w drodze pomnożenia przez stały współczynnik dochodu podlegającego opodatkowaniu. Na przeważającym obszarze Włoch, pomimo swojej prostoty, ta empiryczna metoda przyniosła wycenę wyraźnie poniżej prawdziwej wartości, zwłaszcza w przypadku gruntów. W istocie nie była to jednak metoda, która odnosiła się wprost do wartości nieruchomości, a oparta była na pewnym domniemaniu, iż podatnik uzyskujący wyższe dochody posiada co do zasady nieruchomość o większej wartości niż podatnik uzyskujący dochody niższe.

Przyjęte w powołanych wyżej dekretach rozwiązania nakładały też na podatnika obowiązek złożenia deklaracji dotyczącej nie tylko osobistych dochodów, ale i posiadanych nieruchomości. Inną kwestią jest, że podatnicy najczęściej nie składali tych deklaracji z własnej woli, lecz dopiero w wyniku interwencji władz skarbowych. Stąd też we włoskim ustawodawstwie (do dzisiaj zresztą) nie brakowało surowych środków służących do ukarania podatnika, który był winny uchybień lub składania wprowadzających w błąd deklaracji.

4.2. Zasadnicze elementy współczesnego systemu opodatkowania nieruchomości w Republice Włoskiej

Od 2012 r. IMU (*L'imposta municipale propria*)²⁷² zastąpił gminny podatek od nieruchomości (ICI²⁷³) w części dotyczącej nieruchomości. Podstawą obliczenia tego podatku jest wysokość podatku dochodowego od osób fizycznych (IRPEF)²⁷⁴ oraz wysokość odnoszących się do niego podatków regionalnych i gminnych, który jest naliczany w odniesieniu do dochodów z gruntów i nieruchomości nieoddanych w dzierżawę (wynajem), za wyjątkiem dochodu z nieruchomości mieszkalnych niewynajętych, znajdujących się w tej samej gminie co nieruchomość będąca głównym miejscem zamieszkania. Stawka procentowa IMU wynosi sumę podatku głównego IRPEF i podatków dodatkowych (gminnych i regionalnych) w wymiarze 50%.

²⁷² D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici; D. Lgs. 14 marzo 2011 n. 23 Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale; D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421; D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133 Ulteriori interventi correttivi di finanza pubblica per l'anno 1994; D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali; D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 Disposizioni in materia di soggetti e attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettere d), f), g), l), ee), della legge 7 marzo 2003, n. 38; Legge 27 dicembre 2006, n. 296 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007); D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività; D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento; D.L. 10 ottobre 2012 n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012; Legge 24 dicembre 2012, n. 228 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013); D.L. 8 aprile 2013, n. 35, convertito dalla legge 6 giugno 2013, n. 64 Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali; D.L. 21 maggio 2013, n. 54, convertito dalla legge 18 luglio 2013, n. 85 Interventi urgenti in tema di sospensione dell'imposta municipale propria, di rifinanziamento di ammortizzatori sociali in deroga, di proroga in materia di lavoro a tempo determinato presso le pubbliche amministrazioni e di eliminazione degli stipendi dei parlamentari membri del Governo; D. L. 31 agosto 2013, n. 102, convertito dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124 Disposizioni urgenti in materia di IMU, di altra fiscalità immobiliare, di sostegno alle politiche abitative e di finanza locale, nonché di cassa integrazione guadagni e di trattamenti pensionistici; D.L. 30 novembre 2013, n. 133, convertito dalla legge 29 gennaio 2014, n. 5 Disposizioni urgenti concernenti l'IMU, l'alienazione di immobili pubblici e la Banca d'Italia, Legge 27 dicembre 2013, n. 147 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2014); D.L. 28 marzo 2014, n. 47, convertito dalla legge 23 maggio 2014, n. 80 Misure urgenti per l'emergenza abitativa, per il mercato delle costruzioni e per Expo 2015; Legge 23 dicembre 2014, n. 190 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015); D.L. 24 gennaio 2015, n. 4, convertito dalla legge 24 marzo 2015, n. 34 Misure urgenti in materia di esenzione IMU.

²⁷³ L'imposta comunale sugli immobili.

²⁷⁴ L'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Zgodnie z ustawą nr 147 z 2013 r.²⁷⁵ (obowiązującą od 2014 r.) IMU wraz z TASI (*Il tributo per i servizi indivisibili*)²⁷⁶ i TARI (*La tassa sui rifiuti*)²⁷⁷ stanowi część IUC (*Imposta unica comunale*). Od 2014 r. podatek IMU nie jest należny od budynków (obiektów) zbudowanych i przeznaczonych na sprzedaż (tzw. dobra będące towarem), pod warunkiem że budynki te nie będą przeznaczone pod wynajem. IMU nie jest należny również od obiektów wiejskich przeznaczonych do użytku zgodnie z ich przeznaczeniem rolnym. Płatnikami podatku IMU są m.in. właściciele budynków, gruntów pod zabudowę, użytkownicy wieczysti, dzierżawcy, użytkownicy, użytkownicy gruntów państwowych czy też wynajmujący nieruchomości będącą w leasingu finansowym²⁷⁸.

Podstawą opodatkowania jest wartość nieruchomości. Dla obiektów wpisanych do rejestru katastralnego wartość tę określa się na podstawie dochodu katastralnego, zwaloryzowanego o 5%, co jest rozwiązaniem specyficznym, niemniej jednak opartym o tradycje prawne Włoch. Jak już bowiem wskazano, reforma prawa podatkowego z I połowy XX wieku przyniosła rozwiązania polegające na powiązaniu wyceny nieruchomości z wysokością dochodu ustalonego na potrzeby podatku dochodowego. Jest to z jednej strony rozwiązanie bardzo proste, niezmuszające do ponoszenia dodatkowych kosztów wyceny, z drugiej jednak strony niepozwalające na przyjęcie, iż tak ustalona wartość nieruchomości odzwierciedla jej wartość rynkową. Niewątpliwie jednak można z małym ryzykiem założyć, że to swoiste domniemanie, oparte o założenie, iż podatnik osiągnięty

²⁷⁵ Legge 27 dicembre 2013, n. 147 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2014), czyli Ustawa z dnia 27 grudnia 2013 r. nr 147 „Przepisy dotyczące sporządzania rocznego i wieloletniego budżetu państwa (Prawo Stabilności [Stabilizacji] 2014)”.

²⁷⁶ Legge 27 dicembre 2013, n. 147 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2014); D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali; Legge 27 dicembre 2006, n. 296 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007); D.L. 28 marzo 2014, n. 47, convertito dalla legge 23 maggio 2014, n. 80 Misure urgenti per l'emergenza abitativa, per il mercato delle costruzioni e per Expo 2015; Legge 23 dicembre 2014, n. 190 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015).

²⁷⁷ Legge 27 dicembre 2013, n. 147 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2014); D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158 Regolamento recante norme per la elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani; D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali; Legge 27 dicembre 2006, n. 296 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007); D.L. 28 marzo 2014, n. 47, convertito dalla legge 23 maggio 2014, n. 80 Misure urgenti per l'emergenza abitativa, per il mercato delle costruzioni e per Expo 2015;

D.L. 31 dicembre 2014, n. 192, convertito dalla legge 27 febbraio 2015, n. 11 Proroga di termini previsti da disposizioni legislative.

²⁷⁸ <http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-regionale-e-locale/iuc-imposta-unica-comunale-imu-tari-tasi-00001/imu-imposta-municipale-propria/disciplina-del-tributo/>, sierpień 2015.

wyższe dochody posiada nieruchomości o wyższej wartości niż podatnik osiągający niższe dochody, w większości wypadków odzwierciedli stan faktyczny.

Podstawę opodatkowania zmniejsza się o 50% dla obiektów o charakterze historycznym lub artystycznym oraz dla budynków niezdatnych do użytkowania lub niezamieszkałych (nieużytkowanych)²⁷⁹. W odniesieniu do gruntów rolnych (w tym również nieuprawianych), będących w posiadaniu i użytkowanych przez rolników indywidualnych lub przedsiębiorców rolnych wpisanych do rejestru rolniczych ubezpieczeń społecznych (IAP), na wartość gruntu składa się dochód katastralny zwaloryzowany o 25% i następnie pomnożony przez 75. W odniesieniu do pozostałych gruntów rolnych (w tym również nieuprawianych) dochód katastralny najpierw jest rewaloryzowany o 25%, a następnie mnożony przez 135.

W odniesieniu do obszarów pod zabudowę na podstawę opodatkowania składa się wartość rynkowa obowiązująca w danej gminie na dzień 1 stycznia roku podatkowego. Stawka wynosi 0,76% wartości dla nieruchomości innych niż główne miejsce zamieszkania. Gminy mają prawo do jej zwiększania lub zmniejszania o 0,3 punktu procentowego. W odniesieniu natomiast do głównych miejsc zamieszkania niepodlegających zwolnieniu, stawka wynosi 0,4%, a gminy mają prawo do jej zwiększania lub zmniejszania od 0,2% do 0,6%.

W systemie włoskim opodatkowania nieruchomości niezwykle szczegółowo uregulowana została kwestia określenia miejsca zamieszkania podatnika. Ma ona bowiem wpływ na przypisanie podatnikowi obowiązków podatkowych. Zgodnie z regulacją prawną główne miejsce zamieszkania związane jest z zaistnieniem pewnych przesłanek, które polegają na określeniu związku podatnika z nieruchomością. Ujmując rzecz w dużym uproszczeniu, główne miejsce zamieszkania stanowią:

- nieruchomości należące do tzw. kooperatyw mieszkaniowych (współwłasność), przystosowane do pełnienia funkcji głównych miejsc zamieszkania (wraz z lokalami przyległymi) członków kooperatywy;
- budynki mieszkalne przystosowane do pełnienia funkcji mieszkań socjalnych, zgodnie z postanowieniami dekretu Ministra Infrastruktury z 22 kwietnia 2008 r.;
- mieszkania stanowiące współwłasność majątku małżeńskiego, przydzielone jednemu ze współmałżonków na skutek separacji prawnej, anulowania, rozwiązania lub ustania skutków cywilnych małżeństwa;
- nieruchomości wpisane lub takie, które można wpisać do miejskiej księgi katastralnej jako jedną jednostkę, będącą w posiadaniu i niewynajmowaną przez personel na stałe zatrudniony w siłach zbrojnych, policji wojskowej, policji cywilnej,

²⁷⁹ Dekret z mocą ustawy nr 201 z 2011 r. (art. 13 § 4).

krajowej straży pożarnej oraz, z zastrzeżeniem postanowień art. 28, § 1 dekretu z mocą ustawy nr 139 z 2000 roku, personel prefektur, w odniesieniu do którego nie wymaga się miejsca pobytu czasowego i zameldowania;

- jedną jednostkę mieszkalną będącą w posiadaniu obywateli Włoch niezamieszkujących na terenie kraju, wpisanych do rejestru Włochów zamieszkujących za granicą (AIRE), pobierających świadczenia emerytalne w kraju zamieszkania, tytułem własności lub użytkowania we Włoszech, pod warunkiem że owa nieruchomość nie została oddana w wynajem czy użytkowanie.

Ponadto regulacje prawne we Włoszech przyznają gminie prawo uznania za główne miejsce zamieszkania następujące nieruchomości:

- jednostkę mieszkalną będącą w posiadaniu lub użytkowaniu osób w podeszłym wieku lub niepełnosprawnych, przenoszących zameldowanie do instytucji szpitalnych i zdrowotnych (pobyt stały), pod warunkiem że jednostka ta nie została oddana w wynajem;
- jedną jednostkę mieszkalną użyczoną przez podatnika członkom rodziny w linii prostej (do pierwszego stopnia), którzy użytkują ją jako główne miejsce zamieszkania, przewidując tym samym ulgi dla kwoty dochodu wynikającego z rejestru katastralnego nieprzekraczającej 500 euro lub też w przypadku, gdy biorący w użyczenie należy do rodziny, której wartość wskaźnika ISEE nie przekracza 15 000 euro rocznie²⁸⁰.

We włoskim systemie opodatkowania nieruchomości wprowadzono też zwolnienia z podatku IMU na podstawie art. 9 § 8. Przepis ten poza tym, iż przewiduje oczywiste zwolnienia dla nieruchomości będących w posiadaniu Skarbu Państwa i innych instytucji publicznych, określonych w przepisach prawnych, przeznaczonych wyłącznie na cele instytucjonalne. Powołany przepis przywołuje również kategorie uprzednio przewidziane dla podatku ICI przez przepis art. 7.

Podatek IMU wnosi się w dwóch ratach. Pierwszą należy uiścić do dnia 16 czerwca każdego roku, zgodnie ze stawką i ulgami obowiązującymi w ostatnich dwunastu miesiącach poprzedniego roku. Drugą, stanowiącą saldo za cały rok, wraz z ewentualnym wyrównaniem pierwszej, należy wnieść do dnia 16 grudnia, zgodnie z informacjami publikowanymi na stronie Ministerstwa Finansów²⁸¹ w dniu 28 października każdego roku podatkowego. W przypadku nieopublikowania informacji do dnia 28 października ważność zachowują dane z roku ubiegłego. Ponadto podatek IMU można wnieść jednocześnie do dnia 16 czerwca danego roku.

²⁸⁰ <http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-regionale-e-locale/iuc-imposta-unica-comunale-imu-taritasi-00001/imu-imposta-municipale-propria/disciplina-del-tributo/>, wrzesień 2015.

²⁸¹ www.finanze.gov.it, sierpień 2015.

IMU nie obowiązuje w Autonomicznej Prowincji Bolzano i w Autonomicznej Prowincji Trydentu. W pierwszej z tych prowincji i TASI zastąpiono go miejskim podatkiem od nieruchomości (IMI), w Autonomicznej Prowincji Trydentu uproszczonym podatkiem od nieruchomości (IMIS).

W roku 2014 TASI został wprowadzony ustawą nr 147 z 2013 roku (ustawa ta weszła w życie w roku 2014). Podatek TASI, wraz z IMU i TARI, na co już wskazywano, stanowi część IUC. Nie zastąpił on jednak podatku IMU, który został zniesiony wyłącznie dla nieruchomości stanowiących główne miejsce zamieszkania innych niż te, które wskazano w kategorii katastralnej A/1, A/8 i A/9. Właściciele nieruchomości zaliczonych do tych kategorii katastralnych zobowiązani są do wniesienia obu podatków.

TASI zakłada posiadanie lub dzierżawienie budynków łącznie z nieruchomościami stanowiącymi główne miejsce zamieszkania oraz obszarów pod zabudowę, zgodnie z regulacjami prawnymi dotyczącymi IMU, z wyłączeniem terenów rolnych²⁸². Główne miejsce zamieszkania definiowane jest w taki sam sposób, jak ma to miejsce w przypadku IMU (art. 13 dekretu z mocą ustawy nr 201 z 2011 roku).

Podatek TASI wnoszony jest przez posiadacza praw rzeczowych (właściciela, podmiot posiadający prawo użytkowania, używania, zamieszkiwania, dzierżawy wieczystej, prawo do powierzchni), a gdy nieruchomość zajmowana jest przez podmiot inny od wymienionych, również i przez podmiot zajmujący. Na obu podmiotach ciąży odrębny obowiązek podatkowy, a osoba zajmująca nieruchomość zobowiązana jest do wnoszenia podatku w wymiarze ustalonym w rozporządzeniu gminnym (od 10% do 30%). Pozostałą częścią obciążony jest posiadacz praw rzeczowych. W przypadku, gdy gmina nie ustaliła procentowej wysokości podziału obowiązku podatkowego pomiędzy oba podmioty, TASI wnoszony jest przez posiadacza praw rzeczowych w wymiarze 90%, a przez podmiot zajmujący nieruchomość w wysokości 10%.

Podatek TASI oblicza się według podstawy opodatkowania ukształtowanej w taki sam sposób jak dla IMU, przy czym stawka podatku ustalana jest przez gminę osobno dla każdej z kategorii nieruchomości. Stawka zwyczajna, ustalona prawem dla nieruchomości objętych TASI, wynosi 1%, ale gminy mają prawo do jej zredukowania, nawet do 0%. Przy ustalaniu stawek podatkowych w TASI na gminach ciąży wyłącznie dwa obowiązki:

- po pierwsze, suma stawek TASI i IMU dla każdej kategorii nieruchomości nie może przekraczać maksymalnej stawki dozwolonej prawem krajowym dla IMU na dzień 31 grudnia 2013, tj. 6% dla głównego miejsca zamieszkania i 10,6% dla pozostałych nieruchomości (pierwszy warunek);

²⁸² <http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-regionale-e-locale/iuc-imposta-unica-comunale-imu-tari-tasi-00001/tasi-tributo-per-i-servizi-indivisibili/disciplina-del-tributo/>, sierpień 2015.

- po drugie, stawka podatkowa TASI nie może przekroczyć ustalonej maksymalnej stawki podatkowej, która przykładowo w roku 2014 i 2015 nie mogła przekraczać 2,5% (drugi warunek).

W przypadku TASI gminy mogą również ustalać wysokość potrącenia podatku. W szczególności w odniesieniu do głównych miejsc zamieszkania i zrównanych z nimi nieruchomości. Przepis art. 1 § 677 ustawy nr 147 z 2013 roku przewiduje, że w przypadku, gdy gmina skorzysta z tzw. marginesu manewrowego w wysokości 0,008% (a taki margines przewiduje prawo krajowe), zobowiązana jest do ustalenia potrącenia podatku lub do zastosowania innych środków generujących efekty oddziałujące na podatek TASI w sposób równoważny lub niższy od środków podjętych w przypadku IMU dla tego samego typu nieruchomości. Tym samym, nawet w przypadku zastosowania mechanizmu marginesu manewrowego, gminy mogą realizować cele fiskalne zgodnie ze swoimi założeniami i jednocześnie bez uszczerbku dla środków publicznych.

Podatek TASI, podobnie jak IMU, wnosi się w dwóch ratach. Pierwszą należy uiścić do dnia 16 czerwca każdego roku, zgodnie ze stopą i ulgami obowiązującymi w ostatnich dwunastu miesiącach ubiegłego roku. Drugą, stanowiącą saldo za cały rok, wraz z ewentualnym wyrównaniem pierwszej, należy wnieść do dnia 16 grudnia. Ponadto podatek TASI, tak jak podatek IMU, można wnieść jednorazowo do dnia 16 czerwca danego roku. Obydwa podatki nie obowiązują w Autonomicznej Prowincji Bolzano i w Autonomicznej Prowincji Trydentu, gdzie – jak już podkreślano – zastąpiono je odpowiednio miejskim podatkiem od nieruchomości (IMI) i uproszczonym podatkiem od nieruchomości (IMIS).

W roku 2014 TARI został wprowadzony ustawą nr 147 z 2013 roku (ustawa stabilizująca, która weszła w życie w roku 2014). Podatek TARI, wraz z IMU i TASI, stanowi część IUC. Nie zastąpił on jednak podatku TARES, który obowiązywał wyłącznie w 2013 roku i zastępował wszystkie inne podatki związane z wywozem śmieci, zarówno podatki o charakterze majątkowym, jak i fiskalnym (TARSU, TIA1, TIA2). Gminy, które opracowały systemy szczegółowego pomiaru ilości wywożonych śmieci, mają prawo do zastąpienia TARI (który to ma charakter fiskalny) taryfą odpowiadającą ilościowo świadczonej usłudze wywozu.

Podatek TARI wnosi osoba posiadająca lokal lub teren, czyli podatnik użytkujący nieruchomość. W sytuacji krótkich okresów posiadania nieruchomości (poniżej sześciu miesięcy) podatek nie jest wnoszony przez użytkownika, lecz wyłącznie przez właściciela (podmiot posiadający prawo użytkowania, używania, zamieszkiwania, prawo do powierzchni). W przypadku kilku użytkowników istnieje obowiązek jednorazowego uiszczenia podatku.

W odniesieniu do TARI gmina ma prawo do wprowadzenia ulg i zwolnień oraz – w przypadkach określonych prawem (miejsca zamieszkania zajmowane wyłącznie przez jedną osobę, miejsca zamieszkania i lokale użytkowane sezonowo, miejsca zamieszkania zajmowane przez osoby przebywające poza granicami kraju przez okres przekraczający sześć miesięcy w roku, obiekty wiejskie o przeznaczeniu mieszkalnym) – do działań niezależnych i samodzielnych. Terminy wnoszenia podatku TARI ustala gmina, zasadniczo przewidując co najmniej dwie raty płacone w odstępach półrocznych²⁸³.

5. Wdrożenie podatku katastralnego w Republice Litewskiej

5.1. Uwagi wprowadzające

Zmiany w systemach opodatkowania nieruchomości, zwłaszcza gdy dotyczą one opodatkowania nieruchomości mieszkalnych, są trudne do przeprowadzenia w wielu jurysdykcjach. Pod tym względem Litwa nie stanowi wyjątku. Problem sprowadza się bowiem nie tylko do odpowiedniego wprowadzenia zmian jurydycznych, ale także uwzględnienia naturalnej obawy podatników przed wprowadzeniem nowego podatku. Rzeczą naturalną jest, iż wielu podatników nie rozumie, dlaczego w ogóle nakładane są podatki na nieruchomości i tym samym wielu właścicieli nieruchomości zazwyczaj sprzeciwia się jakimkolwiek próbom zmierzającym do zwiększenia obciążenia podatkowego.

Począwszy od 1990 r., w Republice Litewskiej wprowadzane były podatki obciążające własność, czy posiadane nieruchomości²⁸⁴. Dotyczyły one zarówno gruntów, jak i nieruchomości handlowych. Obciążenia podatkowe z tego tytułu nie były jednak zbyt wysokie, niemniej jednak najbardziej problematyczną kwestią pozostawało opodatkowanie nieruchomości mieszkalnych.

Na Litwie nieruchomości mieszkalne przez długi czas były w zasadzie wyłączone z opodatkowania. Dopiero rok 2008 przyniósł początek pewnego przełomu. Ówczesne realia gospodarcze, a przede wszystkim ogólnoswiatowe pogorszenie koniunktury gospodarczej, któremu towarzyszyło gwałtowne spowolnienie gospodarki litewskiej (np. spadek na poziomie 13% w pierwszym kwartale 2009 r.²⁸⁵) od ostatniego kwartału 2008 r., wymusiły poszukiwanie nowych rozwiązań odnoszących się do dochodów

²⁸³ <http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-regionale-e-locale/iuc-imposta-unica-comunale-imu-taritasi-00001/tari-tassa-sui-rifuti/disciplina-del-tributo/>, wrzesień 2015.

²⁸⁴ Zob. Andrzej Seliava, *Opodatkowanie nieruchomości na Litwie*, [w:] L. Etel (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Warszawa 2003, s. 139 i nast.

²⁸⁵ Dane statystyczne urzędu statystycznego podlegającego rządowi Republiki Litewskiej <http://www.stat.gov.lt>, [dostęp 15.10.2015 r.].

budżetowych. Wprowadzanie zmian w tym zakresie utrudniało jednak to, że na przestrzeni poprzednich lat bardzo wielu obywateli litewskich zaciągnęło kredyty hipoteczne celem nabycia nieruchomości mieszkalnych, co w efekcie doprowadziło do zwiększenia dwukrotnie, a nawet trzykrotnie cen nieruchomości pod koniec 2008 r. w porównaniu do roku 2003. Mając to na względzie, oczywistym było, że zmiany w systemie opodatkowania nieruchomości mieszkalnych spowodują wzrost wydatków mieszkaniowych wielu obywateli, a także możliwe większe odsetki od kredytów hipotecznych²⁸⁶.

Argumenty przytaczane przez wielu klasycznych ekonomistów przeciwko opodatkowaniu lokali, co już poruszono w niniejszej pracy, wciąż nie są bez znaczenia, również w kontekście zmian w opodatkowaniu nieruchomości na Litwie. Można uznać za niepozabawione zasadności twierdzenia, że opodatkowanie nieruchomości mieszkalnej rzeczywiście często oznacza ekonomicznie podwójne opodatkowanie dochodu, tzn. podatek od dochodu i nieruchomości mieszkalnej nakładany na ten sam dochód, choć w związku z różnymi zdarzeniami prawnymi. Nie przypadkiem zresztą w niektórych krajach (Włochy, Belgia) występują silne normatywne związki pomiędzy podatkiem dochodowym i podatkiem od nieruchomości. Ponadto elementy nieruchomości o podobnej jakości niekoniecznie generują ten sam dochód. W tym kontekście można by wysunąć argument, że podatek od nieruchomości nie zawsze jest tak naprawdę dostosowany do zróżnicowanych możliwości finansowych podatników. Stąd też w wielu jurysdykcjach podstawą podatkową jest wartość nieruchomości (*ad valorem*).

Proces wprowadzenia reform w opodatkowaniu nieruchomości na Litwie obfitował w dylematy, z którymi mierzone się też w innych krajach²⁸⁷. Mianowicie podatek od nieruchomości często obliczany jest jednak nie tylko zgodnie z rzeczywistym dochodem, ale również na podstawie teoretycznego założenia, że podobna nieruchomość powinna generować podobny dochód, jeżeli jest użytkowana jak najbardziej wydajnie. Przytoczone powyżej argumenty nie są bynajmniej przeciwko opodatkowaniu nieruchomości jako takiemu, ale raczej wskazują, iż opodatkowanie musi pozostawać w zgodzie z zasadą sprawiedliwości podatkowej, a państwo winno w możliwie największym stopniu wspierać sprawiedliwe opodatkowanie.

Ponadto podatek od nieruchomości uznawany jest jako główne źródło lokalnych, a nie państwowych wpływów podatkowych. Państwa powinny dążyć do większej równości pomiędzy podatnikami. Podatnik natomiast powinien zgadzać się, by pobierano od niego podatek na sprawiedliwej zasadzie, oraz być świadomym tego, że zwiększa

²⁸⁶ Stawki VILIBoR (zob. oficjalna strona internetowa Banku Litewskiego [http://www. lb.lt](http://www.lb.lt) [dostęp 15.10.2015]).

²⁸⁷ Np. Szwecja czy Włochy.

dochód jednostki samorządowej poprzez płacenie podatku od nieruchomości. W tym świetle wiele państw nie tylko ustala normy fiskalne, ale również normy dotyczące rzeczywistej zdolności płacenia podatku. Ten dualizm istniał i istnieje również w przypadku rozwiązań odnoszących się do podatku od nieruchomości na Litwie.

Bieżące otoczenie prawne na Litwie stało się kontekstem do rozważenia korzyści i kosztów opodatkowania nieruchomości. Wiele uwagi poświęcono zarówno ekonomicznej analizie prawa, jak i ekonomicznemu uzasadnieniu norm prawnych celem zrozumienia niezadowolenia społeczeństwa z wprowadzenia tego podatku²⁸⁸. W Republice Litewskiej, po dokładnym rozpatrzeniu zmian, jakie zaszły w niedawnym czasie w wielu krajach, istniejące ramy prawne dla podatku od nieruchomości zostały ustalone z zamiarem zwiększenia rozwoju gospodarczego, uczciwej konkurencji oraz zapewnienia środków fiskalnych lokalnym organom²⁸⁹.

Prawdopodobnie najważniejszą kwestią w procesie wdrażania podatku katastralnego na Litwie było pokonanie społecznego oporu i rozpatrzenie argumentów wnoszonych za i przeciw opodatkowaniu nieruchomości mieszkalnej w świetle gospodarczych i fiskalnych celów²⁹⁰. Zrealizowano zalecenia nałożenia podatku od posiadania nieruchomości mieszkalnej poprzez udzielenie większych uprawnień organom lokalnym, w szczególności poprzez decyzje dotyczące kwestii ograniczenia zwolnień podatkowych (w zależności od wartości nieruchomości mieszkalnej w danej lokalizacji) lub poprzez ustalenie zwolnień opartych o niepodlegające opodatkowaniu części nieruchomości do określonej powierzchni (wyrażonej np. w metrach kwadratowych) w odniesieniu dla każdego właściciela nieruchomości mieszkalnej. Wspomniane zwolnienia mogą podlegać

²⁸⁸ Bieżące badania nad reakcją opinii publicznej zob. np.: M. Haveman, A. Terri, *Sexton Property Tax Assessment Limits. Lessons from Thirty Years of Experience Policy Focus Report*, Cambridge 2008, s. 3.

²⁸⁹ Szersze omówienie tych kwestii w świetle państw Europy Wschodniej i Środkowej zob: R. Almy, *Modernising Property taxes: the case study of Lithuania*, „Fair & Equitable: Journal of the International Association of Assessing Officers” 2003, 1(12), s. 7–11; M. Bird, E. Slack, *Land and property taxation around the world: a review*, „Journal of property tax assessment and administration: an international journal” 2002, 7, s. 3; J. Malme, *Mass valuation for land taxation in transition economies*, „Land lines. Newsletter of the Lincoln Institute of Land Policy” 2004, 16(2): s. 5; V. Šulija, *Commentary* [w:] R. Bahl, J. Martinez, V. Youngman, J. Youngman, (red.), *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries*, Cambridge 2008; K. Sabaliauskas, A. Aleksienė, *Progress toward value-based taxation of real property in Lithuania*, „Land Lines. Newsletter of the Lincoln Institute of Land Policy” 2002, 14, s. 4; V. Šulija, G. Šulija, *Reform of Property Tax and Problems of Real Estate Appraisal for Taxation Purposes in Transitional Economies of Central and Eastern Europe*, Lincoln Institute of Land Policy Working Paper, 2005; T. Tabet, *Land Taxation reform in Estonia*, [w:] R. Bahl, J. Martinez, V. Youngman, J. Youngman (red.), *Making the Property...; J. Malme, Taxes on land and buildings: case studies of transitional economies*, „Land Lines. Newsletter of the Lincoln Institute of Land Policy” 1999, 11 (3), s. 4; J. Malme, D. Robinson, *Introducing value based property taxation in Poland*, „Land Lines Newsletter of the Lincoln Institute of Land Policy” 1999, 11(2) s. 6.

²⁹⁰ V. Šulija, G. Šulija, *Reform of Property Tax...*, s. 15.

jeszcze dodatkowym kryteriom, jak np. liczba dzieci oraz inne osoby korzystające z nieruchomości, które znajdują się w trudnej sytuacji socjalnej. Podatek od nieruchomości mieszkalnej powinien opierać się na wartości takiej nieruchomości. Jednak wartość ta musi być stale ustalana, tak aby podatnik miał przekonanie, że jego opodatkowanie jest sprawiedliwe oraz niedyskryminujące. Ponadto uwaga powinna w dużym stopniu zostać poświęcona między innymi zapobieganiu nadużyciom, nie pozwalając, aby podatnik mógł w sposób sztuczny obniżyć wartość nieruchomości mieszkalnej.

Wdrożenie podatku od nieruchomości mieszkalnych na Litwie zalecano z uwagi na to, że jest on skutecznym środkiem w osiąganiu celów zarówno fiskalnych, jak i niefiskalnych. Na Litwie dostrzeżono, że jeśli chodzi o cele fiskalne, wpływy pobrane w formie podatku od nieruchomości mieszkalnej oddziałują na jakość, względnie poszerzenie zakresu zadań publicznych. Samorządy zyskały więcej środków na ewentualne inwestycje w lokalną infrastrukturę. Z drugiej strony te inwestycje skutkują wzrostem wartości nieruchomości w danej lokalizacji, a zatem wzrostem podstawy opodatkowania. Nie bez znaczenia jest też fakt alokacji nieruchomości. Podatek od nieruchomości mieszkalnych powoduje, że nieruchomość ostatecznie jest wykorzystana przez osoby, które naprawdę jej potrzebują, co powoduje efektywne jej wykorzystanie.

Problemy z usystematyzowaniem opodatkowania nieruchomości na Litwie należy też definiować poprzez najnowszą historię, w pewnym zakresie zbliżoną zresztą do niedawnych wydarzeń w Polsce. Upadek komunizmu zapoczątkował okres reform w państwach Europy Środkowej i Wschodniej. Kraje, które później nazwano gospodarkami w okresie przejściowym, od gospodarki centralnie sterowanej do rynkowej stworzyły instytucje stanowiące obecnie fundament dla demokratycznego funkcjonowania. Wśród tych reform miejsce priorytetowe zajmował proces decentralizacji – obejmował on przekazanie uprawnień i odpowiedzialności fiskalnej lokalnym samorządom²⁹¹.

Wraz z rozwojem nowej polityki fiskalnej w krajach Europy Środkowej i Wschodniej oraz nowego podejścia do praw własności w ciągu ostatniej dekady opodatkowanie nieruchomości nabrało nowej wagi, służąc nie tylko jako narzędzie pozyskiwania wpływów, ale również jako element pomocniczy w procesie decentralizacji i prywatyzacji. Pomimo istnienia szeregu złożonych różnic pomiędzy państwami tego regionu, pojawiły się wspólne kwestie w zakresie podatków o charakterze majątkowym. Liczne względy przyczyniły się do tego, że podatki te wyznaczono jako źródło lokalnych wpływów. Baza podatkowa opierająca się na nieruchomościach oferuje możliwość uzyskania niezależnych wpływów lokalnych nawet w czasach oszczędności budżetowych

²⁹¹ H. Malme, J.M. Youngman, *The Development of Property Taxation in Economies in Transition: Case Studies from Central and Eastern Europe*, Washington, D.C. 2001, <http://www.lincolninst.edu>, wrzesień 2015.

na szczeblu krajowym, kiedy to pewien stopień fiskalnej autonomii nabiera dodatkowego znaczenia.

Próby wdrożenia podatku od gruntu i budynków napotkały na dwa główne problemy. Po pierwsze, brak rozwiniętego rynku nieruchomości wymaga dokonania wyboru pomiędzy wartościami wyrażanymi w oparciu o przepisaną formułę, a cenami szacunkowymi. Brak wiarygodnych cen rynkowych w połączeniu ze spuścizną oficjalnie ustalanych cen czasami działał zachęcająco, by przypisać danej nieruchomości określoną, często arbitralną wartość dla celów podatkowych. Po drugie, okres trudności finansowych stanowi również szczególny problem, jeśli chodzi o nakładanie podatków na aktywa nieprzynoszące dochodu, z którego można by zapłacić podatek. Powyższy dylemat sprawił, że podatek od nieruchomości pozostaje na poziomie nominalnym. W kontekście wspomnianych trudności szczególnie znaczące jest, iż wiele z tych państw albo przyjęło, albo poważnie rozważa przyjęcie pewnej formy opodatkowania opartego na wartości nieruchomości jako źródła finansów lokalnego samorządu²⁹².

Kraje bałtyckie, Estonia, Łotwa i Litwa, znajdowały się na czele państw z Europy Środko-Wschodniej wdrażających podatek od wartości gruntu. Estonia była pierwszym spośród nowych niezależnych krajów w tej grupie, który rozpoznał korzyści płynące z opodatkowania gruntu, wprowadzając podatek od wartości gruntu w 1993 r. Następnie podatek ten wprowadziła w 1998 r. Łotwa²⁹³. Litwa natomiast jest liderem, jeżeli chodzi o integrację i zjednoczenie katastru nieruchomości oraz systemów rejestracji i wyceny celem wzmocnienia wschodzącego rynku nieruchomości oraz wspierania opodatkowania nieruchomości.

Wysokość podatku od nieruchomości na Litwie wynosi od 0,3 do 3% jej wartości, a kompetencje w jej ustalaniu mają władze lokalne. Podatek ten został uregulowany w ustawie o podatku od nieruchomości²⁹⁴. Od 1 stycznia 2012 r. (na podstawie poprawek do obowiązującej ustawy) wprowadzono na Litwie podatek od tzw. dużych majątków. Właściciele domów o wartości powyżej 1 mln litów (co stanowi równowartość ok. 1,25 mln zł) zobowiązani są płacić podatek w wysokości 1% ich wartości rocznie.

Ponadto istnieją dwa podatki na szczeblu krajowym: 1,5% podatek od gruntu uiszczany przez właścicieli gruntów i 1,0% podatek majątkowy od wartości nieruchomości (wyłączając grunt) płacony przez przedsiębiorstwa i inne podmioty prawne. Przychody podatkowe zwracane są do gmin, co w 2001 r. stanowiło ponad 8% budżetów gminnych.

²⁹² J.H. Malme, *Mass Valuation for Land in Transitional Economies*, „Land Lines” 2004, 16(2), <http://www.lincolninst.edu>., październik 2015.

²⁹³ Szerzej na temat konstrukcji łotewskiego podatku od nieruchomości zob. R. Dowgier, *Łotewski system opodatkowania nieruchomości* [w:] *Europejskie systemy...*, s. 155 i nast.

²⁹⁴ *Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas* z 7 czerwca 2005 r., X 233, Valstybės žinios 2005 Nr 76–2741.

Wpływy z podatku od nieruchomości były prawie 10 razy wyższe niż uzyskane z podatku od gruntu. Wzrastają one co roku, stanowiąc udział we wpływach do krajowego budżetu na poziomie 2,3%²⁹⁵.

5.2. Gromadzenie danych o nieruchomościach oraz zasadnicze elementy opodatkowania nieruchomości

Postęp w kierunku opodatkowania nieruchomości w oparciu o jej wartość miał swój początek wraz z integracją jednostek administracyjnych ds. nieruchomości oraz utworzeniem zautomatyzowanej centralnej bazy danych zawierającej informacje dotyczące nieruchomości w samodzielnym finansowo, państwowym centralnym ośrodku rejestrów o nazwie *State Enterprise Center of Register (SECR)*. W 2001 r. Minister Finansów przekazał ośrodkowi SECR fundusze celem zaplanowania i utworzenia systemu masowej wyceny w ramach przygotowań na oczekiwane przyjęcie ustawy, która wprowadzi podatek od wartości nieruchomości na całym obszarze Republiki Litewskiej. Pierwsza faza tego programu obejmowała opracowanie map przedstawiających wartość gruntów, które ukończono i udostępniono publicznie w 2003 r.²⁹⁶

Chociaż inne kraje bałtyckie wprowadziły podatki od wartości gruntu wcześniej, Litwa dzięki aktualnemu systemowi informacyjnemu nieruchomości i sieci administracyjnej zarządzanej przez ośrodek SECR ma możliwość przyspieszenia procesu wdrażania podatku katastralnego. Ośrodkowi SECR powierzono zadanie wyceny nieruchomości do celów podatkowych. Właśnie w tym celu ośrodek wykorzystuje swój skomputeryzowany system informacji o nieruchomościach obejmujący dane dotyczące gruntów i budynków²⁹⁷.

Ośrodek SECR już od 1998 r. gromadził informacje dotyczące sprzedaży nieruchomości. Istniała niewątpliwie wystarczająca liczba transakcji sprzedaży mieszkań, garażów i działek, by wesprzeć model masowej wyceny oparty na zasadach rynkowych. SECR stworzył bank danych obejmujący sprzedaże nieruchomości, przy czym wszystkie prawa własności zostały zarejestrowane w rejestrze nieruchomości. Po dokonaniu transakcji nowy właściciel zobowiązany jest zarejestrować własność w rejestrze, ale

²⁹⁵ K. Sabaliauskas, A. Aleksienė, *Progress Toward Value – Based Taxation of Real Property in Lithuania*, „Land Lines” 2002, 14(4), <http://www.lincolninst.edu>, październik 2015.

²⁹⁶ K. Sabaliauskas, A. Aleksienė, *Progress Toward Value....*

²⁹⁷ Litewskie systemy podatkowe, utworzone we wczesnym okresie postkomunistycznym, były stopniowo reformowane celem umożliwienia rozwoju demokratycznych instytucji i gospodarki rynkowej oraz przyspieszenia negocjacji dotyczących przystąpienia do Unii Europejskiej. Litewski program działań rządowych na lata 2001–2004 nadał priorytet wprowadzeniu podatku od gruntu i budynków szacowanych w oparciu o wycenę rynkową, rozważając także rozszerzenie podstawy opodatkowania i przyznanie większej roli lokalnemu samorządowi w podejmowaniu decyzji fiskalnych. J.H. Malme, J.M. Youngman, *The Development of Property Taxation in Economies in Transition: Case Studies from Central and Eastern Europe*, Washington, D.C. 2001, <http://www.lincolninst.edu>, czerwiec 2015.

dane w katastrze nie ulegają zmianie. Kiedy transakcja zostaje zarejestrowana, cena sprzedaży wskazana w umowie sprzedaży jest wprowadzana do bazy danych, pozwalając na uzupełnienie informacji w zakresie ceny sprzedaży o opisowe (katastralne) atrybuty²⁹⁸.

Ośrodek SECR przeprowadził projekt budowy systemu masowej wyceny nieruchomości, tak aby mieć możliwość osiągnięcia następujących celów:

- korzystanie w praktyce z technologii w zakresie analizy danych i masowej wyceny;
- przygotowanie metod masowej wyceny odpowiednich dla warunków litewskich;
- szkolenie specjalistów w zakresie prowadzenia masowej wyceny;
- propozycja udoskonaleń w zakresie bazy danych obejmującej nieruchomości oraz dokonanie dostosowań dla celów masowej wyceny.

Podsumowując, ośrodek SECR miał możliwość przeanalizowania różnych możliwości wprowadzenia systemu masowej taksacji (CAMA) na Litwie oraz przygotować propozycje dotyczące administrowania podatku *ad valorem* oraz odnośnego rozwoju infrastruktury instytucjonalnej²⁹⁹.

Główne cele, jakie przyswiecały wprowadzeniu podatku katastralnego, można streścić w następujący sposób:

- 1) zagwarantowanie niezależnych źródeł wpływów dla lokalnych władz;
- 2) zintegrowanie opodatkowania gruntów i budynków w jednej ustawie.

Podmiotem podatku od nieruchomości są właściciele nieruchomości podlegających opodatkowaniu, bez względu na status majątkowy podatnika. Ustawa gwarantuje jednak pewne odliczenia. Podstawą wprowadzonego podatku od nieruchomości jest wartość rynkowa gruntu i budynków, przy czym stawka podatkowa mieści się w przedziale od 0,5% do 1,5%. Rzeczywista stawka podatkowa ustalana jest przez każdą gminę³⁰⁰. Do celów opodatkowania nieruchomości ustalone zostały standardy w zakresie wyceny. Grunt jest wyceniany w oparciu o metody masowej wyceny, te same sposoby można również wykorzystać do wyceny budynków.

Ogólnym celem nowelizacji było uzyskanie prawidłowej, podlegającej opodatkowaniu wartości nieruchomości, która musiała odpowiadać faktycznej wartości rynkowej, oraz zebranie odpowiednio wysokich wpływów z podatku od nieruchomości, tak by zaspokoić potrzeby gminy³⁰¹.

²⁹⁸ K. Sabaliauskas, A. Aleksienė, *Progress Toward Value...*

²⁹⁹ J.H. Malme, J.M. Youngman, *The Development of Property Taxation in Economies in Transition: Case Studies from Central and...*

³⁰⁰ A. Woorely, *Property tax principles and practice*, Lincoln Institute of Land Policy, 1998.

³⁰¹ K. Sabaliauskas, A. Aleksienė, *Progress Toward Value – Based Taxation ...*

Pozytywnym krokiem była próba utworzenia nowego systemu w drodze przyjęcia nowej ustawy o podatku od nieruchomości, dążącej do uregulowania opodatkowania nieruchomości. Taki system opodatkowania jest korzystny, ponieważ wcześniej funkcjonowało wiele przepisów prawnych regulujących opodatkowanie tego samego przedmiotu – własności nieruchomości. Wprowadzony na Litwie podatek ma jednak pewne podstawowe wady, pośród których w pierwszym rzędzie należy wyróżnić zastosowanie w procesie tworzenia nowego systemu podatkowego modelu nieruchomości istniejącego w Stanach Zjednoczonych, które mają znacznie bogatsze doświadczenia w zakresie opodatkowania nieruchomości. Jednak kraj ten różni od Litwy nie tylko wielkość i całkowicie odrębne rozwiązania prawne, ale również standard życia. Niezależnie od tych kwestii na Litwie wskazuje się jeszcze na pewne kontrowersje, które należy zresztą analizować również na tle ewentualnego procesu wprowadzania podatku katastralnego w Polsce. Kontrowersje te niekoniecznie powinny być uznane za zasadne, choć zasługują z pewnością na ich wskazanie. Zaliczyć do nich można w szczególności:

- 1) obliczenie wartości podlegającej opodatkowaniu jest kosztowne, niedokładne i nie-realistyczne;
- 2) podatek od nieruchomości zwiększy raczej, aniżeli zrówna różnice istniejące w systemach opodatkowania stosowanych dla osób prywatnych i przedsiębiorstw³⁰²;
- 3) wprowadzenie podatku od nieruchomości będzie skutkowało podwójnym opodatkowaniem dochodu;
- 4) rzeczywista kwota podatku od nieruchomości zostanie przeniesiona na inne kategorie podatników niż jest to przewidywane prawem;
- 5) podatek od nieruchomości nie jest sprawiedliwy, ponieważ prowadzi albo do progresywnego, albo regresywnego opodatkowania dochodu, w zależności od tego, kto tak naprawdę jest podatnikiem³⁰³;
- 6) podatek od nieruchomości ma negatywny wpływ na rynek nieruchomości i na rynek kredytów hipotecznych.

Uwagi te zasadniczo należy uznać w całości za błędne. Jak się wydaje, wynikają one z faktu, iż Litwa stosunkowo niedawno zaczęła kształtować realny system opodatkowania nieruchomości. Niewątpliwie jednak bardzo pozytywnie należy ocenić nie tylko same próby stworzenia systemu opodatkowania nieruchomości, ale nade wszystko udane próby stworzenia systemu katastralnego umożliwiającego gromadzenie danych o nieruchomościach, które są kluczowe dla funkcjonowania podatku katastralnego.

³⁰² A. Woorely, *Property tax principles...*, s. 45 i nast.

³⁰³ K. Sabaliauskas, A. Aleksienė, *Progress Toward Value – Based Taxation of...*

Rozdział III

Opodatkowanie nieruchomości w innych krajach

1. Zasady opodatkowania nieruchomości w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej

Podatek od nieruchomości jest jedynym i najważniejszym źródłem wpływów podatkowych dla większości samorządów lokalnych w Stanach Zjednoczonych. Stanowi jednak sporną kwestię od czasów rządu kolonialnego. Opodatkowanie nieruchomości jest regulowane Konstytucją Stanów Zjednoczonych i prawem stanowym przez każdy z pięćdziesięciu stanów i Dystrykt Kolumbii.

Pomimo iż rządy stanowe ustanawiają ramy prawne dla podatków stanowych i lokalnych, ich rola w rzeczywistym administrowaniu podatkiem od nieruchomości jest ograniczona. Większość rządów stanowych wprowadza standardy i procedury, monitoruje jakość i jednolitość oraz zapewnia szkolenia i pomoc lokalnym jednostkom dokonującym wyceny, lecz to lokalne organy administracyjne są w głównej mierze odpowiedzialne za oszacowanie, wycenę i pobór podatków³⁰⁴.

Podstawowe zasady wyceny nieruchomości i administrowania są w Stanach Zjednoczonych bardzo dobrze rozwinięte. Osiągnięto znaczny postęp w zakresie zwiększenia profesjonalizmu kadry dokonującej oszacowania. Jest to wynikiem wprowadzenia programów edukacyjnych i certyfikacyjnych, rozwoju metod służących masowej wycenie oraz stosowania systemów komputerowych celem uzyskania większej dokładności i wydajności. Rząd federalny nie bierze udziału w administrowaniu nieruchomościami, jednak przepisy konstytucyjne, zwłaszcza te gwarantujące równość wobec prawa oraz

³⁰⁴ A. Paugam, *Ad valorem Property Taxation and Transition Economies*, "The World Bank working paper" 1999, No. 9, , s. 52 i nast.

prawo do rzetelnego procesu sądowego, obowiązują we wszystkich formach działań rządowych. Uchwalając ustawę znaną jako „4R Act” bezpośrednio odniesiono się do organów odpowiedzialnych za administrowanie podatkami, aby podejmowały starania przeciwko nadmiernej wycenie nieruchomości dokonywanej przez poszczególne stany w międzystanowym handlu³⁰⁵.

Podatek od nieruchomości w Stanach Zjednoczonych jest pobierany od wartości kapitałowej gruntu i wprowadzonych na nim ulepszeń, ale podstawa podatkowa oraz poziomy oszacowania są różne w zależności od stanu. Zasadniczo prawo stanowe wymaga, by nieruchomość została oszacowana na podstawie tzw. godziwej wartości rynkowej. Stan Kalifornii jest wyjątkowy pod tym względem, ponieważ tam wycena nieruchomości dokonywana jest w oparciu o jej pełną wartość rynkową tylko w momencie sprzedaży, w pozostałych przypadkach podatki wymierzone są na podstawie wartości uzyskanej w oparciu o wycenę przeprowadzoną w 1976 r., przy maksymalnym wzroście wartości wynoszącym dwa procent w skali roku.

Wszystkie stany, za wyjątkiem siedmiu, wymagają, aby każda jednostka wyceniająca zachowała ten sam poziom wyceny i definicję wartości. Wymagania kilku stanów ograniczają się jedynie do tego, aby wartości były jednolite i sprawiedliwe w ramach jednostki dokonującej oszacowania. Szesnaście stanów i Dystrykt Kolumbii żądają, aby nieruchomość została wyceniona w oparciu o jej stuprocentową wartość rynkową; trzynaście ze wspomnianych stanów wprowadziło zróżnicowane poziomy wyceny w różnych klasyfikacjach nieruchomości. Preferencyjnym traktowaniem objęte są głównie nieruchomości mieszkalne³⁰⁶. Trzydzieści pięć stanów nalicza tę samą stawkę podatkową dla wszystkich kategorii nieruchomości; szesnaście stanów i Dystrykt Kolumbii stosują różne stawki odpowiednio do klasy nieruchomości.

Zwolnienia z podatku są wprowadzane konstytucyjnie lub ustawowo przez prawo stanowe, jakkolwiek niektóre stany zezwalają lokalnym organom na dowolność w stosowaniu niektórych zwolnień od podatku. We wszystkich stanach nieruchomości znajdujące się w posiadaniu rządu podlegają zwolnieniu od podatku. Nieruchomość wykorzystywana w celach religijnych lub edukacyjnych z reguły podlega zwolnieniu, chociaż definicja i zakres mogą być zróżnicowane. Instytucje charytatywne są w przeważającej mierze zwolnione od podatku od nieruchomości w Stanach Zjednoczonych, jednak stanowe przepisy prawne różnią się pod względem tego, jakie instytucje charytatywne kwalifikują się do zwolnienia podatkowego. Inne powszechne zwolnienia obejmują

³⁰⁵ A. Woorely, *Property tax principles...*, s. 78 i nast.

³⁰⁶ A. Woorely, *Property tax principles and...*, s. 78 i nast.

szpitale i cmentarze. Kilka stanów wprowadziło zwolnienia podatkowe dla dziedzictwa historycznego, lasów, sadów, kopalń i nieruchomości do celów transportowych³⁰⁷.

Statut i konstytucja każdego stanu ustanawiają podstawę prawną i strukturę organizacyjną w zakresie wyceny i opodatkowania nieruchomości. Odpowiedzialność stanu za administrowanie podatkiem od nieruchomości najczęściej przekazywana jest stanowemu oddziałowi Wydziału Skarbu (*Department of Revenue Taxation*) (29 stanów) lub Stanowej Komisji ds. Podatków (*State Tax Commission*) (8 stanów). Niezależna stanowa rada *Board of Equalization* odpowiedzialna jest za kierowanie wyceną w czterech stanach, w tym w Kalifornii, Nowym Jorku, Pensylwanii i Tennessee. Wydział ds. oszacowań (*Department of Assessments*) stanu Maryland jest niezależną agencją odpowiedzialną za wszystkie działania w zakresie dokonywania wyceny. W każdym stanie główne jednostki dokonujące wyceny zbierają informacje i zarządzają informacjami niezbędnymi w procesie wyceny wartości nieruchomości znajdującej się w podlegającym im jurysdykcjach. Opisy prawne nieruchomości i prawo własności zazwyczaj odnotowane są w sądzie powiatowym lub w rejestrze własności prowadzonym przez sąd w powiecie, gdzie zlokalizowana jest nieruchomość. Większość, lecz nie wszystkie stany, wymagają odnotowania przekazania własności i ceny sprzedaży.

Wycena katastralna lub mapy podatkowe tworzone i prowadzone są przez osobę wyceniającą i ogólnie stanowią kompletny i dokładny graficzny inwentarz wszystkich działek. Mapy lotnicze mogą być dostarczone przez organy stanowe lub zamówione przez samorząd lokalny celem udostępnienia osobie przeprowadzającej wycenę. Mapy papierowe w większości zostały zastąpione mapami cyfrowymi³⁰⁸.

Główna zasada leżąca u podstaw wyceny wartości nieruchomości dla celów podatkowych w Stanach Zjednoczonych polega na tym, że nieruchomość powinna zostać wyceniona w oparciu o jej wartość rynkową, zgodnie z jej optymalnym wykorzystaniem z punktu widzenia ekonomicznego. Jednak większość stanów przewiduje zgodnie z prawem, że niektóre kategorie nieruchomości należy wyceniać według bieżącego wykorzystania. Określając wartość rynkową, osoby wyceniające wykorzystują trzy tradycyjne podejścia do wyceny: porównywalne sprzedaże, koszty odtworzenia pomniejszone o utratę wartości oraz kapitalizację dochodu³⁰⁹.

Chociaż prawie wszystkie stany przewidują roczną wycenę i opodatkowanie nieruchomości, której początek stanowi konkretna data wyceny, najczęściej jest to 1 stycznia lub lipca, tylko 31 stanów wymaga na mocy prawa okresowego ponownego oszacowania wszystkich nieruchomości do celów wyceny. Przedziały czasowe pomiędzy

³⁰⁷ Youngman, J.H. Malme, *An International Survey of Taxes on Land...*, s. 223.

³⁰⁸ *Ibidem*, s. 223.

³⁰⁹ A. Paugam, *Ad valorem Property Taxation and Transition...*, s. 54 i nast.

aktualizacjami wycen są zróżnicowane, obejmują od jednego roku do dziesięciu lat, przy czym 73% stosuje cykl od jednego do pięciu lat. Poszczególne działki są natomiast wyceniane ponownie raz w roku, jeżeli wprowadzono zmiany do nieruchomości wynikające z nowej budowy, zburzenia, uszkodzenia itp.

Większość działań w zakresie wyceny nieruchomości oparta jest na systemach komputerowych. Wycena nieruchomości i pobranie podatku są niezależnymi od siebie funkcjami. Pobór podatków należy do urzędników publicznych, których obowiązki przewidziane są prawem stanowym oraz lokalnymi rozporządzeniami. Podatki nałożone przez różne specjalne okręgi, takie jak okręgi szkolne, wodne i pożarnicze, mogą zostać skonsolidowane przez powiatowego lub gminnego poborcę podatkowego i wydane w formie pojedynczego rachunku lub nałożone niezależnie przez każdą jednostkę. Podatki od nieruchomości pobierane są w cyklu rocznym we wszystkich stanach, przy czym w przypadku większości stanów (27) dozwolona jest zapłata w dwóch ratach. Jednorazowa opłata wymagana jest w 13 stanach, natomiast w pozostałych zezwala się na opłatę podatkową rozłożoną na trzy lub cztery raty. Powiadomienia dotyczące wyceny albo decyzje podatkowe muszą zawierać informacje o prawach przysługujących podatnikowi w przypadku odwołania oraz ostateczny termin złożenia formalnego odwołania. W stanach, w których procedura ta jest wszczynana po otrzymaniu decyzji podatkowej, złożenie odwołania nie stanowi odroczenia płatności z tytułu podatku³¹⁰. Częstotliwość składania odwołań różni się pomiędzy jednostkami wyceniającymi oraz zmienia się z roku na rok, co jest wynikiem licznych czynników zarówno gospodarczych, rządowych, jak i politycznych. Średnio poniżej 10% właścicieli nieruchomości składa odwołania³¹¹.

2. Podatek katastralny w Stanach Zjednoczonych jako podatek quasi-celowy

Podatek od nieruchomości już od bardzo dawna jest głównym źródłem finansowania³¹² szkolnictwa na szczeblu lokalnym, stanowiąc, razem z pomocą stanową, największą część spośród wszystkich środków przeznaczanych na finansowanie szkolnictwa. Jednak finansowanie szkolnictwa z tego podatku stało się w ostatnich dekadach przedmiotem krytyki. Ponieważ podatek ten nie jest równomiernie rozłożony w okręgach

³¹⁰ Youngman, J.H. Malme, *An International Survey of Taxes on Land...*, s. 223.

³¹¹ A. Paugam, *Ad valorem Property Taxation and Transition...*, s. 54 i nast.; J.H. Malme, J.M. Youngman, *The Development of Property Taxation in Economies in Transition: Case Studies from...*

³¹² D.N. Figlio, *Funding and Accountability: Some Conceptual and Technical Issues in State Aid Reform*. [w:] John Yinger (red.), *Helping Children Left Behind; State Aid and the Pursuit of Educational Equity*, Cambridge 2004, s. 87–110.

szkolnych, główny zarzut jest taki, że korzystanie z tego źródła dochodu prowadzi do niedopuszczalnych różnic w okręgach w zakresie stawki podatku od nieruchomości, dochodu z nieruchomości na ucznia i – co najważniejsze – wydatków na ucznia. Jest on również krytykowany jako niesprawiedliwy, nieefektywny, a jego konstrukcja zbyt złożona. Niezadowolenie z podatków wydaje się wzrastać, czego dowodem są liczne próby mające na celu ograniczenie wydatków oraz dostępu do podatków, w tym również do podatku od nieruchomości³¹³. Jednym z możliwych wyjaśnień malejącego poparcia dla podatków od nieruchomości są zmiany demograficzne populacji polegające na wzroście liczby osób starszych oraz obniżeniu liczby osób w wieku szkolnym.

Podatek od nieruchomości był i nadal pozostaje dominującym lokalnym źródłem dochodów okręgów szkolnych. Jednak nie wszystkie okręgi są uprawnione do pozyskiwania dochodów. W 36 stanach okręgi szkolne są uprawnione do pobierania własnych dochodów poprzez ustalanie stawki podatku od nieruchomości. Z kolei w innych stanach niektóre okręgi szkolne są uzależnione od miasta lub hrabstwa. Do okręgów najbardziej pod tym względem zależnych należą rejony położone na Wybrzeżu Wschodnim. Dla przykładu, większość okręgów szkolnych w Connecticut, Massachusetts oraz Rhode Island jest zależna od władz miast i miasteczek, podczas gdy okręgi w Maryland i Północnej Karolinie w przeważającej części są uzależnione od hrabstwa³¹⁴. Pozostałe stany są wymieszane, obejmują zarówno zależne, jak i niezależne okręgi szkolne. Szkolnictwo funkcjonujące w systemie zależnym otrzymuje większość lokalnych dochodów ze środków przyznanych przez ich macierzysty rząd. Większość tych dochodów pochodzi z podatków od nieruchomości, ale dokładną kwotę ciężko jest ustalić w oparciu o rejestry księgowe stanowych agencji oświatowych³¹⁵.

W ostatnich latach (2003–2004), w których dostępne były dane ze Spisu Powszechnego, 8,9% dochodów systemu szkolnictwa publicznego pochodziło od rządu federalnego, 47,1% zapewniły rządy stanowe, natomiast 43,9% samorządy lokalne. Jeżeli chodzi o część samorządu lokalnego, 85,2% stanowiły podatki oraz wkłady organów centralnych. Jednak w poszczególnych stanach istniało znaczne zróżnicowanie w odniesieniu do procentu dochodów pozyskanych przez samorządy lokalne na rzecz finansowania szkolnictwa. W 12 stanach oraz w Dystrykcie Kolumbii samorządy lokalne wygenerowały ponad połowę łącznych dochodów, podczas gdy w 23 stanach rządy stanowe pozyskały ponad połowę dochodów. W większości z pozostałych 15 stanów finansowanie szkół³¹⁶ było stosunkowo równomiernie rozdzielone.

³¹³ *Ibidem*, s. 87 i nast.

³¹⁴ S. Hoo, S. Murray, K. Rueben, *Education Spending and Changing Revenue Sources*, „Tax Notes”, April 10, 2006, s. 223.

³¹⁵ U.S. Census Bureau, *Annual Survey of Local Government Finances*, selected years. 2004.

³¹⁶ Statystyki dotyczą badanych szkół w klasach od zerówki do ostatniej – 12 klasy szkoły średniej.

Z przeprowadzonych w 2004 r. statystyk³¹⁷ wynika, że ponad 65% dochodów lokalnych pochodziło z podatku od nieruchomości. Jednak liczba ta nie ilustruje w pełni znaczenia tego podatku, albowiem duża część z 17,3% dochodów lokalnych pozyskanych z wkładu macierzystego rządu również pochodzi z podatku od nieruchomości. W 2004 roku w 17 stanach podatek od nieruchomości pobrany przez niezależne okręgi szkolne stanowił ponad 80% lokalnych dochodów, natomiast w 32 stanach ponad 50%³¹⁸. Tylko w sześciu stanach więcej niż 10% lokalnych dochodów pochodziło z alternatywnych źródeł, przy czym zazwyczaj od innych samorządów lokalnych.

Obserwacje krótszego odcinka czasowego dotyczące finansów okręgowych prowadzi Krajowe Centrum Statystyczne Oświaty (NCES) (*National Center for Education Statistics*) Departamentu Oświaty. Dane NCES, uzyskane na podstawie ankiety przeprowadzonej na stanowych agencjach oświatowych, obejmują wpływy podatkowe według stanu zarówno dla niezależnych, jak i zależnych okręgów szkolnych, odnotowane jako roczne wpływy pomiędzy 1990 a 2004 r. Wykorzystując dane NCES, można policzyć udział procentowy podatków od nieruchomości w zależnych okręgach szkolnych jako procent łącznych dochodów z podatku od nieruchomości (1990 r.: 17,0%, 1995 r.: 15,8%, 2000 r.: 18,0%, 2004 r.: 17,3%). Wskazane udziały procentowe niewiele różnią się od wkładu macierzystego rządu stanowiącego część dochodów okręgów szkolnych na szczeblu lokalnym, zgodnie z danymi Spisu Powszechnego, co wskazuje, że większość wkładu macierzystego rządu rzeczywiście pochodzi z podatku od nieruchomości³¹⁹.

Reforma zasad finansowania szkolnictwa oraz odejście od tak dużej zależności od podatku od nieruchomości miały swój początek w latach siedemdziesiątych. W 1957 r. lokalny udział obejmował 61,8% wszystkich dochodów, natomiast udział stanowy wyniósł 36,0%. Odsetek dochodów pochodzących ze źródeł lokalnych utrzymywał się na poziomie nie mniejszym niż 60% do roku 1967, w którym to spadł do 56,4%. Do 1982 r. odsetek ten utrzymywał się na poziomie przynajmniej 50%, po czym spadł do 48,2%. Od 2000 r. odsetek dochodów pozyskanych ze źródeł lokalnych kształtuje się na poziomie około 40%.

Coraz mniejsza zależność od dochodów ze źródeł lokalnych jest zarazem historią coraz mniejszego wykorzystywania lokalnych podatków od nieruchomości w finansowaniu oświaty. W 1957 r. podatek od nieruchomości na szczeblu lokalnym obejmował 46,6% wszystkich dochodów, nie schodząc poniżej poziomu 40% do 1977 roku, w którym to

³¹⁷ Public Education Finances, *Annual Survey of Government Finances*, U.S. Census Bureau, 2004.

³¹⁸ Obliczenia z wykorzystaniem danych z tabeli 4 zawartej w: *Finanse oświaty publicznej. Coroczne badania finansów instytucji rządowych na szczeblu lokalnym*, 2004.

³¹⁹ Należy zauważyć, że w kilku stanach kwoty podane przez NCES oraz Spis dotyczące dochodów z podatku od nieruchomości oraz kwoty podane jako łączne lokalne dochody okręgu szkolnego znacznie się różnią. Różnice te jak dotąd nie zostały wyjaśnione, z tym że pojawiły się tylko w kilku stosunkowo małych stanach, przy czym są one w obu kierunkach.

spadł średnio do 36,6%. Odsetek dochodów pozyskiwany z podatków od nieruchomości nadal malał, lecz do 2000 r. wciąż utrzymywał się powyżej 30%, po czym spadł do 27,8%. Odwrócenie tego trendu w postaci niewielkiego wzrostu w 2004 r. do poziomu 29,4% dochodów badanych szkół³²⁰ może być odzwierciedleniem reakcji wielu stanów na kryzys budżetowy w latach 2000–2004, kiedy nastąpiło ograniczenie pomocy stanowej (w kategoriach bezwzględnych lub względnych) dla lokalnych okręgów szkolnych³²¹. Okręgi w stanach, które nie wprowadziły ograniczeń w zakresie stosowania podatku od nieruchomości na szczeblu lokalnym, w zasadzie zachowały elastyczność umożliwiającą reagowanie na cięcia stanowe poprzez pozyskiwanie dochodów lokalnych. W literaturze wykazuje się, że lokalne okręgi szkolne średnio zwiększyły podatki od nieruchomości w roku budżetowym 2002 i 2004 o 37 centów za każdy dolar ucięty z pomocy stanowej³²².

W dużej części ta reorientacja ku finansowaniu na szczeblu stanowym nastąpiła w 1970 r. Wskazuje się jednak również, że wspomniana reorientacja zaciera różnice obecne w okręgach szkolnych – wiele zależnych okręgów zawsze otrzymywało znaczną część swoich dochodów od pomocy stanowej. W przypadku 36 stanów, w których znajdują się niezależne okręgi szkolne, pomoc stanowa wzrosła od 46% w 1972 r. do 60% w 2002 r. Podobna, jakkolwiek mniej drastyczna, zmiana miała miejsce w stanach, w których mieszczą się zarówno zależne, jak i niezależne okręgi. W Maryland i Karolinie Północnej przez cały ten okres średnio 60% wszystkich środków otrzymywanych przez okręgi zależne od hrabstwa było w formie pomocy stanowej, podczas gdy procent ten był znacznie mniejszy w przypadku okręgów zależnych od miast³²³.

Obecnie lokalny podatek od nieruchomości stanowi około jednej trzeciej dochodów okręgów szkolnych obejmujących badane placówki. Choć podatki od nieruchomości nadal pozostają istotną częścią dochodów, to jednak podana liczba nie wyraża w pełni znaczenia tego podatku, ponieważ uwzględnia dochody tylko na szczeblu lokalnym. W kilku stanach ogólnostanowe podatki od nieruchomości zastąpiły lub uzupełniły lokalny podatek od nieruchomości. Dla przykładu, Kalifornia oraz Michigan ograniczyły możliwości okręgów szkolnych w zakresie stosowania podatku od nieruchomości,

³²⁰ Podana liczba jest średnią udziału w każdym stanie. Umożliwia to uzyskanie pomiaru dla typowego udziału, na który składa się lokalny dochód, na przykład w każdym stanie. Alternatywną formą dokonania obliczeń byłoby podzielenie sumy lokalnie pozyskanego dochodu celem finansowania podstawowego i średniego kształcenia we wszystkich stanach przez sumę łącznych dochodów na oświatę. Kolejny zarzut dotyczy tego, 2.

³²¹ L. Kalambokidis, A. Reschovsky, *'States' Responses to the Budget Shortfalls of 2001–2004, „Challenge”* January–February 2005, s. 76–93.

³²² R.F. Dye, A. Reschovsky, *Property Tax Responses to State Aid Cuts in the Recent Fiscal Crisis*, Paper presented at a conference *State and Local Finances After the Storm: Is Smooth Sailing Ahead?*, March 30, The Urban Institute, Washington D.C. 2007.

³²³ S. Hoo, S. Murray, K. Rueben, *Education Spending and Changing...*, s. 223.

czego konsekwencją było przyjęcie ogólnostanowych podatków od nieruchomości celem finansowania badanych szkół. W innych przypadkach, czego przykładem jest między innymi New Hampshire, władze stanowe wdrożyły algorytm finansowania zawierający minimalną stawkę opodatkowania, którą okręgi szkolne są zobowiązane zapłacić, oznaczoną jako ogólnostanowy podatek od nieruchomości. W przypadku wielu stanów wprowadzono limity w zakresie podatku od nieruchomości, ograniczając kwotę dodatkowych dochodów z tego podatku, które można corocznie pozyskać. Na przykład, zgodnie z Propozycją 2 1/2 stanu Massachusetts, roczne podwyżki wymiaru podatku od nieruchomości ograniczone zostały do 2,5% w skali roku³²⁴. Reorientacja ku stanowemu podatkowi od nieruchomości lub nakładaniu limitów na dochody pozyskiwane z lokalnych podatków od nieruchomości oznacza, że podatek przestał być marginalnym źródłem finansowania lokalnych okręgów szkolnych. W zasadzie można mówić o wzroście wydajności, kiedy fundusz szkoły do ostatniego dolara finansowany jest z lokalnego podatku – w przypadku większości stanów jest to podatek od nieruchomości – w związku z czym decyzje dotyczące wydatków odzwierciedlają lokalne preferencje w zakresie oświaty. Zatem reorientacja ku ogólnostanowym podatkom od nieruchomości lub ku nakładaniu limitów na dochody z lokalnych podatków od nieruchomości może prowadzić do mniej skutecznego rozłożenia wydatków w okręgach.

W 1994 r. władze stanu Michigan zastąpiły główne źródło finansowania badanych szkół, którym były lokalne podatki od nieruchomości, kombinacją podatków składającą się ze zryczałtowanego stanowego podatku od nieruchomości oraz części stanowego podatku od sprzedaży. Zanim wprowadzono reformę w 1992 r. lokalne podatki od nieruchomości stanowiły 55,9% funduszy badanych szkół. Do 1997 r. poziom ten zmalał do 22,0% i od tamtego czasu kształtował się poniżej 25%. W 2004 r. wkład lokalnego podatku od nieruchomości wyniósł 24,4%. Podatek od nieruchomości na szczeblu stanu, z którego dochód przeznaczony jest na finansowanie oświaty, nakładany jest w Michigan w wysokości 6 milli (1 milla = 1 tysięczna dolara pobierana od dolara wycenionej wartości nieruchomości podlegającej opodatkowaniu). Stawka ta dotyczy zarówno nieruchomości, która jest domostwem, jak i innych nieruchomości³²⁵. Reforma finansowa nazwana Propozycją A ustanowiła minimalną dotację na ucznia oraz nałożyła limit na dochody z podatku od nieruchomości³²⁶. Zmiany te doprowadziły do ogólnego obniżenia opodatkowania nieruchomości. W 1993 r. ogólnostanowa średnia stawka podatkowa

³²⁴ D. N. Figlio, *Funding and Accountability: Some Conceptual and Technical Issues in State Aid Reform*, [w:] J. Yinger (red.), *Helping Children Left Behind; State Aid and the Pursuit of Educational Equity*, Cambridge 2004, s. 87–110.

³²⁵ Stawka podatku jest często wyrażana w milach lub dolarach na tysiąc dolarów wycenianej wartości.

³²⁶ J. F. Giertz, *The Property Tax Bound*, „National Tax Journal” 2006, Vol. 3, s. 695–705.

stosowana dla wszystkich nieruchomości wynosiła 56,6 milli. W 2000 r. średnia stawka stanowa od domostwa wynosiła 31,5 milli, natomiast dla pozostałych nieruchomości 50,1 milli.

Kalifornijska Propozycja 13 uchwalona z inicjatywy wyborców w 1978 r. ograniczyła zdolność lokalnego samorządu do finansowania oświaty, ustanawiając maksymalną stawkę podatkową dla lokalnego podatku od nieruchomości na poziomie 1%, cofając się w wycenach nieruchomości do stanu z roku 1975 r. oraz ograniczając wzrost wartości przy ponownej wycenie do 2% w skali roku, za wyjątkiem sprzedaży nieruchomości. Dochody z podatku od nieruchomości nie pozostają w lokalnej jurysdykcji, gdzie zostały pobrane. Dochody z jednolitego 1% podatku od nieruchomości są raczej wydatkowane przez władze stanu poprzez programy dotacyjne skierowane do lokalnych jurysdykcji. Zasadniczo zmiany te zamieniły lokalny podatek od nieruchomości na stanowy podatek od nieruchomości. W 1957 r. podatek ten stanowił 48,9% wszystkich dochodów; do 1977 r. utrzymywał się na poziomie 50%, jednak przed upływem 1982 r. spadł do 21,5% łącznych dochodów. W 2004 r. dochody z tego podatku kształtowały się na poziomie 23,1% dochodów, lokalne fundusze (zawierające dochody z podatku od nieruchomości) osiągnęły 34,1%, natomiast stanowe 54,5%³²⁷.

Chociaż średni procent dochodów szkolnictwa pozyskanych z podatku od nieruchomości spadł z 47,2% w 1957 r. do 28,7% w 2004 r., nadal pozostaje on istotnym źródłem finansowania. W ośmiu stanach (Kolorado, Illinois, Nebraska, New Jersey, Ohio, Pensylwania, Południowa Dakota i Teksas) lokalny podatek od nieruchomości wciąż stanowi ponad 40% dochodów szkół. Niemniej jednak, w odpowiedzi na orzeczenie Sądu Najwyższego, zobowiązujące do ograniczonego korzystania z podatku od nieruchomości, władze ustawodawcze Teksasu uchwałyły przepisy w sprawie obniżenia podatków od nieruchomości o około 1/3.

Pomimo działań ograniczających stosowanie tego podatku, nie pojawiło się żadne inne źródło dochodu na szczeblu lokalnym, które mogłoby konkurować z podatkiem od nieruchomości jako głównym źródłem własnych dochodów szkół.

Wiele zarzutów skierowanych przeciwko podatkowi od nieruchomości miało również na celu uzasadnienie działań ograniczających korzystanie z tego podatku w zakresie finansowania szkolnictwa. Dla przykładu, jego krytycy dowodzą, że podatek jest regresywny, zakłóca zachowanie ekonomiczne, jest trudny w administrowaniu, a obciążenie z niego wynikające nie ma związku z możliwościami płatniczymi podatników. Kolejny zarzut dotyczy tego, że różnice majątkowe podatników prowadzą do różnic w zakresie wydatków na szkolnictwo. Chociaż zarzut ten można by odnieść do jakiegokolwiek innego

³²⁷ A.W. Fischel, *Municipal Corporation, Homeowners and the Benefit View of the Property Tax* [w:] E.O. Wallace, *Property Taxation and Local Government Finance; Essays in Honor of H.C.*

rodzaju wydatków lokalnego samorządu, to jednak ma on szczególne znaczenie dla lokalnej oświaty. To właśnie ten aspekt lokalnego podatku od nieruchomości stał się motywacją do wszczęcia postępowań sądowych dotyczących systemu finansowania szkół. Powołując się na przepisy konstytucji stanowych dotyczących równości wobec prawa oraz zapewnienia sprawiedliwego i na odpowiednim poziomie systemu edukacji, strony skarżące opowiadały się za ograniczonym stosowaniem podatków od nieruchomości w finansowaniu szkolnictwa. Żaden z przytoczonych argumentów prawnych nie potępił w sposób szczególny podatku od nieruchomości jako narzędzia finansowania oświaty. To, co uznano za problematyczne, odnosiło się raczej do wykorzystania podatku przez regulacje, w których różnice bazy podatkowej w podatku od nieruchomości w przeliczeniu na jednego ucznia były znaczne. Na podstawie przedstawionych argumentów można odnieść wrażenie, że kwestionowany byłby jakikolwiek podatek nałożony lokalnie o bardzo zróżnicowanej bazie w jurysdykcjach³²⁸.

Odwołania do sądu wniesione na podstawie przepisów konstytucji stanowych dotyczących równości wobec prawa podejmowały próbę zmniejszenia rozbieżności pomiędzy okręgami w wydatkach na jednego ucznia oraz osłabienia związku pomiędzy wartością lokalnych majątków a wydatkami szkół.

Inna grupa odwołań do sądu została wniesiona na podstawie artykułów dotyczących oświaty, zawartych w poszczególnych stanowych konstytucjach. W większości tych przypadków argumentacja uległa zmianie, oddalając się od zasad sprawiedliwego wydatkowania (kładących nacisk na różnice w zakresie wysokości wydatków na ucznia w okręgach lub neutralność podatkową) ku nowemu standardowi w zakresie odpowiedniego kształcenia. W ramach tego standardu władze stanu starały się zapewnić, aby każdy uczeń miał dostęp do odpowiedniego poziomu oświaty³²⁹. Rzeczywiście system wdrożony przez władze stanowe koncentrował się na zwiększeniu wydatków w okręgach o niskim poziomie wydatkowania, lecz Stanowy Sąd Najwyższy orzekł, że nadal narusza on artykuł Konstytucji dotyczący zasady równości wobec prawa, ponieważ wciąż pozwala, aby okręgi lekcewały limit nałożony na podatki od nieruchomości. Wysoce dyskusyjne jest pytanie, czy jakikolwiek inny system finansowania zaproponowany w ramach odpowiedniego standardu kształcenia byłby w stanie udaremnić uchwalenie Propozycji 13. Możliwe jednak, że nie doszłoby do zerwania związku pomiędzy wartością lokalnych nieruchomości a wydatkami na szkolnictwo, czego domagał się sąd,

³²⁸ *Ibidem*, s. 33 i nast.

³²⁹ Pogląd, że zależność podatków na szczeblu lokalnym jest bardziej kompatybilna w przypadku, kiedy celem jest raczej odpowiedni poziom kształcenia niż sprawiedliwość, znajduje poparcie u takich autorów jak np. N.D. Figlio, *Funding and Accountability: Some Conceptual and Technical Issues in State Aid Reform*, [w:] J. Yinger (red.), *Helping Children Left Behind; state Aid and the Pursuit of Educational Equity*. Cambridge 2004, s. 87 i nast.

a co według niektórych autorów³³⁰ doktryny było zasadniczym elementem poparcia dla Propozycji 13.

W literaturze³³¹ opisywane są konsekwencje reformy w zakresie wydatków na ucznia, wprowadzonej na podstawie nakazu sądowego (a także struktury wydatków, zapotrzebowania na szkoły prywatne i wyników nauczania). Autorzy przedstawiają statystyki opisowe dla 19 stanów, w których strony skarżące z powodzeniem podważyły istniejący system, oraz wnioski w kwestii regresji, wykorzystując dane dla wszystkich stanów. Reforma wprowadzona na podstawie nakazu sądu doprowadziła do znacznego zmniejszenia rozbieżności w zakresie kwoty wydawanej na ucznia na terenie stanu, ponadto po reformie wydatki uległy zwiększeniu w okręgach o najniższym poziomie wydatkowania, natomiast w okręgach o najwyższym poziomie wydatków w zasadzie utrzymywały się na stałym poziomie. W następstwie przedmiotowej reformy wydatki stanowe w zakresie oświaty wzrosły, podczas gdy wydatki w innych dziedzinach pozostały praktycznie bez zmian³³².

W literaturze brakuje jednak danych dotyczących tego, jak reforma wprowadzona na podstawie nakazu sądu wpłynęła na poziom lub strukturę podatków od nieruchomości. Wykorzystując dostępne obliczenia, porównano udział procentowy wydatków podstawowych i drugorzędnych finansowanych podatkami od nieruchomości w stanach objętych reformą na podstawie nakazu sądu z odpowiednimi danymi liczbowymi stanów, które nie podlegały temu nakazowi³³³. W przypadku stanów, w których nakazy sądowe wydano stosunkowo wcześniej (przed 1985 r.), procent wydatków finansowanych z podatku od nieruchomości zmniejszył się z 28,1% w 1982 r. do 23,7% w 2002 r. W tym samym czasie udział procentowy wydatków finansowanych z tego podatku w stanach nieobjętych nakazem sądu spadł z 36,5% do 31,7%, co wskazuje na podobny spadek w punktach procentowych. W przypadku stanów, w których nakaz sądu wydany został później (po 1985 r.), procent wydatków finansowanych z podatku od nieruchomości spadł z 38,0% w 1992 r. do 30,6% w 2002 r., co stanowi spadek na poziomie prawie 7,5 punktów procentowych w przeciągu dziesięciu lat. Odpowiednie dane liczbowe dla stanów bez nakazu sądu wykazują spadek z 36,2% w 1992 r. do 31,7% w 2002 r., czyli poniżej pięciu punktów procentowych. Wyraźnie widać, że podatek od nieruchomości zmniejszył się we

³³⁰ A.W. Fischel, *Did Serrano Cause Proposition 13?*, „National Tax Journal” 1989, Vol. XLII (4), s. 465 i nast.

³³¹ W.N. Evans, S.E. Murray, R.M. Schwab, *The property tax and Education Finance, Uneasy Compromises*, [w:] O.E. Wallace, *Property Taxation and Local Government Finance; Essays in Honor of C. Lowell Harriss*. Cambridge 2001, s. 209 i nast.

³³² W.N. Evans, S.E. Murray, R.M. Schwab, *The property tax and Education...*, s. 210 i nast.

³³³ Przytoczone dane liczbowe zostały zawężone do 36 stanów posiadających niezależne okręgi szkolne. Z tych 36, 24 nie musiały wprowadzać reformy systemu finansowania szkolnictwa, pięć musiało ją wprowadzić przed 1985 r., a pozostałych siedem po 1985 r.

wszystkich stanach niezależnie od tego, czy podlegały one nakazowi sądu czy też nie. Wydaje się, że osłabienie roli podatku od nieruchomości mogło być większe w stanach, które musiały wprowadzić reformę zasad finansowania szkolnictwa³³⁴.

Wspomniane przesunięcie akcentu w odwołaniach do sądu w kierunku odpowiedniego poziomu oświaty, a nie równości i neutralności podatkowej może rodzić nadzieję dla podatku od nieruchomości. O ile ogólnie nacisk na równość i neutralność podatkową doprowadził do korzystania w mniejszym stopniu z lokalnego podatku od nieruchomości, to jednak wpływ nowych regulacji na podatek od nieruchomości nie był wcale oczywisty.

Istniało duże prawdopodobieństwo, że utrzymanie odpowiedniego poziomu kształcenia mogło wymagać zwiększenia łącznych wydatków na oświatę. Przesunięcie nacisku mogło nawet wiązać się z większą rolą stanów w finansowaniu oświaty. Zarazem jednak nie musiało to wcale prowadzić do ograniczonego korzystania z podatku od nieruchomości. Potencjalnie istniałaby możliwość adekwatnego finansowania, jeżeli połączono by stanowy program pomocy finansowej (możliwe, że znacznie zwiększony) z pełni funkcjonującym lokalnym podatkiem od nieruchomości. Na podstawie niektórych interpretacji dotyczących odpowiedniego poziomu kształcenia ograniczenie lokalnych podatków od nieruchomości czy też hamowanie wydatków ze strony bogatych okręgów nie byłoby konieczne³³⁵. Ustanowienie wystarczająco dużego funduszu, zagwarantowanego finansami stanowymi, umożliwiającego odpowiedni poziom kształcenia pozwoliłoby na osiągnięcie odpowiedniego poziomu oświaty bez potrzeby likwidacji lub poważnego osłabienia lokalnego podatku od nieruchomości. Innymi słowy, jeżeli okręgi zdecydowałyby się wydać więcej niż jest to gwarantowane przez władze stanu, mogłyby to uczynić, uwalniając potencjał swojego podatku od nieruchomości, przy czym takie postępowanie nie udaremniłoby dążenia do odpowiedniego poziomu oświaty. Oczywiście całkiem możliwe jest osiągnięcie zarówno odpowiedniego poziomu kształcenia, jak i równości, w którym to przypadku nałożenie limitów na podatek od nieruchomości byłoby pożądane, celem powstrzymania bogatych okręgów od wydawania na edukację więcej niż mogłyby to uczynić okręgi mniej zamożne³³⁶.

³³⁴ R. Inman, *Commentary*, [w:] O.E. Wallace, *Property Taxation and Local Government...*, s. 76 i nast.

³³⁵ W literaturze interpretuje się adekwatność w ten sposób, że adekwatność w zakresie finansowania można uzyskać poprzez dobrze zaprojektowany fundusz programu pomocowego, którego wydatki przekraczające sumę uznaną za niezbędną dla odpowiedniego poziomu kształcenia podlegałyby lokalnej kontroli. W.N. Evans, S.E. Murray, R.M. Schwab, *The Property Tax and Education Finance...*, s. 209 i nast.

³³⁶ W literaturze omawia się różne metody stosowane przez władze stanowe celem uzupełnienia programów finansowania, tak aby osiągnąć większy poziom równości. J. Yinger, *State Aid and the Pursuit of Educational Equity: An Overview*, [w:] J. Yinger, *Helping Children Left Behind; State Aid and the Pursuit of Educational Equity*. Cambridge, „MA: The MIT Press”, s. 3 i nast. Loeb (2001) uważa, że system

Istnieją dwa zasadnicze nurty krytykujące finansowanie szkolnictwa z podatku od nieruchomości. Pierwszy dotyczy niedopuszczalnie dużych różnic pomiędzy okręgami w zakresie wydatków na jednego ucznia wynikających z faktu, że podatek ten jest lokalnym źródłem dochodów i jego baza jest nierównomiernie rozłożona pomiędzy lokalnymi regulacjami. Rozwiązania tego problemu upatruje się w zredukowanym stosowaniu tego podatku lub wyeliminowaniu korzystania z niego na szczeblu lokalnym. W ostatnich czasach siła tego argumentu może ulec osłabieniu w związku z przeniesieniem wagi, w odwołaniach do sądu, z kwestii równości na kwestie odpowiedniego poziomu kształcenia. W przeciwieństwie do polityki zmierzającej do zmniejszenia różnic w wydatkach wynikających ze zróżnicowania majątkowego, polityka nakierowana na podniesienie wydatków okręgów szkolnych o niskim poziomie wydatkowania, tak aby osiągnąć odpowiedni poziom kształcenia, nie musi być równoznaczna z niższymi wydatkami szkół w okręgach o wysokim poziomie wydatków na edukację. Jeżeli dominującym celem polityki rządu stanowego w zakresie finansowania szkolnictwa jest zapewnienie wszystkim uczniom odpowiedniego poziomu kształcenia, władze stanu mogą być skłonne pozwolić poszczególnym okręgom na dodatkowe wydatki wykraczające poza poziom wydatków gwarantowanych przez stan, poprzez pobranie lokalnych podatków od nieruchomości nawet w przypadku, kiedy opodatkowanie nieruchomości nie jest równomiernie rozłożone w lokalnych regulacjach.

Drugi nurt krytyki dotyczy charakteru czy też struktury samego podatku – nieefektywny, niesprawiedliwy oraz trudny w administrowaniu. Krytyka ta nie jest charakterystyczna tylko w odniesieniu do finansowania okręgów szkolnych i w dużej mierze mogłaby dotyczyć podatku od nieruchomości niezależnie od tego, czy jest to lokalne czy stanowe źródło dochodów. Niemniej jednak, jeżeli podatek od nieruchomości nie spełnia kryteriów równości, efektywności i prostoty, kwestionuje się tak duże uzależnienie okręgów szkolnych od tego podatku. Powyższa krytyka wydaje się być w większości nieuzasadniona, za wyjątkiem zarzutów dotyczących braku prostoty i trudności w administrowaniu. W porównaniu z lokalnymi podatkami od dochodu i sprzedaży, podatek od nieruchomości nie ustępuje pod względem efektywności i równości. Oczywiście w praktyce podatek rzadko występuje w swojej teoretycznie czystej postaci. Tak jak w przypadku wszystkich podatków, zdolność osiągnięcia dobrych wyników w zakresie kryteriów ekonomicznych zależy od szeroko definiowanej podstawy opodatkowania, stosunkowo niskich krańcowych stawek podatkowych oraz przejrzystości w administrowaniu. Wiele z obecnie stosowanych podatków od nieruchomości nie spełnia tych wymagań. Zamiast tego zmniejszono podstawę opodatkowania, wprowadzając preferencyjne traktowanie

stanowych dotacji połączonych z nieograniczoną możliwością pozyskania dodatkowych dochodów na szczeblu lokalnym może okazać się nietrwały pod względem politycznym.

nieruchomości mieszkalnej w stosunku do nieruchomości usługowej i przemysłowej; nominalne stawki podatkowe są wyższe od efektywnych stawek, ponieważ wyceny nieruchomości leżą dużo poniżej wartości rynkowej; nie ma jasności co do ceny lokalnych usług po opodatkowaniu. Ponadto tam, gdzie władze stanowe wprowadziły limity i ograniczenia w zakresie podatków, dostęp lokalnych samorządów do podatku jest skomplikowany. Oceniając strukturę podatku oraz jego cel w oparciu o kryteria normatywne, należy zauważyć, że w praktyce podatek od nieruchomości sprawdza się bardzo dobrze w porównaniu z jego głównymi alternatywami, zwłaszcza biorąc pod uwagę sposób jego wdrożenia, a także konflikty, do których może dojść w praktyce. Chociaż podatek od nieruchomości wyraźnie zawodzi pod względem prostoty konstrukcji i przejrzystości, tym, co daje mu ważną praktyczną przewagę nad podatkami od dochodu i sprzedaży, jest to, że jest wydajny z uwagi na źródło dochodu oraz stabilność bazy podatkowej w cyklu gospodarczym.

Podsumowując, podatek od nieruchomości nadal będzie odgrywał ważną rolę, a właściwie dwie role, w finansowaniu szkolnictwa. Po pierwsze, może zostać wykorzystany jako źródło dochodów dla stanowych programów pomocy oświatowej albo w formie ogólnostanowego podatku od nieruchomości, albo poprzez przejęcie przez władze stanu lokalnie pozyskanego podatku od nieruchomości. W literaturze³³⁷ postulowano odejście od zależności od lokalnych podatków od nieruchomości w kierunku podatku od nieruchomości na szczeblu stanowym. Zauważono, że trudno usprawiedliwić korzystanie z lokalnego podatku od nieruchomości celem finansowania szkolnictwa w obliczu dążenia do „zniesienia różnic w zakresie pomocy oświatowej w okręgach”³³⁸. Ponadto argumentuje, że podatek od nieruchomości na szczeblu stanowym mógłby rozwiązać obawy dotyczące niesprawiedliwego rozłożenia podatku. Zwrócono ponadto uwagę, że ogólnostanowy podatek od nieruchomości jest czymś, co w zasadzie już istnieje w tak odmiennych stanach jak Kalifornia i New Hampshire, jakkolwiek w zróżnicowanym stopniu. Po drugie, mając na celu zwiększenie gospodarczej wydajności podatku, płatność od nieruchomości mogłaby stanowić marginalne źródło dochodów – uzupełnienie pomocy stanowej – w okręgach szkolnych szczebla lokalnego.

Pomimo krytyki trwającej już od kilku dekad, podatek od nieruchomości pozostaje głównym źródłem lokalnych dochodów podatkowych wykorzystywanych w finansowaniu szkolnictwa. Zważywszy, że decydenci polityczni doszukaliby się wad w przypadku jakiegokolwiek alternatywy lokalnego podatku finansującego oświatę, podatek od

³³⁷ S.M. Sheffrin, *Commentary*, [w:] O.E. Wallace (red.), *Property Taxation and Local Government Finance...*, s. 315–119.

³³⁸ *Ibidem*, s. 316.

nieruchomości musi odgrywać ważną rolę, nawet jeżeli okrojona, w finansowaniu szkolnictwa zarówno teraz, jak i w dającej się przewidzieć przyszłości³³⁹.

3. Wycena i opodatkowanie nieruchomości w Mołdawii

Wiele państw w Europie Środkowej i Południowo-Wschodniej, które były częścią byłego bloku radzieckiego, wciąż utrzymuje systemy opodatkowania nieruchomości, w których podstawą opodatkowania jest powierzchnia nieruchomości. W Mołdawii pomyślnie wdrożono reformę systemu opodatkowania nieruchomości, dzięki której zastąpiono istniejący system podatku, którego podstawą była powierzchnia/inwentarz, systemem opartym na podatku *ad valorem*. Proces wdrożenia reformy obejmował utworzenie prawnego katastru celem identyfikacji wszystkich nieruchomości i właścicieli, przyjęcie technik masowej wyceny oraz przepisów leżących u podstaw wspomnianej reformy. To, czy reforma odniosła sukces, można do pewnego stopnia zmierzyć poziomem akceptacji nowego systemu przez podatników oraz w oparciu o wysoki stopień przestrzegania zobowiązań z tytułu nowego podatku.

Ogólne problemy, z jakimi zmagają się państwa transformacji systemowej, w takim samym stopniu dotyczą Mołdawii. Wydaje się zatem zasadne, celem zachowania przejrzystości wypowiedzi, wskazanie tych problemów. Wielu przedstawicieli doktryny z dziedziny finansów publicznych w sposób przekonujący przedstawiło argumenty przemawiające za podatkiem od nieruchomości jako ważnym generatorem wpływów. Niemniej jednak podatek ten nadal jest tym, który w wielu państwach okresu przejściowego wykorzystywany jest w niewystarczającym stopniu³⁴⁰. Podatki od gruntów i budynków zostały wprowadzone lub ponownie wprowadzone w krajach zarówno Europy Środkowej i Wschodniej, jak i Europy Południowo-Wschodniej krótko po zróżnicowanym ogłoszeniu przez te państwa niepodległości³⁴¹. Na przykład, Polska wprowadziła w 1985 r. podatki od gruntów rolnych, leśnych i miejskich oraz od budowli³⁴².

³³⁹ T.J. McGuire, L.E. Papke. 26 Nov 2007, *Local Funding of Schools: The Property Tax and Its Alternatives from: Handbook of Research in Education Finance and Policy* Routledge, Accessed on: 26 Jan 2015 <http://www.routledgehandbooks.com/doi/10.4324/9780203961063.ch20>, [dostęp 02.2016 r.].

³⁴⁰ R. Bahl, *Land taxes versus property taxes in developing and transition countries*, [w:] D. Netzer (red.) *Land value taxation: Can it and will it work today?*, 141–171. Cambridge 1998, s. 14–171; R. Bird, R. Bahl, *Subnational taxes in developing countries: The way forward*. Rotman School of Management, Working paper 16, Toronto 2008.; W.J. McCluskey, F. Plimmer, *The potential for the property tax in the 2004 accession countries of Central and Eastern Europe*, London 2007, „Paper Series”, Vol. 7, No. 17.

³⁴¹ R. Kelly, *Implementing property tax reform in transitional countries: The experience of Albania and Poland*, „Environment and Planning C: Government and Policy” 1994, No. 12 (3), s. 319–331.

³⁴² R. Almy, *A survey of property tax systems in Europe*, Ljubljana: Department of Taxes and Customs, Ministry of Finance, Republic of Slovenia, 2001, s. 34 i nast.

Jak się w literaturze podkreśla³⁴³, w wielu krajach okresu przejściowego ponownie podejmuje się temat podatków od nieruchomości pod kątem ich reformy.

W przeszłości lokalne samorzady w tych krajach najczęściej nakładały podatki gminne na podstawie wielkości nieruchomości (aniżeli wartości) oraz przychodów ze sprzedaży brutto nieruchomości i/lub zatrudnienia w miejscowych przedsiębiorstwach. Pojawienie się rynków nieruchomości stworzyło możliwości przejścia na bardziej realistyczną i znaczącą podstawę opodatkowania – to znaczy na wartość nieruchomości, aczkolwiek ze wszystkimi towarzyszącymi temu problemami związanymi z wyceną oraz jej aktualizacją³⁴⁴.

Programy prywatyzacyjne we wszystkich tych krajach w większości zostały zakończone, co też spowodowało utworzenie bardziej rozległej bazy podatkowej, na którą można nałożyć podatek od nieruchomości³⁴⁵. Większość państw Europy Środkowej i Wschodniej oraz Południowo-Wschodniej przyjęło specjalne ustawy celem przywrócenia prawa własności, którego wywłaszczenie miało miejsce w „erze radzieckiej”. Proces zwrotu praw własności rozpoczął się na początku lat dziewięćdziesiątych, zapewniając obywatelom i ich spadkobiercom możliwość przywrócenia praw własności do nieruchomości³⁴⁶. Powyższy proces wraz z prywatyzacją przedsiębiorstw należących do państwa w dużym stopniu przyczynił się do stworzenia warunków dających początek rynkom nieruchomości. Programom tym zazwyczaj towarzyszyło utworzenie nowych prawnych i fiskalnych katastrów, w efekcie tworząc inwentarz dla podatku od nieruchomości. Własność prawna została ustanowiona poprzez rejestrację tytułu własności, co obejmowało określenie granic działki i nieruchomości oraz identyfikację prawnego użytkownika lub właściciela każdej nieruchomości. Posiadanie bezpiecznego, uzasadnionego i przejrzystego systemu praw własności, wspieranego mocą prawną, tworzy możliwości w zakresie obrotu nieruchomościami. Jednak opracowanie i rozwój niezbędnych ku temu procesów i procedur wymaga czasu. Ustanowienie odpowiedniego podatku od nieruchomości opartego na wartości jest zatem zależne od tych oraz innych systemów, takich jak dobrze funkcjonujący system bankowy oraz niezawodny system prawny, a także obecność wykwalifikowanych rzeczoznawców/osób oceniających wartość. Nie przeszkodziło to jednak wielu krajom w tym regionie, by opracować podatek od nieruchomości bazujący na jednym z dwóch głównych podejść: obszar (grunt i budynki) lub

³⁴³ R. Bird, R. Bahl, *Subnational taxes in developing...*

³⁴⁴ J.H. Malme, J.M. Youngman, *The development of property taxation in economies in transition: Case studies...*, s. 35 i nast.; W.J. McCluskey, F. Plimmer. 2007. *The potential for the property tax...*, „Paper Series”, Vol. 7, No. 17.

³⁴⁵ J.H. Malme, J.M. Youngman, *The development...*, s. 37 i nast.

³⁴⁶ V. Sulija, G. Sulija. *Reform of the property tax and problems of real estate appraisal for taxation purposes in transitional economies of Central and Eastern Europe*, Cambridge 2005, Working paper, WP05VS1.

wartość normatywna (oficjalna/katastralna/inwentarzowa)³⁴⁷. Liczne państwa okresu przejściowego odziedziczyły elementy pochodzące z radzieckiego systemu opodatkowania, w którym grunt i budynki były identyfikowane i wyceniane do celów podatkowych jako dwa odrębne przedmioty opodatkowania. Co do zasady, opodatkowanie gruntów oparte było na ich powierzchni, natomiast budynki były wyceniane poprzez odniesienie się do pewnej subiektywnej opinii co do wartości (np. pewien stopień zamortyzowanego kosztu). Podatki od nieruchomości są często uznawane za dobrą propozycję dla zapewnienia niezależnego funkcjonowania administracji lokalnej. Faktycznie podatek ten uważa się za prawie doskonały podatek lokalny. Oferuje on przewidywalne i trwałe źródło wpływów do lokalnych budżetów, wspiera lokalną autonomię oraz dostarcza fiskalny mechanizm w zakresie decentralizacji³⁴⁸. W istocie tylko kilka podatków o dużym znaczeniu fiskalnym nadaje się w większym stopniu na potrzeby administracji lokalnej niż podatek od nieruchomości. Ponadto podatek ten odzyskuje dla lokalnych samorządów niektóre wzrosty w zakresie wartości gruntów wygenerowane częściowo dzięki publicznym wydatkom. Zgodnie z tym, co zauważa się w literaturze³⁴⁹, podatek od nieruchomości jest transparentny, stały i jest wyraźnym wskaźnikiem jednej formy majątku. Jest ponadto szczególnie atrakcyjny na tle innych potencjalnych źródeł lokalnych wpływów podatkowych³⁵⁰. Jeżeli jest dobrze administrowany, może stanowić wysoce skuteczne i niewprowadzające zakłóceń narzędzie fiskalne.

W ogólnym ujęciu uważa się, że systemy podatku od nieruchomości opartego na rynkowej wartości nieruchomości *ad valorem* wypadają najlepiej pod względem sprawiedliwości i równości, ponieważ wartości nieruchomości zazwyczaj lepiej odzwierciedlają zdolności do zapłacenia zobowiązań podatkowych niż podatki od nieruchomości bazujące na powierzchni. Niektórzy autorzy³⁵¹ są zdania, że prostota opcji wykorzystującej powierzchnię nieruchomości powoduje, że dochodzi do generalizacji na rozległych obszarach geograficznych, co prowadzi do podatku regresywnego. Podatek od powierzchni nieruchomości nie ma związku ze zdolnością do jego uiszczenia, albowiem takie same obciążenie spada na obszar o takiej samej powierzchni w tej samej lub określonej geograficznej lokalizacji. W podobny sposób argumentują inni autorzy³⁵², twierdząc, że wycena wartości w oparciu o powierzchnię nieruchomości prowadzi do stosunkowo większego

³⁴⁷ B. Yuan, K. Connolly, M. Bell. *A compendium of countries with an area-based property tax*, Cambridge 2008, Working paper, WP09BY1.

³⁴⁸ R. Bird, R. Bahl, *Subnational taxes in developing...*

³⁴⁹ W.J. McCluskey, *Property tax: An international comparative review*, Aldershot, England, United Kingdom: Ashgate Publishing Limited 1999, s. 21 i nast.

³⁵⁰ R. Bird, R. Bahl, *Subnational taxes in developing...*

³⁵¹ J. Brzeski, R. Frenzen, *Making the case for ad valorem reform in transitional economies: The non-fiscal benefits*, „Journal of Property Tax Assessment and Administration” 1999, No. 4(1), s. 29–38.

³⁵² R. Bird, E. Slack, *Inter national handbook of land and property taxation*, Cheltenham 2004, s. 13 i nast.

obciążenia podatników o niskim dochodzie niż tych posiadających wysokie dochody, w porównaniu do sytuacji, gdzie podstawą opodatkowania jest wartość nieruchomości.

Jednak z drugiej strony systemy podatkowe oparte na powierzchni nieruchomości posiadają korzyści wiążące się z prostotą administracji. Obliczenie podatku od nieruchomości, którego podstawą opodatkowania jest powierzchnia, wymaga jedynie przeprowadzenia pomiarów powierzchni, dzięki czemu udaje się obejść konieczność kosztownego gromadzenia i analizy danych rynkowych oraz przeprowadzenia okresowej ponownej wyceny. Pomiar powierzchni są ponadto bardziej obiektywne niż szacunkowe wartości rynkowe, ponieważ rzeczoznawcy dokonują oceny porównywalnych nieruchomości, w oparciu o którą ustalą wartość rynkową³⁵³. Wycena bazująca na powierzchni jest zatem w mniejszym stopniu dyskusyjna niż ta, której podstawą jest wartość rynkowa³⁵⁴.

Wydaje się, że istnieje rozwiązanie kompromisowe w zakresie wdrożenia metody wyceny, której podstawą jest powierzchnia nieruchomości. Systemy podatkowe tego typu często stosują korekty mające na celu uzyskanie bardziej sprawiedliwego podatku. Czynniki korygujące mogą różnicować stawki za metr kwadratowy w zależności od użytkowania nieruchomości, jej lokalizacji, jakości gleby, wieku i stanu budynku oraz innych właściwości. Jednak skorygowane stawki mają zastosowanie do grup nieruchomości posiadających charakterystyczną właściwość i nie uwzględniają poszczególnych różnic pomiędzy nieruchomościami³⁵⁵. Większość, jeśli nie wszystkie, z państw okresu przejściowego wędruje w kierunku gospodarki rynkowej. Jednak te powstające rynki zazwyczaj znajdują się w trakcie rozwoju, są nieuregulowane i nieprzejrzyste³⁵⁶. Dane dotyczące transakcji i inne istotne dane dotyczące nieruchomości nie są właściwie gromadzone, prowadzone i wykorzystywane.

Międzynarodowe organizacje, takie jak Bank Światowy i Międzynarodowy Fundusz Walutowy, zalecają, aby gospodarki okresu przejściowego Europy Południowo-Wschodniej i Środkowej zmodernizowały swoje systemy podatkowe i zwiększyły znaczenie podatku od nieruchomości. Istnieje powszechna zgoda co do tego, że wpływy z podatku od nieruchomości powinny być poszerzone w krajach Europy Wschodniej i Środkowej oraz że podatek ten może w znaczący sposób przyczynić się do osiągnięcia zarówno fiskalnych, jak i нефiskalnych celów lokalnych samorządów³⁵⁷.

³⁵³ R. Bahl, *Land taxes versus property taxes...*, s. 141–171.

³⁵⁴ K. Zorn, J. Tesche, G. Cornia, *Diversifying local government revenue in Bosnia-Herzegovina through an areabased property tax*. *Public Budgeting and Finance*, 2000, No. 20(4), s. 63–86.

³⁵⁵ R. Bird, E. Slack, *Land and property taxation around the world: A review*, „Journal of Property Tax Assessment and Administration” 2002, No. 7(3), s. 31–80.

³⁵⁶ R. Mahoney, P. Dale, R. McLaren, *Land markets-Why are they required and how will they develop?*, Federation Internationale des Geometres, Hong Kong SAR, China, May 13–17, 2007, Paper presented at FIG Working Week 2007.

³⁵⁷ J. Brzeski, R. Frenzen, *Making the case for ad valorem reform...*, s. 29–38; R. Mauer, A. Paugam, *Reform toward ad valorem property tax in transition countries: Fiscal and land use benefits*, „Land

3.1. Początki opodatkowania nieruchomości w Mołdawii

Historyczne podstawy opodatkowania nieruchomości w Republice Mołdawii pochodzą z końca XIX wieku, kiedy kraj znany był jeszcze jako prowincja Besarabii, wówczas część Imperium Rosji. W 1893 r. car Aleksander III podpisał pierwszą rosyjską ustawę dotyczącą wyceny wszystkich typów nieruchomości majątku. W Besarabii wycena nieruchomości celem nałożenia podatków rozpoczęła się 1899 r. i trwała do wybuchu pierwszej wojny światowej. Od 1914 r. do 1990 r. nie było w Republice Mołdawii systemu służącego do wyceny nieruchomości do celów podatkowych. W okresie 1945–1991 wszystkie nieruchomości, z wyjątkiem poszczególnych domostw, były własnością państwa. Biorąc pod uwagę wszędzie panującą własność państwową, nie było potrzeby określenia wartości rynkowej nieruchomości. Samo pojęcie wartości rynkowej nie istniało w okresie socjalizmu, natomiast koncepcja wartości miała tylko sens w odniesieniu do renowacji budynków i innych budowli. Wartość ubezpieczeniowa była oceniana przez Państwowe Biuro Inwentarza Technicznego³⁵⁸.

Jeszcze przed uzyskaniem niepodległości w 1991 r. Mołdawia rozpoczęła proces przechodzenia na gospodarkę rynkową. Ważnym krokiem w tym względzie stała się proklamacja prawa do prywatnej własności nieruchomości na mocy ustawy o własności (1991). Ustawa uznawała pewne prawa do nieruchomości majątku, w tym:

- a) prawo do własności;
- b) prawo do zarządzania;
- c) prawo do zarządzania operacyjnego;
- d) prawa do korzystania, włącznie ze stałym prawem do korzystania, prawo do opłat z tytułu dzierżawy, prawo do korzystania z odziedziczonej nieruchomości, dożywotnie prawo zamieszkania, prawo do korzystania z obszarów niezamieszkałych, prawo do hipoteki, prawo służebności i prawo do zarządzania przez zaufanie.

Powyższe prawa podlegały rejestracji i były zapisane w rejestrze przedmiotów należących do nieruchomości majątku, zgodnie z ustawą o katastrze nieruchomości (1998)³⁵⁹. W 1991 r. uchwalono również ustawę o prywatyzacji, która służyła jako podstawa do przeniesienia własności państwowej na własność prywatną oraz ustanowiła ramy dla wprowadzenia systemu opodatkowania nieruchomości.

Podstawą opodatkowania była wartość inwentarzowa dla nieruchomości mieszkalnych, wartość księgową dla budynków i budowli należących do przedsiębiorstw oraz

and Real Estate Initiative” Background series 13, Washington D.C., United States: World Bank 2000.

³⁵⁸ R.C. Capehart, *Challenges ahead for property tax appeals in Moldova*, „Tax Notes International” 2007, No. 46(2), s. 187–202.

³⁵⁹ Ustawa Republiki Mołdowy 1998, Na katastru nieruchomości: nr 1543 z dnia 2/25/1998., Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr 44–46.

powierzchnia dla działek gruntowych, niezależnie od tego, czy były własnością osób fizycznych czy prawnych. Podstawą wartości inwentarzowej był koszt zastąpienia (wybudowania) nieruchomości wraz z odpisem z tytułu amortyzacji. Główny problem związany z tą metodologią polegał na tym, że wartość nie uwzględniała lokalizacji nieruchomości. Dlatego też wartość podobnych domów w stolicy kraju, Kiszyniowie, była taka sama jak tych w odległej wiosce. Aby poprawić ten mankament, wartość inwentarzowa została skorygowana poprzez zastosowanie zróżnicowanych stawek podatkowych odzwierciedlających lokalizację nieruchomości mieszkalnej (0,3% dla stolicy i dużych miast; 0,2% dla średniej wielkości miast i 0,1% w przypadku wiosek)³⁶⁰.

Wartość księgowa odzwierciedlała koszt wybudowania budynków i innych budowli od daty ich oddania do użytkowania lub ich przeniesienia do bilansu przedsiębiorstwa. Wartość ta podlegała korekcie celem odzwierciedlenia amortyzacji. Wartość księgowa budynków i budowli nie była modyfikowana wraz z upływem czasu i w rezultacie wysokość podatku stopniowo stawała się wartością symboliczną.

Podstawą opodatkowania działek gruntowych była powierzchnia takiej działki (ze stałą kwotą podatku określoną dla jednego hektara [ha] gruntu rolnego lub dla 100 m² gruntów przyległych do miejscowości). Wartość gruntu rolnego również odzwierciedlała takie czynniki jak: żyzność lub bonitację gleby czy też ocenę jakości w przypadku gruntu, który nie miał oceny żyzności. Przytoczone oceny jakości zostają przypisane jako punkty od hektara gruntu. Średnia bonitacja w Mołdawii to 65 punktów za hektar.

Dla działek nieposiadających klasy zbioru (jakość gleby), stałe kwoty podatku od hektara są określane w zależności od użytkowania gruntu (na przykład pastwisko czy grunt orny). Stawka ta jest sztuczną kwotą, która pozwala na dokonanie porównania pomiędzy podatkiem płaconym za hektar gruntu ze znaną bonitacją a podatkiem za hektar gruntu, którego bonitacja nie jest znana³⁶¹.

Podatek od nieruchomości został wprowadzony dopiero w chwili rozpoczęcia prywatyzacji budynków i budowli. Większość mieszkań w wielopiętrowych budynkach została sprywatyzowana pomiędzy 1993 r. a 1995 r., podczas gdy prywatyzacja przemysłowych i komercyjnych budynków w przeważającej mierze nastąpiła w latach 1994–1998. Początek sprzedaży gruntów miał miejsce po przyjęciu ustawy dotyczącej cen standardowych i procedur w zakresie kupna i sprzedaży gruntów (1997 r.).

³⁶⁰ Rules on Valuation of Immovable Property for Taxation Purposes. Government Resolution No. 1303 (24 November 2004). „Official Gazette of the Republic of Moldova”, No. 65–66, art. 407, 29.04.2005.

³⁶¹ Rules on Valuation of Immovable Property for Taxation Purposes. Government Resolution No. 1303 (24 November 2004). „Official Gazette of the Republic of Moldova”, No. 65–66, art. 407, 29.04.2005.

Kiedy w połowie lat dziewięćdziesiątych rynek nieruchomości zaczął się rozwijać, ważnym stało się polepszenie istniejącej podstawy podatku od nieruchomości, ponieważ wartość inwentarzowa wówczas stosowana nie korelowała z wartością rynkową nieruchomości. Od 1999 r. zastosowano czynniki zwiększające w celu dostosowania stawek podatkowych od nieruchomości mieszkalnych, w których łączna powierzchnia podstawowej konstrukcji wynosiła 100 m² lub więcej. Efektem tej zmiany miało być podwojenie podatku od dużych domów mieszkalnych.

Tworząc fundamenty gospodarki rynkowej, Mołdawia systematycznie przeprowadza reformy we wszystkich sektorach gospodarki. Reforma podatkowa została skodyfikowana w Kodeksie Podatkowym³⁶² przyjętym w 1997 r. Nowy system opodatkowania nieruchomości został ujęty w VI części Kodeksu wraz z ustawą o podatku od nieruchomości³⁶³ uchwaloną w 2000 r. Ustawa ta wprowadziła nowy system opodatkowania nieruchomości oparty na wartości rynkowej nieruchomości (*ad valorem*). Proces masowej wyceny został po raz pierwszy zastosowany do oceny wartości nieruchomości w 2007 r. Ważnym elementem jest tutaj fakt, że ustawa stworzyła fundament pod progresywny system opodatkowania nieruchomości, który w swoich metodologicznych i organizacyjnych zasadach jest podobny do tych stosowanych do wyceny i opodatkowania nieruchomości w wielu rozwiniętych krajach.

Podstawowym założeniem nowego systemu opodatkowania nieruchomości było przyjęcie standardowych metod ich wyceny. Przedmiotem opodatkowania są nieruchomości, które obejmują działki gruntowe i/lub wprowadzone na nich ulepszenia. Mogą składać się one z budynków, mieszkań, budowli i innej wolnostojącej nieruchomości. Ponadto do ulepszeń zalicza się te znajdujące się w trakcie budowy, które zostały ukończone przynajmniej w 50%. Podatnikami są osoby fizyczne i prawne (w tym rezydenci i osoby niebędące rezydentami Republiki Mołdawii), które są właścicielami lub posiadaczami nieruchomości.

Minimalna i maksymalna stawka podatkowa jest ustanawiana w drodze ustawy, natomiast lokalne organy administracji publicznej mogą ustalić konkretną stawkę podatkową w tym przedziale w zależności od gospodarczych warunków panujących na terenie ich jurysdykcji i od lokalnych wymagań budżetowych.

Obecnie Republika Mołdawii znajduje się w okresie przejściowym od starego systemu opodatkowania nieruchomości, opierającego się na wartości inwentarzowej, do nowego systemu *ad valorem*. Nieruchomości zarejestrowane w systemie katastralnym są opodatkowywane w ramach systemu *ad valorem* wykorzystującego do określenia

³⁶² *Tax Code* (No. 1163–XIII, 24 April 1997).

³⁶³ Official Gazette of the Republic of Moldova, No. 62, art. 522, 18.09.1997. Republished in „Official Gazette of the Republic of Moldova”, special ed., 08.02.2007, art. 4.

wartości metody masowej wyceny. W zakresie tych kategorii nieruchomości, które albo nie zostały jeszcze zarejestrowane, albo nie zostały ujęte w katastrze, zastosowanie ma nadal stary system opodatkowania jako tymczasowe rozwiązanie. Głównym celem nowego systemu podatkowego jest zapewnienie sprawiedliwej podstawy opodatkowania poprzez ocenę wartości rynkowej.

3.2. Wdrożenie nowego systemu opodatkowania nieruchomości

Celem wdrożenia nowego systemu opodatkowania nieruchomości rząd podjął uchwałę o działaniach na rzecz tworzenia katastru nieruchomości³⁶⁴ oraz uchwałę w sprawie zatwierdzenia środków na wdrożenie nowego systemu – Ocena nieruchomości do opodatkowania³⁶⁵.

System opodatkowania nieruchomości opiera się na identyfikacji podatnika i nieruchomości podlegającej opodatkowaniu. W epoce radzieckiej istniał rygorystyczny proces ewidencji działek nieruchomości i budynków na obszarach miejskich Republiki Mołdawii. Każdy budynek i budowla miała akta inwentarzowe, w których znajdował się dokładny opis charakterystycznych cech budowli wraz z mapami działek i planem obiektu. Jednak na obszarach wiejskich inwentarz budynków i innych konstrukcji nie był tak kompleksowy. W 1998 r. Republika Mołdawii rozpoczęła opracowywanie katastru nieruchomości celem rejestracji wszystkich obiektów będących przedmiotem nieruchomości i utworzenia jednolitego systemu informacji w zakresie gruntów.

Proces rejestracji wszystkich nieruchomości na masową skalę, wycena nieruchomości (oparta na danych katastru nieruchomości) oraz wprowadzenie nowego systemu opodatkowania nieruchomości są ze sobą ściśle powiązane. Podczas gdy masowa rejestracja nieruchomości jest stopniowo przeprowadzana, nowy system opodatkowania jest również wprowadzany etapami. Na rok 2011 około 15% nieruchomości pozostawało jeszcze niezarejestrowanych. Grupa ta obejmowała domy na obszarach wiejskich, grunt wykorzystywany do celów rolniczych oraz obiekty specjalnego użytku. Pod względem liczebnym oznaczało to, że około 400 000 domów w 650 gminach, 400 000 działek gruntowych wykorzystywanych do celów rolniczych i 20 000 obiektów specjalnego użytku musiało jeszcze zostać zarejestrowanych.

Ocena wartości dla celów podatkowych przeprowadzana jest przez Agencję ds. Gruntów i Katastru, która stosuje standardową metodę wyceny na obszarze całego kraju. Strategia w zakresie wdrożenia wyceny i jej metodologia są opracowane przez agencję,

³⁶⁴ Uchwała Rządu O działaniach na rzecz tworzenia katastru nieruchomości, Nr 1030 z dnia 12.10.1998 r., Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr 96.

³⁶⁵ Uchwała Rządu W sprawie zatwierdzenia środków na wdrożenie nowego systemu. Ocena nieruchomości do opodatkowania, Nr 670 z dnia 06.09.2003 r., Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr 123–125.

jednak właściwej wyceny dokonuje Przedsiębiorstwo Państwowe ds. Katastru, którego urzędy usytuowane są na terenie całego kraju. Po ukończeniu określenia wartości, listy wycen przekazywane są przez Agencję ds. Gruntów i Katastru do Centralnego Państwowego Inspektoratu Podatkowego, którego zadaniem jest policzenie zobowiązań podatkowych. Następnie informacja ta jest przekazywana do terytorialnych inspektoratów podatkowych.

Zgodnie z ustawą o podatku od nieruchomości określenie wartości standardowych typów nieruchomości dokonywane jest przy zastosowaniu metod masowej wyceny, podczas gdy dla unikalnych obiektów przeprowadzana jest indywidualna wycena, zasadniczo odrębnie dla każdego obiektu. Wartość jest określana w oparciu o standardowe rynkowe metody wyceny obejmujące metody porównawcze, dochodowe i kosztowe.

Metodologia określenia wartości przedstawiona jest szczegółowo w zasadach dotyczących wyceny nieruchomości do celów podatkowych, przyjętych uchwałą rządową nr 1303 (24 listopada 2004 r.)³⁶⁶. Ocena wartości nieruchomości do celów podatkowych dokonywana jest na podstawie danych rejestrowych ujętych w katastrze nieruchomości i obejmuje następujące etapy:

- utworzenie grup podobnych obiektów zaliczanych do majątku nieruchomego,
- ustanowienie czynników mających wpływ na wartość każdej z grup obiektów,
- utworzenie szeregu modeli obiektów celem obliczenia wartości nieruchomości,
- opracowanie modeli wyceny nieruchomości,
- opracowanie map stref wyceny dla każdego typu nieruchomości,
- ocenienie wartości wszystkich obiektów będących nieruchomością,
- wprowadzenie wycenionych wartości do rejestru nieruchomości,
- powiadomienie właścicieli i posiadaczy praw do nieruchomości o określeniu wartości,
- przedłożenie list wycen organom podatkowym.

Większość z tych etapów jest skomputeryzowana. Na przykład:

- identyfikacja nieruchomości i przydzielenie strefy wartości wykorzystuje dane systemu informacji geograficznej (GIS);
- masowe oszacowanie wartości stosuje program ValueCad³⁶⁷;
- transmisja danych do Centralnego Państwowego Inspektoratu Podatkowego wykorzystuje bazę danych FisCad opracowaną przez Państwowe Przedsiębiorstwo ds. Katastru.

³⁶⁶ Resolution No. 1303 (24 November 2004). *Official Gazette of the Republic of Moldova*, No. 65–66, art. 407, 29.04.2005.

³⁶⁷ *Swedesurvey, ValueCad*. Gavle, Sweden: Swedesurvey AB. Tax Code, 2004, No. 1163–XIII, 24 April 1997.

Wycena nieruchomości przeprowadzana jest tylko przez Państwowe Przedsiębiorstwo ds. Katastru, które dokonuje analizy rynku nieruchomości i stosuje odpowiednie ilościowe metody wyceny. Rzeczoznawcy terytorialnych urzędów katastralnych są odpowiedzialni za: gromadzenie informacji rynkowych dotyczących nieruchomości, masowe wychwycenie danych w zakresie charakterystycznych cech nieruchomości, wpisy do internetowej bazy danych katastru, tworzenie map stref wartości, obliczenie indywidualnie określonych wartości oraz rozpatrywanie zapytań od właścicieli nieruchomości.

Wycenę nieruchomości mieszkalnych rozpoczęto wraz z analizą danych dotyczących transakcji oraz opracowaniem stref wartości. Każde miasto zostało podzielone na strefy, w których wartość podobnych obiektów była taka sama. Opracowano czynnik korygujący dla każdej strefy w celu odzwierciedlenia wad i zalet lokalizacji danego obiektu w obrębie konkretnego obszaru.

Mapa stref wartości została opracowana dla każdego miasta i miasteczka przy wsparciu lokalnych rzeczoznawców i tzw. inżynierów katastralnych. Następnie owe strefy wartości zostały zatwierdzone przez lokalne władze. Na przykład, stolica Mołdawii została podzielona na 19 stref, podczas gdy w przypadku mniejszych miast podział na od 3 do 8 stref wartości został uznany za wystarczający.

Policzenie wszystkich czynników modelu oraz wartości podstawowej 1 m^2 wiązała się z ideą istnienia standardowego obiektu nieruchomości. Ten standardowy obiekt oznacza najbardziej typowe mieszkanie na obszarze miejskim. Dla przykładu, statystyczna analiza mieszkań w Kiszyniowie pokazała, że najbardziej dominującym typem (tj. standardowym) jest mieszkanie dwupokojowe o powierzchni 55 m^2 , jest ono usytuowane na środkowym piętrze pięciopiętrowego bloku mieszkalnego, zostało wybudowane pomiędzy 1975 a 1989 r., elewację wykonano z lokalnych materiałów budowlanych (tzn. wapno lub wapno muszlowe) oraz w mieszkaniu znajdowało się centralne ogrzewanie, komunalne przyłącze wodne i kanalizacyjne oraz było ono zaopatrzone w gaz i energię elektryczną.

Wycena pojedynczych nieruchomości mieszkalnych przedstawiała o wiele bardziej skomplikowane zadanie niż wycena mieszkań. W tym przypadku konieczne było ustalenie wartości gruntu (działki), wartości głównej budynku nieruchomości mieszkalnej oraz drugorzędnych i pomocniczych budowli położonych na terenie działki. Celem wyceny nieruchomości mieszkalnej zastosowano trzy modele oceny wartości:

- model dla oceny wartości gruntu,
- model dla oceny wartości budynku,
- model dla oceny wartości drugorzędnych i pomocniczych budowli położonych na gruncie.

Każdy z tych modeli zawierał multiplikatywne czynniki odzwierciedlające wpływ wywierany przez ograniczoną liczbę charakterystycznych właściwości. Wartość nieruchomości mieszkalnej była obliczana jako suma wartości gruntu, budynku i jakichkolwiek drugorzędnych i pomocniczych budowli.

Metodologią wykorzystywaną do określenia wartości gruntu było podejście stosujące bazowy/standardowy grunt³⁶⁸, które określa wartość podstawowego/standardowego gruntu, a następnie koryguje wartość sąsiednich gruntów celem odzwierciedlenia istotnych różnic. Mogą one obejmować strefę wartości; dostęp do drogi dojazdowej; przyłącza wody, kanalizacyjne oraz zaopatrzenie w gaz. Jeżeli obszar wycenianej działki jest inny od działki bazowej/standardowej, wtedy stosuje się czynnik korygujący. Na przykład, jeżeli standardowa powierzchnia gruntów z budynkami mieści się w przedziale od 500 do 700 m², wtedy wartość grunt o powierzchni od 700 do 1200 m² będzie skorygowana na dół do wartości 0,92, podczas gdy dla gruntu o powierzchni powyżej 1200 m² czynnik korygujący wyniesie 0,81.

W przypadku nieruchomości mieszkalnej (budynek) do czynników korygujących należą: lokalizacja w obrębie określonej strefy wartości, liczba pięter, rodzaj systemu ogrzewania (centralne, autonomiczne, ogrzewanie piecowe), styl architektoniczny, typ konstrukcji, rok budowy, elewacja, pokrycie dachu, aktualny stan techniczny budynku.

Z reguły wartość pomocniczych i drugorzędnych budowli oceniana jest przy zastosowaniu uproszczonego modelu wyceny oraz przy minimalnym zestawie cech charakterystycznych odzwierciedlających rodzaj konstrukcji ściany oraz rok budowy. Wszystkie inne istotne cechy charakterystyczne zostały wzięte pod uwagę podczas oceniania wartości działki, na której usytuowane są dom mieszkalny oraz inne budowle.

Standardowa nieruchomość mieszkalna w regionie Orhei została wybudowana pomiędzy 1966 r. a 1975 r., jest położona w centrum miejskim, przeciętna jej powierzchnia wynosi od 500 m² do 700 m² oraz jest podłączona do miejskich wodociągów i kanalizacji. Jest to konstrukcja wolnostojąca, wybudowana w tradycyjnym stylu architektonicznym, którego część zewnętrzna pokryta jest tynkiem drapanym. Wszystkie odchylenia od standardowej nieruchomości zostały odzwierciedlone w czynnikach korygujących. Jeżeli istniała wystarczająca liczba transakcji, czynniki te były określane za pomocą analizy regresji wielorakiej. Natomiast w mniejszych miasteczkach, w których liczba transakcji była ograniczona, w celu obliczenia korekt zastosowano uproszczone metody wykorzystujące pośrednie informacje i porównanie par sprzedaży³⁶⁹.

³⁶⁸ IAAO, *Property appraisal and assessment administration*, Chicago IL, United States: International Association of Assessing Officers, 1990.

³⁶⁹ K. Sabaliauskas, A. Aleksienė, *Progress Toward Value – Based Taxation of Real Property in Lithuania, Land Lines*, Lincoln Institute of Land Policy 2002, No. 14(4), <http://www.lincolninst.edu>, maj 2015.

Ukończenie wyceny wartości nieruchomości komercyjnych i przemysłowych zajęło około 4 lata, głównie z powodu trudności związanych z identyfikacją właścicieli tych nieruchomości. Tylko około 60% komercyjnych i przemysłowych nieruchomości zostało zarejestrowanych w systemie katastralnym. Uprzedni system opodatkowania nieruchomości nie wymagał identyfikacji nieruchomości należącej do przedsiębiorstwa, ponieważ kwota zobowiązania z tytułu podatku od nieruchomości była liczona na podstawie łącznej wartości księgowej wszystkich posiadanych nieruchomości. Informacje dotyczące wszystkich komercyjnych i przemysłowych nieruchomości stały się dostępne dopiero po decyzji Ministerstwa Finansów nakładającej wymóg, aby wszystkie przedsiębiorstwa przedłożyły szczegółowe informacje na temat posiadanych nieruchomości. Niezarejestrowane obiekty zostały zidentyfikowane, kiedy porównano listę dostarczoną przez przedsiębiorstwa z istniejącym spisem w katastrze nieruchomości.

Wycena wartości komercyjnych i przemysłowych nieruchomości obejmowała utworzenie trzech rozległych kategorii złożoności budowli: proste, średnie i złożone. Do kategorii prostej należały stosunkowo powszechne nieruchomości komercyjne w wielopiętrowych budynkach mieszkalnych lub standardowych budynkach niemieszkalnych. Podejście do wyceny było podobne do tego, które stosowano w przypadku wyceny apartamentów mieszkalnych. Wycena budynków o średniej złożoności (tj. budynki o standardowym projekcie usytuowane na działce gruntu z drugorzędnymi i pomocniczymi budowlami) obejmowała metodę porównawczą. Największe trudności napotkano natomiast przy ocenie wartości budynków złożonych/zespolonych, które albo były unikalnie zaprojektowane, i/albo obejmowały dużą liczbę budynków i innych budowli. Dla nieruchomości tego typu zastosowano wszystkie trzy metody wyceny. Ogólne podejście polegało na zidentyfikowaniu charakterystycznych właściwości mających wpływ na wartość i wcieleniu ich do standardowych metod wyceny³⁷⁰.

W Mołdawii wycena wartości nieruchomości do celów podatkowych rozpoczęła się w 2004 r. Zdecydowanie największe koszty zostały poniesione w związku z opracowaniem procesów i systemów gromadzenia danych wymaganych do przeprowadzenia wyceny. Duża część tych kosztów wiązała się z czasem wymaganym do zidentyfikowania właścicieli nieruchomości, zwłaszcza domków letniskowych.

W Mołdawii przez dłuższy czas stosowano dwa systemy opodatkowania nieruchomości – stary system obejmujący podatek od gruntu i podatek od majątku nieruchomego oraz nowy system obejmujący podatek od nieruchomości składających się z gruntu i posadowionych na nim budowli. W ramach nowego systemu opodatkowania stawki podatkowe mogą być ustalane zarówno przez rząd centralny, jak i samorzady lokalne. Zadaniem rządu centralnego jest ustalenie stawek podatkowych dla nieruchomości będących

³⁷⁰ *Ibidem*.

własnością np. przedsiębiorstw komercyjnych oraz ustanowienie maksymalnej i minimalnej stawki podatkowej w zakresie nieruchomości osób fizycznych. Kodeks Podatkowy³⁷¹ określa maksymalne i minimalne stawki dla nieruchomości mieszkalnych, miejsc parkingowych w spółdzielniach budynków garażowych oraz działki ogrodowe z lub bez budowli. Minimalna stawka podatkowa jest ustalona na poziomie 0,02% ocenionej wartości, podczas gdy maksymalna na poziomie 0,25%. Lokalne władze określają konkretne stawki, które mogą co roku być różne, zależnie od okoliczności gospodarczych i wymagań lokalnego budżetu. Jednak stawki te muszą zawierać się w przedziale przewidzianym regulacjami prawnymi.

W przypadku komercyjnych i przemysłowych nieruchomości będących własnością podmiotów gospodarczych (przedsiębiorstw) Kodeks Podatkowy (art. 280 (b)) nakłada zryczałtowaną stawkę podatkową w wysokości 0,1% od ocenionej wartości pojedynczej nieruchomości.

Stary system opodatkowania jest nadal stosowany dla nieruchomości, które nie są wprowadzone do systemu katastralnego ani też nie zostały ocenione przez którąkolwiek metodę masowej wyceny. W ramach starego systemu wszystkie stawki podatkowe są wyznaczane na szczeblu centralnym. Jeżeli całkowita powierzchnia domu mieszkalnego wynosi 100 m² lub więcej, stawka podatkowa jest korygowana przy pomocy następujących wskaźników:

100 m²–150 m² = wskaźnik o wartości 1,5,

150 m²–200 m² = wskaźnik o wartości 2,

200 m²–300 m² = wskaźnik o wartości 10,

powyżej 300 m² = wskaźnik o wartości 15.

Dla nieruchomości należących do podmiotów gospodarczych stawka podatkowa wynosi 0,1% wartości księgowej (widniejącej w ewidencji księgowej) (ustawa o wdrożeniu, rozdział VI Kodeksu podatkowego 2000, załącznik 2). W przypadku gruntów stawka podatkowa zależy od sposobu użytkowania i dostępu danych dotyczących żywności i stopnia jakości.

W ramach nowego systemu opodatkowania nieruchomości właściciele wszystkich rodzajów nieruchomości w Kiszyniowie zobowiązani byli do płacenia wyższych podatków niż dotychczas. Wzrost podatku od nieruchomości mieszkalnych mógł być jednak regulowany przez władze lokalne. Aby zminimalizować wzrost podatku w ramach nowego systemu opodatkowania, rząd centralny wprowadził rozwiązanie tymczasowe, które przewidywało, że od 2007 r. do 2010 r. tylko minimalna stawka podatkowa ustalona na mocy ustawy miała w Kiszyniowie zastosowanie dla wszystkich nieruchomości mieszkalnych będących własnością osób fizycznych. Jednak w małych miastach Mołdawii

³⁷¹ *Tax Code* (No. 1163–XIII, 24 April 1997), art. 280 a.

przejście do nowego systemu podatku od nieruchomości powodowało znaczniejszy wzrost podatku niż przewidziane prawem minimum (tzn. w przedziale procentowym 0,04–0,08), co związane było m.in. z dążeniem do wzrostu dochodów budżetowych.

Zwrócić też należy uwagę na to, że po wprowadzonych zmianach podatek od nieruchomości w Mołdawii stał się ważnym źródłem dochodów budżetowych. Przykładowo w 2010 r. 76,5 mln MDL lub 27% wszystkich wpływów z podatku od nieruchomości pochodziło z podatków zapłaconych na podstawie wycenionej wartości nieruchomości. Kwota dodatkowych wpływów podatkowych pochodząca z opodatkowania nieruchomości przemysłowych i komercyjnych oraz nieruchomości prywatnych na podstawie regulacji nowego systemu opodatkowania nieruchomości wyniosła 44 mln MDL w 2010, stanowiąc 17,5-procentowy wzrost we wpływach z podatku od nieruchomości w porównaniu do poziomu z roku 2009³⁷².

System opodatkowania nieruchomości przemysłowej i komercyjnej na podstawie ich wartości (*ad valorem*) miał swój początek dopiero w 2010 r., niemniej jednak efektywność nowego systemu opodatkowania można rozpatrywać, badając wyniki uzyskane w nieruchomościach mieszkalnych na obszarach miejskich. Nowy system wykorzystujący wartości rynkowe dla tych nieruchomości wszedł w życie w 2007 r.

Całkowity koszt wdrożenia nowego systemu dla nieruchomości mieszkalnych na obszarach miejskich wyniósł 5,978 mln MDL. Wzrost wpływów z podatków od nieruchomości w 2007 r. w pierwszym roku wprowadzenia nowego systemu wyniósł 4,2 mln MDL, co w efekcie pokryło 70% początkowych kosztów wyceny. W 2008 r. wzrost wpływów stanowił w przybliżeniu wartość 2,4 razy większą niż koszt wyceny. Patrząc na łączny wzrost wpływów w latach 2007–2010, koszt wyceny został pokryty ośmiokrotnie³⁷³.

Warto zauważyć, że poziom stosowania się do zobowiązań z tytułu podatku od nieruchomości w ramach nowego systemu jest co roku coraz większy. W 2007 r. stopień wypełnienia wymogów wyniósł 70%. W 2008 r. wzrósł do 82,8%, w 2009 r. wyniósł 84,0%, natomiast w 2010 r. było to już 84,7%. W pewnym stopniu poziom wypełnienia wymogów związanych ze zobowiązaniem podatkowym z tytułu nieruchomości jest dobrym wyznacznikiem akceptacji nowego systemu przez podatników oraz postrzeganiem go jako sprawiedliwego³⁷⁴.

Ocena tego, jak kształtują się wpływy podatkowe uzyskane w oparciu o nową metodę opodatkowania komercyjnych i przemysłowych nieruchomości, jest trudna. Należy

³⁷² *Doing Business 2010. Doing business 2011: Making a difference for entrepreneurs*, Washington, D.C., United States: World Bank Group. www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2011, maj 2015.

³⁷³ *Ibidem*.

³⁷⁴ *Ibidem*.

jednak zauważyć, że na terenie całego kraju roczny wzrost wpływów lokalnych budżetów pozyskiwanych z opodatkowania nieruchomości przemysłowej i komercyjnej wyniósł łącznie 26,6 mln MDL w 2010 r., co pokryło 90% wydatków wymaganych do przeprowadzenia wstępnej identyfikacji, rejestracji i wyceny nieruchomości przemysłowych i komercyjnych. Ponowna wycena nieruchomości przewidziana jest co trzy lata (Kodeks podatkowy rozdział VI, art. 279). Jeżeli wpływy z tego typu nieruchomości miałyby pozostać na tym samym poziomie wynoszącym 26,6 mln MDL, wtedy w okresie trzech lat całkowite wpływy wyniosłyby około 79,8 mln MDL. Jeżeli całkowity koszt identyfikacji nieruchomości, przeprowadzenia ponownej wyceny, współpracy z podatnikami oraz poboru podatków byłby w przybliżeniu równy początkowym kosztom wdrożenia oszacowanym przez Agencję ds. Gruntów i Katastru na 30 mln MDL, wtedy zysk netto z tego źródła wpływów płynący do lokalnych budżetów kształtowałby się na poziomie 49,8 mln MDL³⁷⁵.

Konkludując, Mołdawia jest pierwszą republiką z byłych republik radzieckich, która wdrożyła nowy system opodatkowania nieruchomości w skali kraju. Głównym celem rządu Mołdawii było zapewnienie, aby nowy system opodatkowania był zbliżony pod względem polityki i wyceny do systemów w krajach rozwiniętych. W tym znaczeniu nieruchomości przemysłowe i komercyjne, nieruchomości mieszkalne na obszarach miejskich podlegają opodatkowaniu, którego podstawą jest wartość (rynkowa) nieruchomości.

Stary system opodatkowania nieruchomości przyczyniał się do powstania anomalii, co doprowadziło do niesprawiedliwego i w ogólnym ujęciu nieuczciwego systemu. Dla przykładu, kwota zobowiązania podatkowego od nieruchomości mieszkalnej usytuowanej w prestiżowej dzielnicy była podobna do kwoty podatku od nieruchomości mieszkalnych położonych w odległych od dużych metropolii miejscowościach ze słabo rozwiniętą infrastrukturą. Jednak jedną z głównych sił napędowych reformy był fakt, że rzeczywiste dochody generowane przez stary system były pod wieloma względami bardzo niskie, o raczej symbolicznym znaczeniu. Wynikało to z faktu, że podstawa opodatkowania bazowała na wartości inwentarzowej budynków i budowli opartej na dawnych kosztach i wartościach. Podstawa podatkowa odzwierciedlała koszty wytworzenia nieruchomości, ale nie brała pod uwagę nowych koncepcji projektowych i materiałów budowlanych ani też nie uwzględniała bieżących kosztów budowy oraz nie odzwierciedlała upływu czasu.

Istnieje jednak kilka kwestii, które będą musiały zostać rozwiązane lub udoskonalone: przepisy dotyczące uaktualnienia danych katastralnych, organizacja regularnego monitoringu nieruchomości oraz przyjęcie procedur w zakresie ponownej wyceny

³⁷⁵ *Ibidem*.

nieruchomości. Ocenione już wartości nieruchomości mogą bardzo szybko okazać się nieaktualne. Na przykład, po dokonaniu wyceny nieruchomości mieszkalnych w 2005 r. ogólnie ceny uległy podwojeniu na terenie całej Mołdawii. Z drugiej strony, globalny kryzys finansowy i gospodarczy spowodował znaczny spadek cen rynkowych nieruchomości przemysłowych. W okresie pomiędzy 2009 r. a 2011 r. ceny transakcji dotyczących nieruchomości przemysłowych spadły o 45%, podczas gdy ceny za nieruchomości przemysłowe (obiekty magazynowe) o 55%. Dlatego też bardzo ważne jest, aby ponowne wyceny były przeprowadzane wystarczająco często, by mogły właściwie odzwierciedlać zmiany zachodzące w cenach nieruchomości. Ponadto kolejnym istotnym elementem jest rejestracja wszystkich nieruchomości w systemie katastralnym oraz zapewnienie, aby przejście ze starego systemu na nowy nastąpiło we właściwym czasie. Należy również opracować procesy i procedury niezbędne do zapewnienia skuteczności działania pomiędzy organami rządu centralnego a odpowiadającymi im organami szczebla lokalnego w zakresie identyfikacji nieruchomości i ich właścicieli.

Na nowy system podatkowy (dotyczący opodatkowania nieruchomości) składa się kataster fiskalny oraz kataster nieruchomości wraz z systemem oceny nieruchomości. Kataster fiskalny jest bazą danych, który zawiera informacje na temat wszystkich podatników, własności nieruchomości, ich wartości oraz inne informacje niezbędne dla celów opodatkowania. Kataster nieruchomości w połączeniu z systemem oceny nieruchomości tworzą razem system własności uniwersalnej katastru. Jest to baza danych katastru gruntów zawierająca informacje na temat wszystkich nieruchomości i jego właścicieli na terenie całego kraju, jak również wartości i praw.

Nowy system opodatkowania *ad valorem* dotyczy masowych metod oceny w odniesieniu do wszystkich własności zarejestrowanych w ramach systemu katastralnego. Dla tych kategorii własności, które nie są ujęte w ewidencji gruntów i budynków, zastosowanie znajduje nadal stary system opodatkowania nieruchomości. Głównym celem nowego systemu podatku od nieruchomości jest zapewnienie sprawiedliwej podstawy opodatkowania ustalonej na podstawie szacowania wartości rynkowej.

Mołdawia osiągnęła znaczny postęp w zakresie wdrożenia podatku od nieruchomości opartego na wartości nieruchomości. Stabilność tego podatku będzie ważna w przyszłości nie tylko pod względem generowania wpływów, ale także celem utrzymania tych systemów, które są konieczne do gromadzenia danych i masowej wyceny.

4. Wycena katastralna i opodatkowanie nieruchomości w Federacji Rosyjskiej

4.1. Uwagi ogólne

Zmiany wprowadzone w XXI wieku do rosyjskiego systemu opodatkowania gruntów wywarły znaczący wpływ na zobowiązania podatkowe. Dla właściciela nieruchomości podatek od działki o powierzchni 200 m², położonej w obwodzie moskiewskim, wzrósł z 360 rubli do 30 000 rubli w 2006 r. Podobna skala wzrostu ma miejsce w innych miejscach kraju. Bez wątpienia tak ogromne zwiększenie należnych podatków byłoby istotnym problemem dla każdego właściciela nieruchomości niezależnie od kraju, co stanowi radykalną zmianę opodatkowania nieruchomości³⁷⁶.

To zwiększenie podatków od gruntu można przypisać zmianie w wycenie wartości gruntów polegającej na przejściu z podstawy normatywnej na system określany jako wycena katastralna. System ten stanowi bardzo istotną zmianę związaną z procesem przejścia ze starego systemu wyceny, w którym niskie wartości normatywne (wartości powstałe w oparciu o pewnego rodzaju hipotetyczny plan) były stosowane dla całego kraju. Z czasem, kiedy inflacja przyczyniła się do obniżenia trafności wartości normatywnych, nieformalne i niesystematyczne korekty, które były wprowadzane, zniszczyły wszelkie pozory spójności i logiki w wartościach gruntów. System katastralny, chociaż nieodpowiadający standardowi bieżącej, realnej wartości rynkowej, wnosi więcej informacji rynkowej do procesu wyceny, wprowadzając różnice pomiędzy nieruchomościami gruntowymi, w zależności od ich jakości i cech charakterystycznych. W literaturze³⁷⁷ klasyfikuje się wartości katastralne jako wartość hipotetyczną, bez powiązania z wartością rynkową. Rosyjskie zmiany systemu opodatkowania nieruchomości wprowadzają pojęcia (wartości) rynkowe jako integralną część wyceny i przewyżniają niektóre bariery na drodze do uzyskania czystej bieżącej wartości rynkowej. Zatem system ten jest klasyfikowany jako system wzbogacony o elementy rynkowe.

Pojęcie nieruchomości znane było w prawie rosyjskim od XVIII wieku. Niemniej jednak, w związku ze zniesieniem własności prywatnej w 1922 r., zniesiono podział na rzeczy ruchome oraz nieruchomości. Ponownie kategoria nieruchomości w Rosji pojawiła się w regulacjach prawnych w roku 1991, a w roku 1994 na podstawie art. 130 ustawy z dnia 30 listopada Kodeks cywilny Federacji Rosyjskiej wprowadzono pojęcie katalogu otwartego. Zaliczano do niego grunty, budynki, budowle, statki morskie

³⁷⁶ *Rossiyskaya Gazeta, The cadastre badly hit the population*, September 5 2006, wyd. 4162.

³⁷⁷ R. Almy, *Introducing market-value based property tax systems in ex-Communist countries*, „Journal of Property Tax Assessment and Administration” 2002, No. 7(1)s. 20–47.

i powietrzne, obiekty kosmiczne, przedsiębiorstwa oraz inne mienie na podstawie przepisów szczególnych³⁷⁸.

Obrót nieruchomościami dotyczy przede wszystkim nieruchomości mieszkalnych należących do prywatnych właścicieli, które stanowią ponad 80% zasobu mieszkalnego Federacji Rosyjskiej. W ograniczonym zakresie obrót dotyczy także gruntów, nie mniej jednak zaledwie 8% całego zasobu gruntów znajduje się we własności prywatnej. Przepisy dotyczące możliwości występowania w obrocie cywilnoprawnym nieruchomości mieszkalnych i gruntowych zawarte zostały w Kodeksie mieszkaniowym³⁷⁹ oraz w Kodeksie gruntowym Federacji Rosyjskiej³⁸⁰.

W celu ewidencjonowania nieruchomości wprowadzono instytucję państwowego katastru nieruchomości, natomiast rejestr praw do nieruchomości oraz transakcji z ich udziałem odbywał się za pomocą specjalnego państwowego rejestru. Od 2008 r. trwały intensywne prace nad połączeniem istniejących systemów rejestracji praw do nieruchomości oraz państwowego katastru nieruchomości, jak również włączeniu do katastru danych dotyczących budynków i lokali.

Koncepcja utworzenia państwowego systemu rejestracji praw oraz katastru nieruchomości została przyjęta rozporządzeniem Ministra Rozwoju Ekonomicznego Federacji Rosyjskiej³⁸¹. Przewidywało ono w pierwszej kolejności utworzenie odpowiedniej struktury organizacyjnej organów administracji publicznej, w tym struktur terenowych, a następnie budowę państwowego systemu informatycznego w dziedzinie rejestracji praw oraz katastru nieruchomości, włączenie ewidencji budynków, budowli i lokali do państwowego katastru nieruchomości, jak również stworzenie systemu kształcenia specjalistów w dziedzinie rejestracji praw i katastru nieruchomości. W tym celu na podstawie m. in. ukazu Prezydenta Federacji Rosyjskiej³⁸², jak i rozporządzenia Rady Ministrów Federacji Rosyjskiej³⁸³ połączono organy Federalnej Agencji Rejestracji (Rosrejestracji), Federalnej Agencji Katastru Nieruchomości (Rosnieruchomości) oraz Federalnej agencji Geodezji, Katastru oraz Kartografii (Roskartografii) w jeden organ – Federalną Służbę Państwowej Rejestracji, Katastru oraz Kartografii (ROSREJESTR). Do zadań ROSREJESTRU należy prowadzenie państwowego rejestru praw do nieruchomości, państwowego katastru nieruchomości, zasobu geodezyjnego i kartograficznego, realizacja państwowego

³⁷⁸ A. Banaszek, *System katastru oraz rejestracji praw do nieruchomości na przykładzie Federacji Rosyjskiej*, „Przegląd Geodezyjny” 2011, Vol. 4, s. 9 i nast.; www.base.consultant.ru, maj 2015.

³⁷⁹ Kodeks mieszkaniowy Federacji Rosyjskiej z dnia 29 grudnia 2004 r.

³⁸⁰ Kodeks gruntowy Federacji Rosyjskiej z dnia 25 października 2001 r.

³⁸¹ Rozporządzenie Ministra Rozwoju Ekonomicznego Federacji Rosyjskiej nr 534 z dnia 18 grudnia 2009 r.

³⁸² Ukaz Prezydenta Federacji Rosyjskiej nr 1847 z dnia 25 grudnia 2008 r.

³⁸³ Rozporządzenie Rady Ministrów Federacji Rosyjskiej nr 457 z dnia 1 czerwca 2009 r.

nadzoru geodezyjnego. ROSREJESTR podlega Ministrowi Rozwoju Ekonomicznego Federacji Rosyjskiej³⁸⁴.

Przejsie na katastralną wycenę wartości gruntu stanowi potencjalnie ważny punkt zwrotny w rozwoju rosyjskich systemów fiskalnych, we wzroście prywatnych rynków gruntu oraz w ewolucji budżetów lokalnych jednostek samorządowych. Zmiana ta jest szczególnie istotna dla lokalnych jednostek, ponieważ podatek od gruntu został wyznaczony jako ich główne źródło wpływów.

W Rosji nakładane są trzy podatki od nieruchomości: regionalny podatek od wartości (księgowej) majątku firmy (bez gruntu), lokalny podatek od majątku prywatnego i lokalny podatek od gruntu³⁸⁵. Lokalny podatek od gruntu jest przedmiotem szczególnego zainteresowania w związku z jego drastycznie zmieniającym się charakterem. Żaden z tych podatków nie opiera się na bieżącej wartości rynkowej, jednak procedura wyceny podatku od gruntu mieści w sobie elementy siły rynkowej.

4.2. Podatek majątkowy od aktywów przedsiębiorstwa oraz podatek od nieruchomości majątku prywatnego osób fizycznych

Rosyjskie oraz zagraniczne osoby prawne (w tym wszystkie przedsiębiorstwa, agencje, banki, instytucje kredytowe oraz obcokrajowcy znajdujący się w posiadaniu jakiegokolwiek nieruchomości) płacą podatek regionalny od aktywów trwałych bilansowych (z wyłączeniem gruntu, naturalnych zasobów i państwowych obiektów ochrony i bezpieczeństwa wewnętrznego)³⁸⁶.

Podstawą podatku jest wartość księgowa netto (wartość bilansowa) aktywów trwałych, aktywów niematerialnych, zapasów, rozliczeń międzyokresowych kosztów poniesionych na dzień bilansowy. Odpisy amortyzacyjne są dopuszczalne zgodnie z rosyjskimi ustawowymi standardami rachunkowości. W niektórych przypadkach zagraniczna osoba prawna może skorzystać ze stawek amortyzacyjnych w celu uzyskania wartości księgowej aktywów, pod warunkiem że nie zostaną przekroczone następujące limity: 5% dla budynków i budowli; 25% dla samochodów osobowych, mebli biurowych i wyposażenia biurowego, komputerów, systemów informacyjnych oraz sprzętu przetwarzania danych; 15% dla innych własności³⁸⁷. Podatek ten podlega samowycenieniu.

Stawka podatku nie może przekroczyć 2,2%, ale władze regionalne mogą ustanowić zróżnicowane stawki dla pewnych kategorii podatników lub nieruchomości. Istnieją

³⁸⁴ A. Banaszek, *System katastru oraz rejestracji praw...*, s. 9 i nast.

³⁸⁵ C. Chassignard, *Russia considering reform of property tax regimes*, *Tax Analysts Worldwide Tax Daily*, 2003, May 27, s. 36 i nast.

³⁸⁶ Kodeks podatkowy Rosyjskiej Federacji z dnia 1 stycznia 2004 r.

³⁸⁷ KPMG, *Russia tax overview 2004*, <http://www.kpmg.ru/russian/supl/library/taxlegal/Tax%20overview.Pdf>, [dostęp 02.2016 r.].

również zwolnienia z podatku od nieruchomości dla niektórych środków takich jak: aktywa pieniężne, papiery wartościowe, dobra społeczne i kulturalne, środki ochrony środowiska, sprzęt rolniczy, rurociągi, linie elektryczne oraz grunt. Ponadto władze lokalne mogą wprowadzić zwolnienia w zakresie innych nieruchomości.

Na obszarze całej Federacji Rosyjskiej lokalny podatek od majątku prywatnego nakładany jest na właścicieli budynków, lokali mieszkalnych, budynków lub budowli letniskowych, garaży oraz innych budynków³⁸⁸. Jego wycena przeprowadzana przez lokalne Biuro Inwentaryzacji Technicznej opiera się na koszcie odtworzenia budowli pomniejszonym o amortyzację. Administracja tego podatku została przeniesiona do tej samej agencji, która jest odpowiedzialna za opodatkowanie gruntów. Regulacje zostały zaczerpnięte z przepisów prawnych w zakresie wartości ubezpieczeniowej pochodzących z lat osiemdziesiątych, do których wprowadzono pewne korekty uwzględniające inflację oraz zmiany w walucie.

Krajowe limity stawek ustalone dla podatku od nieruchomości w zależności od wartości nieruchomości wahają się od 0,1% (dla nieruchomości do wartości 300 tysięcy rubli) do 2% dla nieruchomości o wartości powyżej 500 tysięcy rubli.

Zarówno władze regionalne, jak i lokalne mogą ustanowić różne przywileje podatkowe. Regionalne organy mogą zapewnić przywileje dla kategorii podatników oraz indywidualnych podatników, podczas gdy samorządy lokalne tylko dla indywidualnych podatników. Ten podatek oraz podatek od gruntu stanowią wyznaczone źródła podatkowe dla lokalnych samorządów w Federacji Rosyjskiej. Odpowiedzialność w zakresie tego podatku, w tym dokumentacja, jest obecnie przekazywana tej samej agencji, która jest odpowiedzialna za podatek od gruntu.

4.3. Podatek od gruntu oparty na wartości katastralnej

Wprowadzony podatek od gruntu obowiązuje właścicieli gruntów lub ich użytkowników, za wyjątkiem dzierżawców³⁸⁹. Pierwotnie podatek od gruntu opierał się na normatywnych cenach gruntów stanowiących wartości określone przy użyciu procesu planowania, który poniekąd wprowadzał zróżnicowanie pomiędzy gruntami w zależności od strefy wartości i regionu. Wielkość gruntu była głównym elementem determinującym należny podatek. Wartości te nie były powiązane z wartościami rynkowymi; zazwyczaj normatywna wartość była o wiele mniejsza od tego, ile dany grunt byłby wart na rynku prywatnym³⁹⁰.

³⁸⁸ Ustawa Federacji Rosyjskiej nr 2003–1 z dnia 9 grudnia 1991 r.

³⁸⁹ Ustawa Federacji Rosyjskiej 1738–1 z 11 października 1991 r. oraz zalecenie nr 56 Ministerstwa Służby Podatkowej Federacji Rosyjskiej z 21 lutego 2000 r.

³⁹⁰ Oczywiście sama idea prywatnej własności gruntu jest w Rosji stosunkowo nowym pojęciem i nie we wszystkich częściach kraju jest przyjmowana entuzjastycznie.

Podstawa wyceny na potrzeby opodatkowania gruntu przeszła zmianę wraz z przyjęciem wartości katastralnej jako podstawy opodatkowania gruntu. Podatek od gruntu odnosi się do wartości katastralnej gruntów i zastępuje w ten sposób uprzedni podatek, w którym wartość określana była normatywnie. Od stycznia 2006 r. podatki od gruntu opierają się na tej nowej metodzie wyceny w gminach, które stworzyły niezbędne regulacje prawne. Ten nowy podatek gminny był wprowadzany w zależności od poziomu gotowości gmin i został przedstawiony w rozdziale 31 Federalnego Kodeksu Podatkowego. Początkowy, ustalony na 1 stycznia 2005 r., termin zakończenia jego wdrożenia został przesunięty na 1 stycznia 2009 r. Stawki podatkowe stosowane przez gminy dla nowych wartości w zakresie nieruchomości rolnych i mieszkalnych obejmują maksymalną stawkę wynoszącą 0,3%, natomiast pozostałe grunty objęte są stawką maksymalną na poziomie 1,5%.

Pomimo tych raczej niewysokich maksymalnych stawek nastąpił gwałtowny wzrost w wysokości zobowiązań podatkowych. Wzrost ten był wynikiem ogromnych różnic pomiędzy nowymi wartościami katastralnymi a dawnymi wartościami normatywnymi.

System wyceny katastralnej gruntu już od dłuższego czasu znajduje się w trakcie rozwoju, co nie powinno dziwić w świetle dużego znaczenia tej zmiany oraz wielkości zadania, jakim jest dokonanie wyceny na całym terytorium Federacji. 25 sierpnia 1999 r. rząd Federacji Rosyjskiej przyjął rozporządzenie nr 945 w sprawie państwowej wyceny katastralnej gruntów. Po jej dokonaniu nastąpiło przyjęcie rozporządzenia nr 316 z 8 kwietnia 2000 r. dotyczącego „Zatwierdzenia norm oszacowania wartości gruntów państwowego katastru”. W tym drugim ustanowiono zasady i regulacje dotyczące oceny wartości gruntów w państwowym katastrze na cele podatkowe. Powyższe zasady i regulacje obejmują siedem kategorii gruntów, które zostały ustanowione: grunt rolny, przemysłowy oraz przeznaczony pod transport, komunikację oraz inne media, grunt pod osiedla, obszary leśne, obszary, na których znajdują się zasoby wodne, grunty na specjalnie chronionym obszarze oraz rezerwy gruntów.

Federalna Agencja ds. Katastru Majątku Nieruchomego opracowała normy w zakresie wyceny do stosowania na obszarze całego kraju. Jednak rzeczywiste wyceny znajdują się w rękach prywatnych spółek działających na podstawie umów z podmiotami Federacji (regionalne organy rządowe). Owi rzeczoznawcy, podlegający krajowej certyfikacji, dokonują również tradycyjnej wyceny wartości rynkowych do celów prywatnych (pożyczki, ubezpieczenie itd.). Wartości transakcji prywatnych nie są udostępnione do publicznego wglądu (choć wartości katastralne są), jednak istnieją sieci informacji pomiędzy pośrednikami nieruchomości, którzy asystują przy rejestracji przeniesienia nieruchomości, oraz rzeczoznawcami, którzy posiadają informacje dotyczące transakcji

na zasadzie komercyjnej. Jednak informacja dotycząca ceny nie jest bezpośrednim wyznacznikiem do wyceny katastralnej.

Na większości obszarów Federacji Rosyjskiej przeważają grunty rolne. Federacja Rosyjska posiada jeden z najbardziej dokładnych i kompletnych katastrów gleby na świecie, co jest spuścizną czasów ZSRR. Dane te tworzą podstawę wyceny katastralnej gruntów rolnych w ramach nowego systemu. Niestety, radzieckie pojęcia wartości nie były tak przejrzyste w przypadku innych form użytkowania gruntu, co oznacza, że nie istnieje porównywalny rezerwuar wysokiej jakości danych dla innych rodzajów gruntów. Wycena katastralna oparta jest na dochodzie netto (zróżnicowany dochód) generowanym przez grunt rolny. Dochód netto ustalany jest na podstawie konkretnych informacji dotyczących działki, jak na przykład: lokalizacja, żyzność gleby (np. istnieje 1 280 różnych typów gleb w obwodzie saratowskim), topografia gruntu czy też konfiguracja³⁹¹.

Średnie wartości gruntu za metr kwadratowy na obszarze Federacji obwodu są równe sumie różniczkowych i absolutnych rent gruntowych skapitalizowanych w okresie 33 lat. Renta gruntowa różniczkowa stanowi różnicę pomiędzy pieniężną wartością średniej liczby upraw prowadzonych w tym obwodzie przez okres ostatnich 30 lat (po cenach normatywnych), a średnim kosztem ich produkcji przez okres 8 lat, plus 7% zysku. Renta gruntowa absolutna to 1% wartości brutto płodów rolnych na obszarze całej Rosji, wskaźnik ustalony na szczeblu federalnym. Wartości gruntów dla poszczególnych rejonów (stref) w obrębie podmiotu Federacji liczone są w oparciu o średnią notowaną na terenie danego podmiotu, skorygowaną o współczynnik zróżnicowania rejonu. Aby ustalić szacunkową wartość indywidualnego gruntu rolnego, należy wprowadzić trzy skorygowania średniej renty różniczkowej obwodu³⁹².

Po pierwsze, wartość indywidualnego gruntu jest skorygowana o jakość zbioru w porównaniu do jakości stanowiącej średnią obwodu. Klasa zbioru uzyskana z danego gruntu stanowi średnią siłę poziomu organicznego i wyników w zakresie zawartości granulometrycznej i zawartości próchnicy oraz mieści się w przedziale od 0 do 100. Koszt produkcji jest składnikiem, który w wycenie działki również podlega skorygowaniu, zgodnie z indeksem kosztów transportu i magazynowania (opartym na średniej wydajności i przedstawionym raczej w metodologii oceny wartości niż policzonym oddzielnie) oraz ze względu na klasę zbioru.

Po drugie, wartość działki jest skorygowana o właściwości mechaniczne, specyficzne dla danej działki w porównaniu do mechanicznych właściwości przeciętnej działki rolnej. Mechaniczne właściwości wskazują na trudności prowadzenia upraw na działce

³⁹¹ C. Chassagnard, *Russia considering reform....*

³⁹² R. Almy, *Introducing market-value based property tax systems....*, s. 20–47.

i obejmują takie elementy jak: siła zwięzłości gleby (gleby niepoddające się uprawie), liczba kamieni w glebie oraz rzeźba i kształt działki.

Po trzecie, wartość działki jest skorygowana o różnicę w kosztach transportu poniesionych przy dostawie plonów do punktów wstępnego przetwarzania lub sprzedaży w stosunku do kosztów transportu poniesionych w przypadku średniej działki, plus 7% zysku. Przy oszacowaniu kosztów transportu bierze się pod uwagę połączenie rzeczywistych rodzajów upraw wyprodukowanych na takiej działce i odległości do każdego punktu wstępnego przetwarzania lub sprzedaży ważonych ilością transportowanego ładunku oraz jakością dróg na każdej trasie³⁹³.

Kiedy renta różniczkowa zostaje skorygowana o właściwości specyficzne dla danego gruntu, wartość indywidualnego gruntu rolnego zostaje oszacowana jako suma gruntowej renty różniczkowej i absolutnej skapitalizowanych na przestrzeni 33 lat (stopa dyskontowa w wysokości 3–1/3%), gdzie rentę absolutną ustalają organy federalne. Jak zauważono już wcześniej, schemat wyceny oznacza wydajność skorygowaną o ważne koszty – koncepcje, które nie są obce systemom wyceny kształtowanym przez siły rynkowe, nawet bez podstawowego standardu rynkowego.

Opodatkowaniu w Federacji Rosyjskiej podlegają również grunty przemysłowe. Dzielą się one na sześć kategorii: grunt pod małe firmy, duże firmy, firmy powiązane z drogami, z obroną, pod firmy komunikacyjne oraz pod linie kolejowe. Grunt pod dużymi firmami zostaje wyceniony na podstawie wartości rynkowej zgodnie z definicją przedstawioną w „Metodologii oceny wartości rynkowej”. Grunt do celów obronnych jest oceniany tak jak grunt rolny. Pozostałe kategorie zostają wycenione zgodnie z procedurą stosowaną do gruntu przylegającego do gruntu danej kategorii. Przedsiębiorstwa w Rosji zobowiązane są do zapłaty podatku od nieruchomości, nawet jeżeli nie użytkują gruntu znajdującego się w ich posiadaniu. Stanowić to ma zachętę do jego użytkowania i rozdzielenia gruntu na rzecz tych, którzy będą go wydajnie wykorzystywać.

W Federacji Rosyjskiej opodatkowaniu podlegają również grunty mieszczące się w obszarach miejskich. Istnieje czternaście kategorii użytkowania gruntu w osiedlach miejskich³⁹⁴, przy czym dla każdej z nich obliczono różne współczynniki wyceny według lokalizacji na obszarze miejskim. Podstawa podatkowa jest równa wartości za metr kwadratowy w nieruchomości mieszkaniowej pomnożonej przez powierzchnię gruntu. Wyróżnia się czternaście następujących kategorii:

- 1) grunty pod wielopiętrowe budynki mieszkalne,
- 2) grunt pod indywidualne budynki mieszkalne,

³⁹³ *Ibidem*, s. 20–47.

³⁹⁴ Władze Obwodu Saratowskiego. 2003 Uzupełnienie do uchwały podjętej przez regionalny rząd saratowski z 24 stycznia, 2003 r., nr 6P, dotyczącej państwowej wyceny katastralnej gruntów osadniczych w Obwodzie Saratowskim.

- 3) budynki letniskowe i grunty związku działek ogrodowych,
- 4) grunty pod garaże i parkingi samochodowe,
- 5) grunty znajdujące się pod obiektami sprzedawców detalicznych, usług cateringowych, usług w zakresie gospodarstwa domowego, stacji benzynowych oraz serwisów samochodowych,
- 6) grunt znajdujący się w posiadaniu instytucji i organizacji edukacyjnych; grunt pod obiektami opieki zdrowotnej i ochrony socjalnej, edukacji fizycznej i sportu, instytucji kultury i sztuki; oraz grunt znajdujący się pod obiektami kultu religijnego,
- 7) grunty znajdujące się pod obiektami przemysłowymi, obiektami infrastruktury gospodarstw domowych (różnego rodzaju przedsiębiorstwa ciepłownicze, itp.), obiektami zaopatrzenia w materiały i żywność oraz zaopatrzenie techniczne, obiektami handlowymi i magazynowymi; grunty znajdujące się pod obiektami transportowymi (za wyjątkiem działek należących do stacji benzynowych, stacji serwisowych samochodowych, garaży i parkingów samochodowych); oraz grunt, na którym położone są obiekty komunikacyjne,
- 8) grunty znajdujące się pod obiektami administracyjnymi, zarządzania i komunalnymi; grunt, na którym położone są przedsiębiorstwa, organizacje oraz instytucje z zakresu finansów, kredytów, ubezpieczeń i funduszy emerytalnych,
- 9) grunty znajdujące się pod placówkami obronnymi,
- 10) grunty znajdujące się pod obiektami służącymi poprawie stanu zdrowia i celom rekreacyjnym,
- 11) grunty rolne,
- 12) grunty znajdujące się pod lasami na terenie osiedli (włącznie z lasami w obrębie miast), pod innymi roślinami (zarośla itp.) niezaliczanymi do funduszu leśnego (w tym parki, parki o charakterze leśnym, trawniki i aleje),
- 13) grunty znajdujące się pod wolno stojącymi (indywidualnymi) obiektami wodnymi,
- 14) inne grunty (w tym grunty rezerwowe itp.).

Współczynniki wyceny dla czternastu kategorii gruntów zostały opracowane dla każdej miejscowości zgodnie z wytycznymi federalnymi³⁹⁵.

Sposób, w jaki uzyskano współczynniki wyceny, można najlepiej przedstawić, posługując się opisem, w jaki sposób miasto Saratów, w regionie Wołgi na obszarze Federacji Rosyjskiej, obliczyło swoje współczynniki. Miasto zostało podzielone na 1 028 części katastralnych oraz utworzono elektroniczną mapę katastralną, która wskazywała,

³⁹⁵ Federalna Służba ds. Gruntów 2001. Metodyczne rekomendacje Federalnej Służby ds. Katastru Gruntów Federacji Rosyjskiej opracowane przez Rosyjskie Ministerstwo Nieruchomości, zgodnie z uchwałą numer 519 dotyczącą Zatwierdzenia Norm Wyceny przez Rząd Federacji Rosyjskiej, Lipiec 6.

jak dana część wypadła pod względem licznych czynników pobranych z federalnych wytycznych opisujących procedurę wyceny osiedli.

Informacje dotyczące wpływu tych czynników zostały zebrane przy użyciu ankiety skierowanej do różnych kategorii społecznych ekspertów. Ta sama ankieta została wykorzystana dla każdej miejscowości w Federacji Rosyjskiej, której populacja przekraczała 50 000. Współczynniki wartości były generowane przy zastosowaniu modelu matematycznego bazującego na informacjach zawartych w ankiecie. Współczynniki mierzą jakość badanej części katastralnej, tym samym dostarczając wartość katastralną dla jednego metra kwadratowego poszczególnej części, dla każdej z czternastu kategorii gruntu³⁹⁶. W tym podejściu wyceny stosowanych jest o wiele więcej czynników niż ma to miejsce w zachodnich modelach masowej wyceny. W literaturze³⁹⁷ zauważa się, że wykorzystanie tak wielu czynników może spowodować, że rzeczoznawcy zdyskredytują rzeczywiste dane rynkowe, możliwe jest bowiem, że rynek nie rozpozna niektórych oddziaływań, które z kolei rzeczoznawcy, opierając swoje wyceny na poszczególnych czynnikach, uznają za ważne.

Powyższy schemat wyceny dla gruntu miejskiego jest dowodem na to, że atrakcyjność lokalizacji jest głównym czynnikiem determinującym wartość w obszarach miejskich. Pojęcie to jest bardzo podobne do tego, z którym można się zetknąć w systemach oceny wartości kształtowanych przez rynek.

4.4. Ocena wdrożenia nowego systemu opodatkowania w Federacji Rosyjskiej

Podsumowując, system wyceny katastralnej stanowi dużą zmianę dla właścicieli gruntów. Najbardziej oczywistą jest fakt, że bardzo wielu – jeśli nie większość – właścicieli nieruchomości mierzy się z drastycznie wyższym podatkiem od nieruchomości. System wyceny katastralnej zdecydowanie zwiększył podstawę opodatkowania w porównaniu z tą stosowaną w oparciu o przestarzałe wartości normatywne. Dla najważniejszych kategorii gruntów – rolnych, miejskich i przemysłowych – koncepcje wyceny, chociaż nie przedstawiają bieżącej wartości rynkowej, w ogólnym ujęciu dają się porównać do tych stosowanych w systemie opartym na wartości rynkowej. Stanowi to ważne przejście od starego normatywnego systemu wyceny i może być pomostem w kierunku wycen opartych na wartości rynkowej, wraz z dalszym rozwojem rynków i w miarę tego, jak ceny transakcji stają się bardziej przejrzyste.

³⁹⁶ Federalna Służba ds. Katastru Gruntów 2003. Państwowa wycena katastralna gruntów osadniczych Federacji Rosyjskiej.

³⁹⁷ R. Almy, *Introducing market-value based property tax...*, s.20 i nast.

Nowy system wyceny katastralnej gruntów oznacza ważną zmianę w stosunku do poprzedniej wyceny normatywnej. Zmiana ta może mieć radykalny wpływ zarówno na systemy gruntowe, jak i fiskalne, jednak błędem byłoby zaklasyfikowanie standardów wyceny na równi z bieżącą wyceną rynkową. Najlepiej potraktować ten standard jako „wzbogacony o elementy rynkowe”. Innymi słowy, czynniki, które mogą wpływać na wartości rynkowe gruntu – lokalizacja, wydajność, dostępność, topografia, dostęp do infrastruktury itd. – są również formalnie zawarte w procesie służącym do określenia wartości katastralnej. Prywatne podmioty przeprowadzające wycenę katastralną posiadają certyfikat wydany przez organy państwowe, wykorzystują metodologie opracowane przez organy centralne zawarte w regulacjach prawnych, a w ramach innej działalności gospodarczej przeprowadzają prywatne wyceny celem oszacowania bieżących wartości rynkowych nieruchomości. Osoby dokonujące wyceny katastralnej rozumieją zasady bieżącej wartości rynkowej. Niestety, wartości transakcji dotyczących nieruchomości nie są rejestrowane ani też nie są dostępne do wglądu publicznego, co oznacza, że właściciele nieruchomości nie mają łatwego zadania, sprawdzając ważność wycen katastralnych w odniesieniu do wartości rynkowych. Ponadto ograniczenia w zakresie danych tworzą znaczną przeszkodę na drodze do utworzenia systemu wyceny opierającego się na wartości rynkowej. Jednak system katastralny został utworzony w oparciu o wiele podstawowych zasad wyceny rynkowej i mógłby stanowić przejście do tego systemu wraz z rozwojem rynków nieruchomości oraz większą przejrzystością danych.

Ustalenie wartości nieuzbrojonego gruntu konkretnego gruntu rolnego jest dodatkowo skomplikowane poprzez procedurę wykorzystywaną w prywatyzacji własności wielu kołchozów. Duży kołchoz był dzielony na kilka spółek rolniczych, których udziały znajdują się w indywidualnym posiadaniu. Jeżeli ktoś przeprowadza transakcję sprzedaży, dotyczy ona udziału w spółce, a nie gruntu. Zatem nie istnieje konkretne porównanie wartości katastralnej gruntu do jego ceny sprzedaży³⁹⁸.

Na szczególną uwagę zasługują, po pierwsze, dwa podatki majątkowe – podatek od katastralnej wartości gruntu i lokalny podatek od majątku prywatnego osób fizycznych, które składają się na nową strukturę podatkową w samorządach lokalnych. W Rosji nie istnieje jasna koncepcja jednego tytułu własności do gruntu i budowli łącznie. W ogólnym ujęciu są one traktowane jako dwie odrębne nieruchomości. Celem uniknięcia dyskryminacji inwestycji i gospodarczego rozwoju stawka dla budowli nie powinna być wyższa od stawek stosowanych w zakresie gruntów.

Wartość katastralna jako podstawa opodatkowania gruntów w Federacji Rosyjskiej jest dużym osiągnięciem. System opodatkowania jest prowadzony w kierunku większej systematyczności, racjonalności i mniejszej arbitralności, nawet jeżeli wielu podatników

³⁹⁸ C. Chassagnard, *Russia considering reform of property tax...*, s. 45 i nast.

musi zmierzyć się z o wiele wyższymi zobowiązaniami podatkowymi z tytułu gruntów. Zmiany te są spójne z ogólnym procesem przejścia gospodarki rosyjskiej na tę opartą na zasadach rynkowych. Mogą one wnieść zarówno bardziej stabilną i rozsądną strukturę fiskalną samorządów lokalnych, jak i bardziej wydajny sposób użytkowania gruntów. Zmiany te niewątpliwie należy zaliczyć do przydatnych.

Rozdział IV

Podatek od nieruchomości w Polsce

1. Podstawowe zasady opodatkowania nieruchomości oraz ich wpływ na politykę fiskalną

Jedną z podstawowych zasad regulujących wymiar podatków jest zasada prawdy obiektywnej, zwana także zasadą prawdy materialnej. Opodatkowanie, a w konsekwencji wymiar podatku, musi opierać się na rzeczywistym stanie faktycznym, rzetelnie ustalonym przez organ podatkowy. Niedopuszczalny jest wymiar podatków w oparciu o niepełny, nierzetelnie ustalony czy też – co gorsza – fikcyjny stan faktyczny. Zasada prawdy materialnej znajduje swój normatywny wyraz w przepisie art. 122 Ordynacji podatkowej³⁹⁹, który stanowi, że w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

W przepisie art. 122 o.p. ustawodawca wskazuje w pierwszej jego części, że w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania. Poprzez wyrażenie to sformułowano obowiązek podejmowania działań przez organ podatkowy, tym samym kluczowe jest więc określenie zakresu tego obowiązku. W pierwszej kolejności należy poddać analizie określenie ustawowe wskazujące na podejmowanie działania, przy czym ogólniejsze znaczenie powinno mieć stwierdzenie, iż ustawodawca pomimo użycia wyrażenia, z którego wynika obowiązek podejmowania działań, nie posługuje się wprost kategorią pojęciową obowiązku, jak czyni to przy formułowaniu zasad ogólnych

³⁹⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.), dalej też jako o.p.

w art. 121 o.p.⁴⁰⁰, art. 123 § 1 o.p.⁴⁰¹, art. 124 o.p.⁴⁰² czy też w art. 125 o.p.⁴⁰³ Należy zatem przyjąć, że dla ustawodawcy pierwszorzędne znaczenie ma wskazanie na zakres obowiązane działanie, który następnie jest odniesiony do organu podatkowego jako gospodarza prowadzonego postępowania podatkowego, a zatem nie wyłączając udziału podatnika w zakresie realizacji tego obowiązku⁴⁰⁴.

Choć zasada prawdy obiektywnej wyrażona jest wprost w przepisach regulujących procedurę podatkową, to jednak przenika ona cały system prawa podatkowego, dotykając bezpośrednio również sfery materialnego prawa podatkowego. Potwierdza to choćby analiza treści przepisu art. 21 o.p. regulującego system wymiaru zobowiązań podatkowych w Polsce. Tytułem przykładu wskazać tu można normę art. 21 § 5 o.p., z której wynika obowiązek dążenia organu podatkowego do dokonania wymiaru podatku w sposób zgodny ze stanem faktycznym. Jak podkreśla się w orzecznictwie i literaturze przedmiotu, norma art. 122 o.p. jest nie tylko zasadą dotyczącą sposobu prowadzenia postępowania, lecz w równym stopniu wskazówką interpretacyjną prawa materialnego, na co wskazuje zwrot zobowiązujący do załatwienia sprawy zgodnie z tą zasadą⁴⁰⁵.

Stosowanie zatem norm prawa materialnego powinno odbywać się zawsze z uwzględnieniem zasady prawdy materialnej, której realizacja wyrażająca się w konieczności wyczerpującego zebrania oraz zbadania wszystkich okoliczności faktycznych

⁴⁰⁰ Zgodnie z art. 121 § 1 o.p. postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Z kolei stosownie do art. 121 § 2 o.p. organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. A zatem ustawodawca posługuje się zarówno wyrażeniem wskazującym na obowiązek, jak i kategorię powinności.

⁴⁰¹ Z kolei zgodnie z art. 123 § 1 o.p. organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. W tym przypadku ustawodawca wprost wskazuje na kategorię obowiązku.

⁴⁰² Stosownie do art. 124 o.p. organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. W ramach tej regulacji wykorzystano więc kategorię powinności.

⁴⁰³ Również przy formułowaniu zasady szybkości ustawodawca posługuje się kategorią powinności. Zgodnie zatem z regulacją przepisu art. 125 § 1 o.p. organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Z kolei stosownie do przepisu art. 125 § 2 o.p. sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie.

⁴⁰⁴ P. Borszowski, *Zasada prawdy obiektywnej, narzędzie organu czy podatnika*, [w:] A. Huchla, P. Borszowski, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Wrocław 2011, <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/38902/003.pdf>, kwiecień 2015.

⁴⁰⁵ W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 10 i nast.

sprawy pozwala na odtworzenie jej rzeczywistego obrazu, tak aby uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa materialnego⁴⁰⁶.

Ewidencja gruntów i budynków stanowi dokument urzędowy w rozumieniu przepisu art. 194 § 1 o.p. Zgodnie z treścią powołanego przepisu dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Oznacza to, że ewidencja gruntów i budynków jako dokument posiadający przymiot dokumentu urzędowego nie może być przez organy podatkowe pomijana. Organ podatkowy nie jest jednak w każdym przypadku bezwzględnie związany treścią zapisów w ewidencji gruntów i budynków. Wynika to z treści art. 194 § 3 o.p., który dopuszcza możliwość przeprowadzenia dowodu przeciwko treści dokumentu urzędowego⁴⁰⁷. Art. 194 o.p. jako jedna z norm regulujących postępowanie podatkowe stanowi rozwinięcie zasady prawdy materialnej wyrażonej w art. 122 o.p. jako jednej z naczelných zasad tego postępowania i zarazem zasady, która ma istotne znaczenie dla postępowania wymiarowego. Z regulacji przepisu art. 194 o.p. można zatem wywieść prymat zasady prawdy materialnej nad zasadą prawdy formalnej. Przepis ten wskazuje bowiem, że nawet urzędowe poświadczenie określonych stanów faktycznych lub prawnych nie zamyka drogi do ich weryfikacji w celu doprowadzenia do ujawnienia stanu rzeczywistego, a więc prawdy materialnej, która jest w postępowaniu podatkowym wartością podstawową oraz punktem wyjścia dla prawidłowego wymiaru podatków.

Niezależnie od mocy dowodowej ewidencji gruntów i budynków należy zwrócić uwagę, że znaczenie danych w niej zawartych dla postępowania wymiarowego jest ogromne. Ujęte w ewidencji gruntów i budynków informacje, stosownie do art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne⁴⁰⁸, stanowią m.in. podstawę wymiaru podatków i świadczeń. Ewidencja gruntów i budynków prowadzona jest w sposób odpowiadający wymogom określonym w akcie wykonawczym⁴⁰⁹, a organem odpowiedzialnym za jej prowadzenie jest starosta. Do zadań związanych z prowadzeniem ewidencji należy m.in. utrzymywanie operatu ewidencyjnego w stanie aktualności, tj. zgodności z dostępnymi dla organu dokumentami i materiałami źródłowymi. Przedmiotowa ewidencja jest urzędowym rejestrem, w którym uwidacznia się stosowne

⁴⁰⁶ 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.

⁴⁰⁷ R. Dowgier, M. Popławski, *Opodatkowanie gruntów pod wodami – wybrane problemy*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 9, s. 22.

⁴⁰⁸ Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 520 ze zm.), dalej też jako u.p.g.k.

⁴⁰⁹ Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 542 ze zm.).

informacje dotyczące poszczególnych nieruchomości, a wypis z takiego rejestru jest urzędowym dokumentem.

Z powyższych regulacji wynika jednoznacznie, że w przypadku stwierdzenia, że ewidencja gruntów i budynków stała się nieaktualna, organy administracji geodezyjnej i kartograficznej zobowiązane są podjąć działania niezbędne do jej zaktualizowania. W toku postępowania prowadzonego w tym przedmiocie organy geodezyjne kierują się także podstawowymi zasadami postępowania administracyjnego, a więc powinny stosownie do treści art. 7 Kodeksu postępowania administracyjnego⁴¹⁰ podejmować wszelkie kroki niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, zapewnić czynny udział stronom w każdym stadium postępowania (art. 10 k.p.a.) oraz prawidłowo uzasadnić wydane rozstrzygnięcie (art. 107 § 3 k.p.a.).

Dla procesu wymiaru podatków odnoszących się do nieruchomości istotne znaczenie ma zakres informacji, jakie zawiera ewidencja. Stosownie do treści art. 20 u.p.g.k. ewidencja określa rodzaje informacji o gruntach (ust. 1 pkt 1) oraz ich właścicielach (ust. 2). Informacje te mają charakter przedmiotowy lub podmiotowy. W odniesieniu do gruntów informacje o charakterze przedmiotowym dotyczą ich położenia, granic, powierzchni, rodzajów użytków gruntowych oraz ich klas gleboznawczych, oznaczenia ksiąg wieczystych lub zbiorów dokumentów, jeżeli zostały założone dla nieruchomości, w skład której wchodzi grunty (art. 20 ust. 1 pkt 1 u.p.g.k.). Informacje podmiotowe (art. 20 ust. 2 pkt 1 u.p.g.k.) dotyczą wskazania właściciela. W odniesieniu do gruntów państwowych i samorządowych informacje podmiotowe dotyczą innych osób fizycznych lub prawnych, w których władaniu znajdują się grunty, budynki lub ich części. Powyższe informacje o gruntach, budynkach i lokalach (zarówno podmiotowe, jak i przedmiotowe) zawiera tzw. operat ewidencyjny, którego zawartość określa art. 24 ust. 1 u.p.g.k. Niemniej jednak podkreślenia wymaga, co już zasygnalizowano, że podstawową zasadą prowadzenia ewidencji jest zasada aktualności, tj. utrzymywania operatu w zgodności z aktualnymi dostępnymi dla organu dokumentami i materiałami źródłowymi (§ 44 ust. 2 rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków). Aktualizacja operatu ewidencyjnego następuje przez wprowadzanie udokumentowanych zmian do bazy danych ewidencyjnych (§ 45 ust. 1 ww. rozporządzenia). Zawarte w ewidencji dane mogą być aktualizowane z urzędu lub na wniosek (§ 46 ust. 1 ww. rozporządzenia)⁴¹¹.

Dla zachowania pewnego porządku prowadzonych rozważań należy wspomnieć, że postępowanie wymiarowe prowadzone jest w związku z powstałym obowiązkiem

⁴¹⁰ Ustawa z dnia 14 czerwca Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 23 ze zm.), dalej też jako k.p.a.

⁴¹¹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2014 r., sygn. akt III SA/Kr 910/13, Legalis nr 964946.

podatkowym. Zobowiązanie podatkowe zarówno w podatku od nieruchomości, rolnym, jak i leśnym powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (w przypadku osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej) lub z dniem doręczenia konstytutywnej, wymiarowej decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania (w odniesieniu do osób fizycznych).

W ramach opodatkowania nieruchomości ustawodawca nakłada też na podatników pewne obowiązki o charakterze informacyjnym, których realizacja powinna być związana z odzwierciedleniem danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków. I tak np. osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki nieposiadające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, a także jednostki organizacyjne Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe są zobowiązane w terminie do 15 stycznia składać organowi podatkowemu, właściwemu ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania, deklarację na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru. Jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu, deklaracja powinna zostać złożona w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku. W przypadku zaistnienia zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania podatnicy są zobowiązani odpowiednio skorygować deklaracje w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tego zdarzenia.

W gospodarce finansowej jednostek samorządu terytorialnego szczególną rolę odgrywają dochody z danin publicznych od nieruchomości, co do zasady stanowiących własność innych podmiotów. Na system opodatkowania nieruchomości w Polsce składa się: podatek od nieruchomości⁴¹², podatek rolny⁴¹³ oraz podatek leśny⁴¹⁴. System finansów samorządu terytorialnego został ukształtowany tak, że wśród dochodów podatkowych podstawowe znaczenie mają podatki majątkowe, w tym właśnie opodatkowujące nieruchomości oraz udział w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa.

Podstawowym zadaniem polityki podatkowej, poza zapewnieniem środków niezbędnych do sfinansowania realizacji zadań publicznych, jest także zagwarantowanie możliwości oddziaływania na procesy społeczno-gospodarcze. Jest kwestią znaną, że w większości ustawodawstw podatek od nieruchomości jest traktowany jako podatek lokalny. Powodem takiej regulacji jest przede wszystkim ściśle związanie podatku z terenem, co zapobiega ucieczce podatników z danego obszaru oraz stosunkowo prosta konstrukcja podatku, co czyni z niego zwykle model podatku odpowiadający charakterowi

⁴¹² Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 87 ze zm.).

⁴¹³ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 617).

⁴¹⁴ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 465 ze zm.).

i istocie podatków lokalnych. Podatek od nieruchomości cechuje relatywnie (względem podatków dochodowych i obrotowych) niska wydajność finansowa. Świadczyć to może o nieprawidłowej konstrukcji podatku od nieruchomości. Podatki powinny bowiem służyć w pierwszej kolejności realizacji funkcji fiskalnej, która sprowadza się do tego, że podatek pełni bardzo ważną rolę jako podstawowy rodzaj dochodów budżetowych. Podatki ze swej istoty mają zabezpieczać pokrycie głównych wydatków publicznych. Funkcja fiskalna jest zatem podstawą funkcjonowania podatków i dostarcza państwu i innym podmiotom publicznym środki finansowe na realizację ich zadań. Funkcji fiskalnej nie należy mylić z pejoratywnym zjawiskiem, jakim jest fiskalizm, który wyraża się w zbyt silnym ingerowaniu w dochody podatników oraz złym rozłożeniu ciężarów podatkowych. Nie oznacza to jednak, iż każda zmiana w prawie podatkowym, która powoduje zwiększenie dochodów budżetowych, powinna być oceniana jako wyraz fiskalizmu.

Cel fiskalny powinien być podstawowym celem każdego podatku, w tym również podatków od nieruchomości. W systemie podatkowym powinny przede wszystkim występować podatki wydajne fiskalnie, które zapewniałyby budżetowi jak największe dochody przy minimalnych kosztach ich poboru i jednocześnie bez powodowania ubocznych skutków ujemnych w sferze gospodarczej i społecznej.

Problematyka opodatkowania nieruchomości, w tym samego podatku od nieruchomości, obejmuje często analizę z perspektywy ekonomicznej. W bogatej literaturze obcojęzycznej, jednomyślność w sprawie podstawowych kwestii dotyczących podatku od nieruchomości nie została osiągnięta. Uogólniając nieco tę kwestię, można stwierdzić, że literatura w sprawie podatku od nieruchomości obejmuje dwa różne podejścia. Jedno z nich oparte jest na przyjęciu, że opodatkowaniu podlegają korzyści wynikające z własności nieruchomości (teoria, która polega na określaniu podatku od nieruchomości jako podatku od korzyści została opracowana przez B.W. Hamiltona w 1975 r.). Inna teoria określa podatek od nieruchomości jako podatek kapitałowy (za przedstawicieli tej teorii uważa się P. Mieszkowskiego – 1972 r., H.J. Aarona – 1975 r.)⁴¹⁵.

Jest rzeczą znamioną, że w większości ustawodawstw podatki od nieruchomości są traktowane jako podatki lokalne. Składa się na to kilka przyczyn, przede wszystkim ścisłe związanie podatku z terenem, co zapobiega ucieczce podatników z danego obszaru. Ponadto stosunkowo prosta konstrukcja podatku, co czyni z niego model odpowiadający charakterowi i istocie podatków lokalnych. Kolejnym czynnikiem wpływającym na lokalność podatku od nieruchomości jest bardzo ścisłe powiązanie między przeznaczeniem nieruchomości, sposobem jej wykorzystania, a zadaniami władz lokalnych. Istnieje

⁴¹⁵ P. Felis, *Theoretical concepts of property tax, an essential source of local government revenue in Europe*, „Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development” 2014, Vol. 36, No. 4, s. 802–809; J.H. Aaron, *Who Pays the Property Tax?: A New View*, Washington 1975, s. 110.

jeszcze jedna właściwość przesądzająca o „przekazaniu” tych podatków przez państwo na rzecz jednostek lokalnych, a mianowicie relatywnie (względem podatków dochodowych i obrotowych) niska wydajność finansowa. Jeśli jednak rozpatruje się dochód z tych podatków na tle wielkości innych źródeł dochodów lokalnych, a także biorąc pod uwagę zarówno możliwość oddziaływania poprzez ten model podatku na gospodarkę terenu, jak i płynące z tego tytułu dochody, nie można nie przyznać podatkom od nieruchomości szczególnego miejsca w lokalnym systemie podatkowym.

Wśród podatków od nieruchomości pod względem znaczenia finansowego największą wartość ma podatek od nieruchomości. Podatek ten uiszczają zarówno osoby fizyczne, prawne, jak i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, niezależnie od tego czy prowadzą działalność gospodarczą, czy też nie. Głównym jednak źródłem dochodów w ramach podatku od nieruchomości są nieruchomości związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, należące do osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej. Wpływy z tej części opodatkowanych nieruchomości stale rosną i dominują nad wpływami uzyskiwanymi z nieruchomości osób fizycznych. Tym samym, im bardziej uprzemysłowione obszary, tym większe wpływy z tego tytułu uzyskują jednostki lokalne.

Znaczenie fiskalne podatku od nieruchomości wynika też z tego, iż ma on najszerszy zakres przedmiotowy, ponieważ obciąża własność gruntów, budynków czy budowli. Natomiast przedmiotem podatku rolnego i leśnego są wyłącznie grunty. Objęte podatkiem rolnym lub leśnym nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że są wykorzystywane na prowadzenie innej działalności niż rolnicza i leśna⁴¹⁶. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, pozostają wobec siebie w swoistej konkurencji, gdyż w zależności od wykorzystywania nieruchomości na cele rolnicze, leśne, mieszkaniowe czy gospodarcze może ona być objęta jednym z tych trzech podatków⁴¹⁷.

Podatek leśny konstrukcyjnie pod bardzo wieloma względami przypomina podatek rolny. Inny jest w tym wypadku przedmiot opodatkowania. Podlega mu bowiem posiadanie gruntów leśnych (lasów). Podstawę opodatkowania podatkiem leśnym stanowi powierzchnia lasu wyrażona w hektarach, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Jednocześnie podatek rolny wykazuje daleko idące podobieństwo do podatku leśnego i podatku od nieruchomości chociażby z tego powodu, że należy go uznać za jedno z najważniejszych źródeł zasilania podatkowego samorządów, cechuje się stosunkowo prostą konstrukcją oraz bardzo silnym związkiem z podstawami terytorialnymi samorządu i realizowanymi zadaniami przez władze lokalne.

⁴¹⁶ Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty nieobjęte przepisami o podatku rolnym i leśnym oraz grunty objęte tymi przepisami, ale związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna.

⁴¹⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 229.

Jakkolwiek podatek rolny w Polsce od lat pozostaje podatkiem lokalnym, to wielokrotnie zmieniana była konstrukcja tego podatku, jego koncepcja, a nawet sama nazwa. Podatek ten funkcjonował bowiem przez wiele lat jako podatek gruntowy obejmujący według różnych zasad gospodarke indywidualną i państwową. W swoim obecnym kształcie podatek rolny stanowi dość specyficzną konstrukcję obejmującą tylko część dochodów rolniczych płynących z uprawy gruntów rolnych (ustawa odwołuje się bowiem między innymi do klas bonitacyjnych jako sposobu ustalania przychodów z działalności rolniczej), a okrojona o przychody z działów specjalnych produkcji rolnej, które podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają 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 rolnicza⁴¹⁸.

Podstawowym kryterium rozstrzygającym o sposobie opodatkowania gruntów są dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków. Wprowadzenie takiej regulacji było zapowiedzią dostosowania podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości do wymogów opodatkowania katastralnego⁴¹⁹. Współistnienie trzech rodzajów świadczeń przy opodatkowaniu nieruchomości powoduje wiele problemów w teorii i praktyce⁴²⁰. W kontekście takich regulacji podatków dotyczących opodatkowania nieruchomości zasadne wydaje się rozważenie dokonania stosownych zmian.

Kwestią oczywistą jest bezpośrednia zależność między wysokością stawki podatkowej oraz podstawą opodatkowania a znaczeniem fiskalnym podatków dotyczących nieruchomości. Równie oczywista jest zależność pomiędzy sposobem normatywnego ukształtowania podstawy opodatkowania a wysokością dochodów budżetowych. W sytuacji gdy coraz więcej jednostek samorządu terytorialnego napotyka trudności związane ze wzrostem obciążeń finansowych samorządu terytorialnego z uwagi na realizację zadań publicznych i ograniczonym wsparciu ze strony budżetu państwa w tym zakresie, istotna dla stabilności finansowej jednostek samorządu terytorialnego byłaby zmiana sposobu opodatkowania nieruchomości. Opodatkowanie nie według powierzchni, a według wartości nieruchomości mogłoby spowodować, że podatki od nieruchomości stałyby się znacznie bardziej wydajnym źródłem fiskalnym. Taki sposób opodatkowania, tj. oparty o wartość

⁴¹⁸ Szerzej na ten temat: L. Etel, *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2013 s. 17 i nast. S. Presnarowicz, *Podatki o opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008.

⁴¹⁹ Pismo Głównego Urzędu Geodezji i Kartografii Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi oraz Ministerstwa Finansów z 25 lutego 2003 r. w sprawie zapewnienia aktualności operatorów ewidencji gruntów i budynków oraz dostosowania ich do stanu prawnego wynikającego z rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454).

⁴²⁰ Szerzej na ten temat: L. Etel, E. Ruśkowski, *Podatek od nieruchomości a podatek rolny*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 4; L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości gospodarstwa rolnego*, „Finanse Komunalne” 1995, nr 2.

nieruchomości, na Wyspach Brytyjskich znajduje zastosowanie od ok. 400 lat. Podatek oparty o urzędową wycenę nieruchomości uiszczany jest również przez podatników w Hiszpanii czy Szwecji. W Niemczech, Austrii i Holandii podstawą opodatkowania są ceny rynkowe rejestrowane na podstawie aktów notarialnych lub bezpośrednio na podstawie danych zawartych w księgach wieczystych. Ciekawe i warte zasygnalizowania rozwiązanie przyjęła również Irlandia, w której podatnik sam ustala wartość nieruchomości. Niemniej jednak, jeżeli w przyszłości sprzeda ją drożej niż 110 procent zadeklarowanej wartości, zobowiązany jest ustawowo do zapłaty wysokiej kary pieniężnej. Podatek katastralny znajduje zastosowanie w systemach podatkowych Czech, Słowacji, Łotwy, Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej, Kanady i niektórych krajów azjatyckich, jak np. Singapur.

Jak pokazują statystyki⁴²¹, w zdecydowanej większości jednostek samorządu terytorialnego podatek od nieruchomości ma niskie znaczenie fiskalne, choć i tak największe ze wszystkich trzech podatków dotyczących opodatkowania nieruchomości. W 2011 r. większość gmin (ok. 60%) uzyskiwała z podatku od nieruchomości 5–15% swoich dochodów budżetowych, niemal co czwarta gmina mniej niż 5%, a blisko co dziesiąta gmina więcej niż 20% budżetu⁴²². Przekształcenie konstrukcji podatku od nieruchomości w formułę opartą na odmiennej podstawie opodatkowania (*ad valorem*) z całą pewnością przyczyniłoby się do zdecydowanego wzrostu znaczenia fiskalnego podatku od nieruchomości. Biorąc bowiem pod uwagę członkostwo w Unii Europejskiej, należy wskazać, że polskie podatki od nieruchomości, jako daniny lokalne, nie realizują w dostateczny sposób zasad zawartych w Europejskiej Karcie Samorządu Terytorialnego ratyfikowanej przez Polskę w 1993 r.⁴²³ Należy tutaj wymienić zasadę subsydiarności i adekwatności, autonomii podatkowej oraz zróżnicowania i elastyczności systemów finansowania samorządów. Jak podkreśla się w literaturze „[...] żałować należy, że tak stabilny jest jeden z najgorszych aktów prawa podatkowego, który miał być jedynie regulacją przejściową, obowiązującą do czasu zreformowania systemu podatków i opłat samorządowych”⁴²⁴.

Wprowadzenie podatku katastralnego w Polsce z wysokim prawdopodobieństwem spowodowałoby sukcesywny wzrost dochodów gmin, nawet przy zastosowaniu stosunkowo niskich stawek podatkowych. Ponadto nowoczesny system opodatkowania nieruchomości, który zawierałby informacje o wszystkich nieruchomościach

⁴²¹ P. Swianewicz, J. Neneman, J. Łukomska, *Koncepcja przekształceń podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2013, nr 7–8, s. 28.

⁴²² M. Korolewska, *Budżetowe uwarunkowania reformy systemu podatkowego*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016, s. 152 i nast.

⁴²³ Europejska Karta Samorządu Terytorialnego sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607).

⁴²⁴ L. Etel, *Preludium dla podatku katastralnego*, „Nieruchomości” 1998, nr 3.

w Polsce, ich wartościach oraz ich właścicielach utrudniałby uchylanie się od opodatkowania. Obecnie obowiązujące regulacje, częściowo omówione wyżej, nie stanowią zwartego, spójnego i zarazem przejrzystego systemu obejmującego informacje dotyczące nieruchomości. Reforma podatków opodatkowujących nieruchomości w kierunku powiązania ich z wartością nieruchomości wydaje się celowa.

2. Podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości

Niezależnie od oczywistego stwierdzenia, iż obowiązujący w Polsce podatek od nieruchomości nie jest podatkiem katastralnym, w badaniach nad koncepcją podatku katastralnego w Polsce nie można uciec od prób odnajdywania pewnych śladów rozwiązań zbliżonych do podatku katastralnego. Obok omówionych już w niniejszej pracy rozwiązań odnoszących się m.in. do wyceny nieruchomości czy funkcjonowania katastru, można wskazać na określenie jako podstawy opodatkowania dla budowli ich wartości. Już samo odwołanie się do wartości nieruchomości, niezależnie od metody, jaką ta wartość jest ustalana, nasuwa oczywiste skojarzenia z konstrukcją podatku katastralnego. Konieczna jest jednak ocena charakteru tej wartości poprzedzona analizą prawną przyjętych w ustawie rozwiązań, z uwzględnieniem obszernych wypowiedzi judykatury. Orzecznictwo sądów administracyjnych ma bowiem ogromny wpływ na rozumienie kategorii wartości nieruchomości.

Zgodnie z przepisem art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4 i 5, 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. Przepis art. 4 ust. 5 u.p.o.l. stanowi, iż jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, to podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa określona przez podatnika. Natomiast, jeżeli podatnik nie określił wartości budowli, o których mowa w ust. 1 pkt 3 oraz w ust. 5, lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powoła biegłego, który ustali tę wartość. W przypadku, gdy podatnik nie określił wartości budowli, o których mowa w ust. 1 pkt 3 oraz w ust. 5, lub wartość ustalona przez biegłego jest wyższa o co najmniej 33% od wartości określonej przez podatnika, koszty ustalenia wartości przez biegłego ponosi podatnik (art. 4 ust. 7 u.p.o.l.).

Z powołanego przepisu art. 4 ust. 5 u.p.o.l. wynikają dwie istotne konsekwencje. Po pierwsze, że w sytuacji opisanej w tym przepisie podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa. Po drugie, że momentem jej określenia jest dzień powstania obowiązku podatkowego⁴²⁵. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie została zdefiniowana wartość rynkowa budowli. Pojęcie wartości rynkowej nie jest jednak obce ustawodawstwu podatkowemu. Występuje ono w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴²⁶ (art. 19 ust. 3) i ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁴²⁷ (art. 8 ust. 3). Ustawodawca podejmuje też próbę definiowania tego pojęcia na potrzeby poszczególnych ustaw. Przykładowo, w myśl przepisu art. 8 ust. 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn, wartość rynkową rzeczy i praw majątkowych określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju z dnia powstania obowiązku podatkowego. Wydaje się, że przedstawiona definicja wartości rynkowej rzeczy (budowli) ma charakter bardzo uniwersalny i w pewnym stopniu zbliżony do zasady określania podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości⁴²⁸.

Bezsporne jednak, że *de lege lata* ustalenie podstawy opodatkowania budowli w podatku od nieruchomości nie jest możliwe bez odwołania się do przepisów o podatkach dochodowych, tj. odpowiednio art. 16g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴²⁹ lub art. 22g u.p.d.o.f. Ustalenie wartości nieruchomości dla potrzeb podatku od nieruchomości musi się zresztą odbywać z uwzględnieniem przepisów dotyczących amortyzacji środków trwałych, a ściślej według regulacji zawartych w art. 16a–16m u.p.d.o.p. i w art. 22a–22m u.p.d.o.f. Zgodnie z tymi przepisami dla ustalenia wartości budowli należy przyjmować tzw. wartość początkową środka trwałego, która stanowi podstawę obliczenia amortyzacji. Stosownie do art. 16h u.p.d.o.p. i art. 22h u.p.d.o.f. odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dany środek przyjęto do używania. Wartość początkowa jest zatem podstawą naliczania amortyzacji przez cały okres jej dokonywania, oczywiście przy uwzględnieniu wydatków na ulepszenie środka trwałego. Rozwiązanie przyjęte w ustawie oznacza, że w kolejnych

⁴²⁵ WSA w Łodzi wyrażony w wyroku z dnia 5 lutego 2014 r. o sygn. akt I SA/ŁD 1372/13.

⁴²⁶ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm., dalej jako u.p.d.o.f.).

⁴²⁷ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 205).

⁴²⁸ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 września 2014 r. sygn. akt I SA/Łd 795/14, LEX nr 1518820.

⁴²⁹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 851 ze zm., dalej jako u.p.d.o.p.).

latach dla ustalenia podstawy amortyzacji przyjmuje się wartość początkową niepomniejszoną o odpisy amortyzacyjne z lat poprzednich⁴³⁰.

Tym samym, biorąc pod uwagę przyjęte w u.p.o.l. rozwiązania, za trafne należy uznać stwierdzenie, że co do zasady podstawą opodatkowania budowli jest rynkowa wartość historyczna. Jest ona bowiem ściśle związana z momentem powstania obowiązku podatkowego, tj. z momentem, w którym miało miejsce zdarzenie, z którym ustawa łączy powstanie takiego obowiązku, a precyzyjniej rzecz ujmując, od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miało miejsce to zdarzenie. Oznacza to, że jeśli w okresie korzystania z nieruchomości nie nastąpiły żadne szczególne zdarzenia (np. zmiana przeznaczenia), to dla opodatkowania podatkiem od nieruchomości wartość ta będzie niezmienna, w szczególności nie będzie miało na nią wpływu ani zużywanie się budowli (w tym spadek jej wartości), ani też np. wzrost cen usług i towarów (wzrost wartości rynkowej). Tak należy rozumieć analizowane rozwiązania, dokonując wykładni innych przepisów mających znaczenie dla ustalania wartości nieruchomości. Przykładowo, jeżeli podatnik nie określił wartości budowli, o których mowa w przepisie art. 4 ust. 1 pkt 3 oraz w art. 4 ust. 5, lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powołuje biegłego, który ustala tę wartość. Powołany w trybie art. 4 ust. 7 u.p.o.l. biegły powinien jednak określić wartość rynkową budowli nie na moment sporządzenia operatu, tylko na chwilę powstania obowiązku podatkowego⁴³¹.

Niemniej istotne od dotychczasowych uwag jest zwrócenie uwagi na fakt, iż wartość początkowa budowli ulega zwiększeniu o wartość poniesionych nakładów na ulepszenie środka trwałego, przy czym zasadne jest przyjęcie, że nie każdy wydatek, który przedmiotowo można przypisać nieruchomości, jest wydatkiem powiększającym wartość początkową. Przykładowo, wartość początkowa ulega zwiększeniu o poniesione nakłady na ulepszenie środków trwałych jedynie w sytuacji, gdy są one poniesione bezpośrednio przez podatnika, a nie przez podmiot korzystający z tych nieruchomości na podstawie określonego tytułu prawnego (np. umowy najmu)⁴³². Przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wiąże wprost podstawę opodatkowania (wartość budowli) z wartością stanowiącą

⁴³⁰ Por. wyrok NSA z dnia 28 listopada 2006 r., II FSK 724/06, LEX nr 286687.

⁴³¹ Na marginesie głównego wątku można dodać, iż na aprobatę zasługuje pogląd wyrażany w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym należy przyjąć, iż określenie wartości rynkowej przy pomocy biegłego i ewentualne obciążenie podatnika kosztami takiego działania ma zastosowanie tylko wtedy, kiedy podatnik miał obowiązek podać jako podstawę opodatkowania wartość rynkową budowli. Trzeba przyjąć, że określenie wartości rynkowej może nastąpić wtedy, gdy podatnik wprawdzie dokonuje odpisów amortyzacyjnych, ale z jakichś względów unika podania tej wartości organowi podatkowemu właściwemu dla podatku od nieruchomości. Wówczas organ podatkowy określa tę wartość w oparciu o wartość rynkową. Zob. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1229/10.

⁴³² Zob. np. prawomocny wyrok z dnia 20 czerwca 2006 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (sygn. akt I SA/WR 993/05).

podstawę obliczania amortyzacji, a chodzi w tym przypadku oczywiście o wartość stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji przyjętą przez podatnika. Płatnik z kolei nie może zwiększyć podstawy obliczania amortyzacji o te wartości, które zostały przyjęte do amortyzacji przez inny podmiot. Nie jest bowiem dopuszczalne dokonywanie podwójnych odpisów amortyzacyjnych od tych samych wartości⁴³³.

Normy zawarte w przepisie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 u.p.o.l. zakładają automatyzm uznania przyjętej przez podatnika wartości stanowiącej podstawę amortyzacji w podatku dochodowym jako podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości. Przyjęcie takiego stanowiska uzasadnione jest w oparciu o następujące argumenty. Zakres zawartego w przepisie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 u.p.o.l. odesłania do przepisów o podatku dochodowym, przy zastosowaniu dyrektyw wykładni językowej, nie nasuwałby wątpliwości, gdyby nie treść art. 4 ust. 7 tej ustawy. Redakcja przepisu art. 4 ust. 7 u.p.o.l. jest nieprecyzyjna, co powoduje, że tym staranniej należy go analizować. Próba odkodowania wyrażonej w przepisie art. 4 ust. 7 u.p.o.l. normy musi jednak uwzględniać brzmienie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 oraz art. 4 ust. 5 ustawy. Z treści art. 4 ust. 7 ustawy wynika, iż ustawodawca przewidział dwie przesłanki powołania biegłego w celu ustalenia wartości budowli:

- a) nieokreślenie przez podatnika wartości budowli, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 oraz w ust. 5 u.p.o.l., a zatem brak wskazania przez podatnika na jakąkolwiek ich wartość,
- b) podanie przez podatnika wartości nieodpowiadającej wartości rynkowej, przy czym warunek ten należy wiązać z art. 4 ust. 5 u.p.o.l., ponieważ to ten przepis stanowi o wartości rynkowej budowli jako podstawie opodatkowania.

Zdanie drugie powołanego przepisu art. 4 ust. 7 u.p.o.l. wskazuje natomiast, kto ponosi koszty powołania biegłego w sprawie i samo w sobie nie zawiera przesłanek kwestionowania przez organ wartości określonej przez podatnika.

Powyżej dokonana wykładnia przepisu art. 4 u.p.o.l. nie daje podstaw do formułowania tezy, iż w każdej sytuacji powzięcia wątpliwości co do przedstawionej przez podatnika wartości budowli organ dysponuje uprawnieniem do określenia jej w drodze powołania biegłego. Ustawodawca przyznaje organowi taką kompetencję w zasadzie tylko wyjątkowo. Kompetencja ta, pomijając sytuacje, gdy podatnik w ogóle nie określił wartości budowli, odnosi się jedynie do budowli, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych⁴³⁴.

⁴³³ Por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1644/06.

⁴³⁴ Pogląd ten jest zbieżny z tym wyrażonym w odniesieniu do opodatkowania sieci technicznych, a więc również budowli. Wartość linii (sieci) telekomunikacyjnej na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy przyjmować z ewidencji środków trwałych. „Linia telekomunikacyjna jest budowlą,

Niejako na marginesie, dla zachowania przejrzystości wypowiedzi, należy przypomnieć, że amortyzacja jest pojęciem ekonomicznym i co do zasady oznacza obniżenie wartości środka trwałego wskutek jego zużycia (od łacińskiego *admortare* – umorzyć). Ta konstatacja w kontekście poczynionego założenia, a mianowicie podjęcia próby wskazania w konstrukcji podatku od nieruchomości elementu zbliżonego do istotnych elementów podatku katastralnego, wskazuje, że z ekonomicznego punktu widzenia proces amortyzacji uwzględnia tylko jeden czynnik wpływający na wartość nieruchomości, tj. stopień zużycia środka trwałego.

Amortyzacja jest procesem obiektywnym. Prawo może jednak wiązać pewne skutki z amortyzacją (np. odpisy amortyzacyjne zaliczane są do kosztów uzyskania przychodu), a także nakładać obowiązki informowania o amortyzacji przez wpisanie odpowiednich danych do ksiąg rachunkowych. Amortyzacja może być wreszcie obojętna dla ustawodawcy normującego jakiś obowiązek (wykładany przepis jest tego przykładem). Przepisy o amortyzacji, a także dla celów amortyzacji, to nie tylko przepisy prawa podatkowego. Najważniejsze znaczenie mają bowiem te, które nakazują odzwierciedlać obiektywne zjawisko amortyzacji w księgach rachunkowych. Służą one bezpieczeństwu obrotu gospodarczego (w szczególności mają zapobiegać zawyżaniu wartości aportu niepieniężnego w spółkach prawa handlowego). Wartość początkowa środków trwałych może być punktem wyjścia dla dokonywania odpisów amortyzacyjnych⁴³⁵.

W wyroku z dnia 19 sierpnia 2004 r. NSA⁴³⁶, przytaczając brzmienie art. 22h ust. 2 u.p.d.o.f. („podatnicy [...] dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji określonej w art. 22i–22k dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzacji; wybraną metodę stosuje się do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego”), trafnie wskazał, że z regulacji tej wynika, iż:

- a) wyboru metody amortyzacji środka trwałego dokonuje się przed rozpoczęciem amortyzacji;
- b) raz wybraną metodę stosuje się do pełnego zamortyzowania danego środka, co oznacza zakaz zmiany metody amortyzacji w trakcie trwania tego procesu;
- c) przez metody amortyzacji, o których mowa w ustawie, rozumie się te opisane w art. 22i–22k.

Tym samym ustawodawca precyzyjnie określił na poziomie normatywnym metody amortyzacji, do których zaliczył:

a zarazem środkiem trwałym, którego wartość jest określona zgodnie z przepisami regulującymi amortyzację. Ta właśnie wartość jest podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Dokonana wycena linii na potrzeby amortyzacji jest jednocześnie wyceną na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości”. S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny...*, s. 39.

⁴³⁵ Uchwała TK z dnia 15 maja 1996 r., sygn. akt. W 2/96, Legalis nr 10302.

⁴³⁶ Wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2004 r., sygn. akt FSK 365/04, LEX nr 145640.

- a) metodę dokonywania odpisów amortyzacyjnych z zastosowaniem stawek amortyzacyjnych określonych w wykazie stawek amortyzacyjnych;
- b) metodę dokonywania tych odpisów z zastosowaniem stawek ustalonych indywidualnie przez podatnika, w granicach zakreślonych w art. 22j u.p.d.o.f., przy czym metoda ta dopuszczalna jest tylko dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika;
- c) metodę mieszaną, degresywno-liniową, opisaną w art. 22k (dokonywania odpisów amortyzacyjnych od budynku).

Jeżeli podatnik, rozpoczynając amortyzację budowli, nie zdecyduje się na stosowanie stawek amortyzacji ustalonych indywidualnie, nie może, powołując się na wykładnię gramatyczną (art. 22h ust. 2 u.p.d.o.f.) oraz historyczną przepisów dotyczących amortyzacji środków trwałych, w trakcie amortyzacji dokonać zmiany metody amortyzacji.

Wreszcie należy zauważyć, iż NSA w wyroku z dnia 4 czerwca 1998 r.⁴³⁷ uznał, że w myśl § 7 ust. 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r.⁴³⁸ w sprawie amortyzacji środków trwałych podatnicy ustalali zasady stosowania stawek amortyzacyjnych dla poszczególnych środków trwałych na cały okres amortyzacji przed rozpoczęciem dokonywania amortyzacji. W związku z tym dokonany przez podatnika wybór był wyborem zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Oznaczało to, że jeśli przepis szczególny nie stanowił inaczej, podatnik nie mógł zmienić ustalonych w powyższy sposób zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym składnik majątku wprowadzono do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Tym samym określenie wartości nieruchomości następuje od pierwszego momentu, w którym podatnik podlega podatkowi od nieruchomości.

W niektórych wypadkach podatnik może wybrać okresy amortyzacji w sposób odmienny. Dotyczy to używanych sezonowo środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a zatem co do zasady – nie dotyczy to nieruchomości. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się wówczas tylko w okresie ich wykorzystywania. Nie ma to wpływu na wielkość odpisów. Jest ona taka sama jak w przypadku całorocznej amortyzacji. Przed jej rozpoczęciem podatnik może dokonać wyboru metody amortyzacji dla poszczególnych środków trwałych (tzn. według stawek z wykazu, stawek podwyższonych, stawek obniżonych, stawek indywidualnych lub według metody degresywnej).

⁴³⁷ Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 1998 r., sygn. akt I SA/Kr 1075/97, CBOSA.

⁴³⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych (Dz. U. Nr 7, poz. 34)

Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 27 czerwca 2003 r.⁴³⁹ wyboru jednej z wymienionych metod podatnik dokonuje dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzowania. Obowiązujący w 2000 r. przepis § 9 ust. 4 pkt 3 w zw. z ust. 5 pkt 1 rozporządzenia z dnia 17 stycznia 1997 r.⁴⁴⁰ w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zezwalał na indywidualne ustalanie stawek amortyzacyjnych. Metoda ta nie była obowiązkowa, ale mogła być stosowana do środków trwałych używanych lub ulepszonych po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji. Prawo wyboru metody amortyzacji ustawodawca pozostawił podatnikowi. Zgodnie z § 9 ust. 13 wymienionego rozporządzenia z dnia 17 stycznia 1997 r. (dotyczy 2000 r.) i art. 22h ust. 2 ustawy (dotyczy 2001 r.) podatnicy dokonywali wyboru jednej z metod amortyzacji określonych w powyższych przepisach dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzacji.

Przepisy § 9 ust. 13 wym. rozporządzenia i art. 22h ust. 2 ustawy przewidują zakaz zmiany metody amortyzacji, natomiast nie zakazują zmiany stawek w ramach jednej metody. Podatnik może zatem zwiększyć bądź też zmniejszyć wcześniejszą stawkę amortyzacyjną. Jednakże jest to tylko odstępstwo od normy, które może być zastosowane tylko w wypadku zaistnienia wskazanych przepisami prawa okoliczności⁴⁴¹.

Przyjęte w u.p.o.l. rozwiązania normatywne pozwalają na stwierdzenie, iż wysokość przyjętych stawek amortyzacyjnych ma pewien wpływ na określenie wartości nieruchomości. Fakt wcześniejszego lub późniejszego zamortyzowania budowli wpływa bowiem na wysokość podstawy opodatkowania. W trakcie procesu amortyzacji zmiana stawek amortyzacyjnych może nastąpić zarówno odnośnie do środków trwałych wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji, jak i w odniesieniu do środków trwałych będących już przedmiotem amortyzacji.

Wysokość podwyższenia stawki amortyzacyjnej oblicza się, mnożąc stawkę amortyzacyjną podaną w wykazie przez współczynnik (nie wyższy niż maksymalny). Podatnik wybiera określony współczynnik odrębnie dla każdego poszczególnego środka trwałego. Zwiększenie stawek amortyzacyjnych może być uzasadnione warunkami, intensywnością użytkowania czy potrzebami sprawności technicznej. Można podwyższyć stawki amortyzacyjne dla budynków i budowli używanych w warunkach pogorszonych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,2, zaś dla budynków i budowli używanych w warunkach złych – przy zastosowaniu współczynników nie

⁴³⁹ Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2003 r., sygn. akt I SA/Łd 249/2003, CBOSA.

⁴⁴⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. Nr 6, poz. 35 ze zm.).

⁴⁴¹ A. Mariański, D. Strzelec, *Zmiana stawek amortyzacyjnych. Glosa do wyroku NSA z 27.06.2003 r., I SA/Łd 249/2003*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 4.

wyższych niż 1,4. Jest to katalog otwarty, ustawa wymienia jedynie najważniejsze przypadki, które należy wziąć pod uwagę w tej sytuacji⁴⁴².

W objaśnieniu do wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych, za warunki pogorszone uważa się używanie budynków i budowli będących pod ciągłym działaniem wody, par wodnych, znacznych drgań, nagłych zmian temperatury oraz innych czynników powodujących przyspieszenie zużycia obiektu, natomiast za warunki złe uważa się używanie budynków i budowli pozostających pod wpływem niszczących środków chemicznych, zwłaszcza gdy są przeznaczone do produkcji, wytwarzania lub przechowywania żrących środków chemicznych. Dotyczy to również przypadków silnego działania na budynek lub budowlę niszczących środków chemicznych rozproszonych w atmosferze, wodzie lub wydzielających się w postaci oparów, których źródłem są inne obiekty znajdujące się w pobliżu⁴⁴³.

Przepisy podatkowe dopuszczają możliwość zastosowania amortyzacji sezonowej. Dotyczy ona tych składników majątku, które z uwagi na specyfikę prowadzonej działalności używane są tylko przez pewien okres w ciągu roku. Nie odnosi się to jednak do tych środków trwałych, które są czasowo niewykorzystywane np. z powodu braku zapotrzebowania na określony towar. Zgodnie z wyrokiem NSA „przez sezonowość należy rozumieć taką działalność gospodarczą, której wyniki są zależne od warunków atmosferycznych czy innych, odznaczających się określoną regularnością, związaną z prawami przyrody”⁴⁴⁴.

Przy amortyzacji liniowej można podwyższyć stawki podstawowe. Stawki podwyższone mogą być zastosowane dla budynków i budowli używanych w warunkach pogorszonych (współczynnik nie wyższy niż 1,2) i złych (współczynnik nie wyższy niż 1,4).

Pogorszone warunki używania budynków i budowli oznaczają, że używa się ich pod ciągłym działaniem wody, par wodnych, znacznych drgań, nagłych zmian temperatury oraz innych czynników powodujących przyspieszenie zużycia obiektu. Do pogorszonych warunków można zaliczyć np. położenie budynku w sąsiedztwie najruchliwszego odcinka drogi w mieście, co powoduje pękanie ścian, sufitów i innych elementów budynku. W takich wypadkach można stosować podwyższone stawki⁴⁴⁵.

Nie ma możliwości ustalenia indywidualnych stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych, które będąc własnością podatnika, były używane przed ich wprowadzeniem do

⁴⁴² P. Wojtasik, *Amortyzacja. podatkowa środków trwałych*, Gdańsk 2007, s. 71.

⁴⁴³ K. Fijałkowska, *Amortyzacja podatkowa a amortyzacja bilansowa*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2011, t. LXXXIV, ISSN 0081–6841, s. 101–115.

⁴⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 20 marca 1996 r., sygn. akt SA/Wr 1546/95, CBOSA.

⁴⁴⁵ Postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Olkuszu z 7 grudnia 2006 r., PDP/423-02/06; S. Brzeszczyńska, *Metody amortyzacji podatkowej*, „Nieruchomości” 2007, nr 9, s. 109.

ewidencji przez samego podatnika (brak warunku nabycia), a także takich, które zostały przez podatnika wytworzone (wybudowane).

Można zastosować indywidualną stawkę dla lokalu, który jako środek trwały powstał w wyniku przekształcenia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu w lokal stanowiący odrębną własność. Jest to możliwe także wówczas, gdy spółdzielcze prawo było wprowadzone do ewidencji podatnika i amortyzowane. Po przekształceniu tego ograniczonego prawa rzeczowego w odrębną własność u podatnika powstaje nowy środek trwały, który zostaje wpisany do tej ewidencji po raz pierwszy (przedtem w ewidencji widniała wartość niematerialna i prawna). Jest to jednocześnie lokal, który był przed nabyciem wykorzystywany. Jeżeli okres wykorzystywania lokalu wynosi co najmniej 5 lat, można zastosować indywidualną stawkę amortyzacji⁴⁴⁶.

W przypadku budynków podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia użytkowa (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), a w przypadku budowli ich wartość (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.) niebędąca wartością rynkową, ustalona przy zachowaniu wyżej opisanych reguł. Powyższa niezbyt precyzyjna legislacja nie może jednak być podstawą do rozszerzającej wykładni obowiązków podatkowych. Gdyby bowiem przyjąć, że podstawą opodatkowania byłaby wartość rynkowa, to brak jest w ogóle przepisów, aby w latach następnych, kiedy to budowla podlegałaby amortyzacji po wprowadzeniu jej do ewidencji środków trwałych, mogła powrócić do zasad ogólnych, tj. określania podstawy opodatkowania w oparciu o wartość początkową wynikającą z ewidencji środków trwałych. W u.p.o.l. w ogóle brak jest bowiem tego typu przepisów. W konsekwencji zastosowana interpretacja doprowadziłaby do zróżnicowania podatników na podmioty płacące podatek od podstawy obliczonej według wartości wytworzenia (zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 2 u.d.o.p.) oraz od wartości rynkowej – w zależności od szybkości zakończenia formalności prawnych związanych z oddaniem budowli do użytkowania. Z reguły wartość rynkowa budowli jest wyższa niż wartość wytworzenia, co różnicowałoby podatników, stawiając w gorszej pozycji w stosunku do tych, którzy ze względu na zakończenie formalności prawnych mogli wprowadzić wybudowane budowle do ewidencji środków trwałych przed 1 stycznia w następnym roku po wybudowaniu. Przepis art. 4 ust. 5 u.p.o.l. dotyczy bowiem budowli, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w ogóle. Oznacza to, że pod tym pojęciem mieści się budowla, w stosunku do której odpisy amortyzacyjne nigdy nie były dokonywane⁴⁴⁷, przy czym spór dotyczy możliwości ustalenia podstawy opodatkowania całkowicie zamortyzowanej budowli w oparciu o jej wartość rynkową⁴⁴⁸.

⁴⁴⁶ Postanowienie Naczelnika I Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 8 czerwca 2006 r., 1471/DPD1/423/44/06/Mk/1.

⁴⁴⁷ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 września 2010 r., sygn. akt I SA/KR 845/10, CBOSA.

⁴⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2027/09, CBOSA.

Ustawodawca dla celów podatku od nieruchomości wskazuje pewien określony stan faktyczny wartość budowli, od której należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości. Z treści przytoczonych wyżej przepisów należy także wyprowadzić wniosek, że podatnik nie może wedle swego uznania ustalać podstawy opodatkowania, przyjmując wartość rynkową. Jest ona określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego, może stanowić podstawę opodatkowania, o ile od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych⁴⁴⁹. Podstawa opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej została określona w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Jak wynika z treści tego przepisu, podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Ustawodawca wprowadził jednocześnie wyjątki od tej zasady. Dotyczą one sytuacji, gdy po pierwsze – budowla jest przedmiotem leasingu i odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, a następnie jest ona przejmowana przez właściciela. Drugi wyjątek dotyczy sytuacji, jeżeli od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Trzeci zaś związany jest z ulepszeniem bądź aktualizacją wyceny środków trwałych. Z przepisu ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wprost wynika, w jaki sposób ma być określona wartość budowli, które aktualnie podlegają amortyzacji oraz budowli, które zostały całkowicie zamortyzowane. W takim przypadku należy wartość tę ustalić zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych. Ustalona w ten sposób wartość dotyczy zarówno budynków podlegających amortyzacji, jak również tych całkowicie zamortyzowanych. Inna jest jedynie data ustalania tej wartości. W przypadku budowli podlegających amortyzacji wartość ustalana jest na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku, zaś w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych datą tą jest rok, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Z literalnego zatem brzmienia przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wynika, w jaki sposób należy ustalać podstawę opodatkowania⁴⁵⁰.

Zasadniczym problemem dla przedsiębiorcy jest ustalenie podstawy opodatkowania budowli amortyzowanych lub zamortyzowanych, gdy stanowią tylko część środka trwałego. Jeżeli przedmiotem opodatkowania miałby być środek trwały, to ustalenie podstawy opodatkowania jest proste. Wystarczy sięgnąć do ewidencji środków trwałych. W orzecznictwie dominuje stanowisko, że opodatkowaniu podlega tylko część

⁴⁴⁹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 239/13, CBOSA.

⁴⁵⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 września 2010 r., sygn. akt SA/Kr 845/10, CBOSA.

budowlana środka trwałego⁴⁵¹. Jak bowiem podkreśla się w literaturze⁴⁵², między pojęciami „środek trwały” i „budowla” nie istnieje ścisły związek, a granice przestrzenne tych dwóch pojęć nie zawsze muszą się pokrywać. Podobnie, jak nie ma korelacji pomiędzy pojęciem „budowla” a „rzecz” w rozumieniu cywilistycznym, gdyż budowla może składać się z kilku rzeczy połączonych ze sobą w konkretnym celu (spełniania określonej funkcji). Niewątpliwy problem w ustaleniu podstawy opodatkowania pojawia się wówczas, gdy budowla stanowi tylko część środka trwałego. Przedmiotem opodatkowania, zgodnie z regulacjami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, są bowiem budowle i ich części. Ustawodawca podatkowy oparł zatem przedmiot podatku od nieruchomości na definicjach zawartych w ustawie Prawo budowlane, a tymczasem regulacja podstawy opodatkowania opiera się na odwołaniu do wartości przedmiotu wydzielonego według kryterium wartości środka trwałego, ustalanej na potrzeby dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

W praktyce dość często organy podatkowe za podstawę opodatkowania przyjmują całą wartość środka trwałego, nawet wówczas gdy stanowisko sądów jest odmienne, sugerujące opodatkowanie tylko części środka trwałego. Znamienny w tym zakresie był wyrok TK z dnia 13 września 2011 r.⁴⁵³

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego ma charakter tzw. wyroku interpretacyjnego. Nie przesądzając o zgodności przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z Konstytucją RP, Trybunał wskazał bowiem na właściwą (a więc zgodną z Konstytucją RP) interpretację przepisów tej ustawy. W sentencji swojego wyroku podkreślił więc, że „art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”⁴⁵⁴.

W praktyce miałyby to sprowadzać się zasadniczo do wyłączenia z podstawy opodatkowania kosztów wydrążenia wyrobiska. Problem tkwił w tym, że w ewidencji środków trwałych w ramach rodzaju 200 KST ujmowano jako wartość początkową środka

⁴⁵¹ Analiza orzecznictwa na ten temat: T. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, O. Łunarski, P. Majka, W. Morawski (red.), J. Wantoch Rekowski, *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2013, s. 51–170.

⁴⁵² W. Morawski, *Podstawa opodatkowania budowli będącej częścią środka trwałego – między wartością rynkową a wartością początkową środka trwałego*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 6, s. 16 i nast.

⁴⁵³ Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK–A 2011, nr 7, poz. 71; B. Brzeziński, W. Morawski, *Glosa do wyroku TK z dnia 13 września 2011 r., P. 33/09*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 22–28; R. Mastalski, *Glosa do wyroku TK z dnia 13 września 2011 r., P. 33/09*, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 2, s. 177–182.

⁴⁵⁴ Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK–A 2011, nr 7, poz. 71.

trwałego, o której mowa w art. 16g u.p.d.o.p., łączną wartość zarówno urządzeń w wyrobisku, jak i kosztów jego wydrążenia⁴⁵⁵. Przy czym było to działanie z punktu widzenia przepisów o podatkach dochodowych bez wątplenia prawidłowe. Niektóre organy podatkowe przyjmowały, że dla potrzeb ustalania podstawy opodatkowania organ musi przyjąć wartość z ewidencji środków trwałych, a więc w istocie nadal opodatkowaniu pośrednio podlegały podziemne wyrobiska. Trybunał Konstytucyjny definitywnie rozstrzygnął, że wyrobisko górnicze nie może być traktowane jako obiekt budowlany podlegający podatkowi od nieruchomości⁴⁵⁶.

Odrębną kwestią pozostaje natomiast możliwość amortyzowania przez dzierżawcę gruntów i budowli wybudowanych na cudzym gruncie, stosownie do przepisu art. 16 a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. Przepis ten dotyczy sytuacji, gdy przepisy k.c. określają przypadki odrębnej własności budynków i budowli od własności gruntu oraz gdy podatnik niebędący właścicielem gruntu, obejmując go na określony czas we władanie na podstawie np. umowy dzierżawy czy najmu przewidującej zgodę właściciela na wybudowanie na nim budynku czy budowli, realizuje taką budowę dla celów swojej działalności. W tym drugim przypadku budynki (budowle) wybudowane i wykorzystywane przez podatnika nie stanowią jego własności, mimo poniesienia przez niego nakładów na ich wybudowanie, lecz stanowią środek trwały, podlegający amortyzacji, na podstawie art. 16a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p.

Z treści art. 3 ust. 1 pkt 1–3 u.p.o.l. wynika, że płatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące: właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, posiadaczami samodzielnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych, użytkownikami wieczystymi gruntów⁴⁵⁷. Zatem za prawidłowe należy uznać stanowisko, że obowiązek podatkowy w stosunku do budowli ciąży na właścicielu gruntu, podstawę opodatkowania budowli należy zaś ustalić zgodnie z przepisami ustaw o podatkach dochodowych, mając na uwadze przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określające podmiot i przedmiot opodatkowania. Podstawę opodatkowania w związku z powyższym stanowić będzie wartość budowli przyjęta do celów amortyzacji podatkowej, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Podstawy opodatkowania podatnik nie może określić według własnego uznania z uwagi na bezwzględnie obowiązujące w tym zakresie przepisy.

⁴⁵⁵ Szczegółową analizę tego zagadnienia jeszcze przed wyrokiem TK zaprezentowano w: W. Morawski, A. Walter, *Pojęcie podziemnego wyrobiska górniczego w kontekście podatku od nieruchomości w orzecznictwie sądów polskich i organów podatkowych oraz poglądach doktryny prawa podatkowego*, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2009, z. 4, s. 303 i nast.

⁴⁵⁶ P. Banasik, *Glosa do wyroku TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09.*, „Przeгляд Podatkowy” 2011, nr 12, s. 34 i nast.

⁴⁵⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 maja 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 485/15, Legalis nr 1259590.

Wartość początkowa ulega zwiększeniu o poniesione nakłady na ulepszenie środków trwałych jedynie wtedy, gdy są one poniesione bezpośrednio przez podatnika, a nie przez podmiot korzystający z nieruchomości (budowli) na podstawie określonego tytułu prawnego, np. umowy najmu⁴⁵⁸. Zwiększenie (o nakłady najemcy) wartości początkowej nieruchomości dla celów podatku od nieruchomości będzie możliwe dopiero w sytuacji, gdy nieruchomość powróci do podatnika. Brak szczegółowej regulacji w tym zakresie nie uzasadnia zastosowania wykładni rozszerzającej. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że zawsze wtedy, gdy możliwe jest takie tłumaczenie przepisu, aby był on zgodny z Konstytucją RP i nie prowadził do naruszenia konstytucyjnej zasady zaufania obywatela do państwa, należy z tej możliwości skorzystać. Wartość początkowa jest, z wyjątkiem ulepszenia środka trwałego, kategorią stabilną. Dzięki swej stabilności umożliwia realizację zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Podatek od nieruchomości jest podatkiem od posiadania majątku, który w czasie, w sposób naturalny ulega przewartościowaniu⁴⁵⁹. W rezultacie ustawodawca uznał, że podstawę opodatkowania będzie stanowiła wartość początkowa budowli, równa wartości nominalnej. Ustawodawca dał temu wyraz przez wyłączenie wpływu amortyzacji na wartość początkową budowli, a także wartości nakładów poczynionych przez podmiot korzystający z nieruchomości. Nie można więc przyjmować, że ustawodawca nakazuje uwzględniać wzrost wartości nieruchomości w związku z nakładami poczynionymi przez najemcę tej nieruchomości⁴⁶⁰.

Jak już wykazano, podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Ustawodawca wprowadził jednocześnie wyjątki od tej zasady. Dotyczą one sytuacji, gdy po pierwsze – budowla jest przedmiotem leasingu i odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, a następnie jest ona przejmowana przez właściciela. Drugi wyjątek dotyczy sytuacji, jeżeli od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Trzeci zaś związany jest z ulepszeniem bądź aktualizacją wyceny środków trwałych. Okoliczność wynajęcia nieruchomości jest w aspekcie istnienia obowiązku podatkowego i konkretyzacji podatnika obojętna. Skoro budowla stanowi własność podatnika, to podstawą jej opodatkowania jest jej wartość przyjęta dla celów amortyzacyjnych. Dokonana przez najemcę/dzierżawcę inwestycja w obcym obiekcie prowadzi do podwyższenia wartości nieruchomości należącej do wynajmującego, albowiem okoliczność najmu czy dzierżawy nie pozbawiła go prawa własności i rzecz ulepszona pozostaje jego własnością. Podwyższenie wartości nieruchomości

⁴⁵⁸ Por. wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2006 r., sygn. II FSK 921/05, CBOSA, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁴⁵⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 czerwca 2006 r., sygn. akt I SA/Wr 994/05, CBOSA, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, luty 2015.

⁴⁶⁰ Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1645/06, Legalis 110198.

stanowi podstawę do podniesienia wartości rzeczy w zakresie odpisów amortyzacyjnych. Najemca, który dokonał ulepszenia, ma prawo do amortyzacji. Zachodzi w tym momencie zdarzenie opisane w u.p.o.l. – zmiana wartości budowli mająca wpływ na wysokość opodatkowania. Inwestycja w obcym obiekcie jest kategorią podatkowoprawną przyjętą na użytek opodatkowania dochodów podatników, która jednak jest obojętna z punktu widzenia pojęcia prawa własności. Podatek od nieruchomości i podatki dochodowe mają różne przedmioty opodatkowania. Dlatego w zakresie podatku dochodowego istotne jest, kto poniósł wydatek związany z przychodami i zasadne jest przyznanie najemcy prawa do amortyzacji poniesionych nakładów w obcej nieruchomości, albowiem ma to związek z uzyskanym przychodem. W zakresie podatku od nieruchomości istotna jest wartość budowli przyjęta dla celów amortyzacyjnych. Skoro właściciel i najemca ją amortyzują, to wartość budowli równa się sumie wartości przyjętej dla amortyzacji przez właściciela i najemcę. Powyższa zasada nie stanowi wykładni rozszerzającej, lecz odwołuje się do cywilistycznego pojęcia własności. Ustawodawca, odsyłając w zakresie wyliczenia podstawy opodatkowania do przepisów o amortyzacji, stwierdza tym samym, że na wartość budowli składa się wartość przyjęta przez podatnika, jak i inwestora obcego, który dokonał ulepszeń budowli należącej do podatnika⁴⁶¹.

Podstawę opodatkowania niezamortyzowanej budowli stanowi więc jej wartość początkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Jednocześnie w stosunku do budowli całkowicie zamortyzowanych podstawę opodatkowania stanowi ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. W świetle zaś przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, odpisów amortyzacyjnych nie dokonuje się od środków trwałych (budowli) całkowicie zamortyzowanych.

Stanowiąc przepisy, ustawodawca nie uwzględnił jednak, że wartość majątku podatnika ulega zmniejszeniu wraz z upływem czasu, i ustalił podstawę opodatkowania budowli na niezmiennym poziomie. Może to prowadzić do sytuacji, w której obciążenie podatkowe zużytego sprzętu technicznego jest na tym samym poziomie, co nowoczesnych urządzeń, o tej samej wartości początkowej. Jeżeli za budowle są uznawane urządzenia techniczne, szybko zużywające się i podlegające postępowi technicznemu, ustalona w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podstawa opodatkowania budowli prowadzi do sytuacji, w której:

- obiekt, który z uwagi na zużycie i postęp techniczny nie przedstawia żadnej wartości rynkowej, jest opodatkowany według jego wartości (ceny nabycia) sprzed kilkunastu lat, czyli traktowany jako obiekt nieużyty i nowoczesny,

⁴⁶¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 czerwca 2006 r., sygn. akt I SA/WR 993/05, CBOSA.

- obiekt ulepszony, który mimo to przedstawia niską wartość rynkową, jest opodatkowany od jego ceny nabycia (jak powyżej) powiększonej o wartość ulepszenia.

Przyjęte rozwiązania normatywne nie pozwalają jednak na uwzględnienie zmiany wartości nieruchomości. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego⁴⁶² wskazywano już, iż nie jest w zasadzie dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku zmiany takie, gdy chodzi o obecne ukształtowanie podatku dochodowego od osób fizycznych, powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego⁴⁶³. Nie są to wprawdzie wymagania o bezwzględnie wiążącym charakterze, ale odstąpienie od nich dopuszczalne jest tylko, gdy przemawiają za tym uzasadnione argumenty prawne.

Legislacja podatkowa zawsze musi podlegać starannej ocenie z punktu widzenia dochowania proceduralnych wymagań. Skoro bowiem jej efekty przybierają konkretny wymiar finansowy i często łączą się z uszczupleniem dochodów podatnika, ustawodawca musi kształtować nowe regulacje podatkowe z uwzględnieniem faktu, że podatnik, zakładając stabilność wcześniejszych przepisów, zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne, a różne jego interesy mogą znajdować się w toku. Nie można oczywiście przypisywać ochronie tych interesów charakteru absolutnego, bo zmienność prawa jest elementem, z którym muszą się liczyć obywatele. W każdym jednak razie w sytuacjach, gdy przepisy prawa wyznaczały pewien horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, nie można zmieniać takich reguł gry przed upływem okresu czy terminu, który przewidział sam ustawodawca. Skoro bowiem, w zaufaniu do obowiązującego prawa, zostało już rozpoczęte określone przedsięwzięcie, a prawo przewidywało, iż będzie się ono realizować w pewnym czasie, to – wyjąwszy sytuacje szczególne – obywatel powinien mieć pewność, że będzie mógł ten czas bezpiecznie wykorzystać. Rozpoczęcie przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego wiąże się z reguły z dokonaniem pierwszych nakładów, a nagła zmiana ram prawnych takiego przedsięwzięcia może narazić obywatela na poważne straty.

Podstawą opodatkowania w podatku od nieruchomości nie jest tylko wartość tej nieruchomości, gdyż ustawodawca różnicuje przedmiot opodatkowania tym podatkiem oraz podstawę opodatkowania w zależności od tego właśnie przedmiotu. Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. podatkowi od nieruchomości podlegają grunty, budynki i budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony

⁴⁶² Orzeczenie TK z dnia 29 marca 1994 r., sygn. akt K. 13/93, OTK ZU 1994, poz. 6, cz. I, s. 49–50.

⁴⁶³ Orzeczenie TK z dnia 28 grudnia 1995 r., sygn. akt K. 28/95, OTK ZU Nr 3/1995, s. 204–205.

z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. W myśl przepisu art. 3 pkt 2 ustawy Prawo budowlane⁴⁶⁴, do której odsyła ww. przepis u.p.o.l., ilekroć w ustawie jest mowa o budynku, należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Zestawiwszy ze sobą przepisy art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz przepis art. 3 pkt 2 ustawy Prawo budowlane, można jednoznacznie stwierdzić, że aby obiekt budowlany uznać za budynek, musi być on wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych⁴⁶⁵. Konkluzja taka wynika w niebudzącej wątpliwości interpretacyjnych wykładni językowej obu przepisów.

Przywołana definicja budynku wskazuje zatem, aby obiekt budowlany mógł stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, musi spełniać cztery przesłanki, a mianowicie: musi być trwale związany z gruntem, winien być wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, musi posiadać fundamenty, a także dach. Wszystkie wskazane przesłanki muszą być spełnione łącznie. Brak choćby jednej z nich lub spełnienie jednej z nich tylko w części powoduje, że niemożliwe jest zakwalifikowanie danego obiektu do kategorii budynku. Tylko zatem zaistnienie wszystkich czterech przesłanek łącznie, implikuje opodatkowanie takiego obiektu budowlanego podatkiem od nieruchomości. Gdyby ustawodawca podatkowy nie zdefiniował pojęcia budynku na gruncie podatku od nieruchomości i nie odesłał w tym zakresie do innych przepisów, zastosowanie znalazłaby definicja z języka potocznego. W myśl takiej definicji budynek to wybudowane pomieszczenie, dom, gmach⁴⁶⁶. W przypadku braku części dachu tak zdefiniowanego budynku, o takim obiekcie można powiedzieć, że jest to budynek, że jest to budynek zniszczony, względnie budynek ze zniszczonym dachem, zawsze jednak obiekt ten będzie budynkiem. W sytuacji jednak, gdy ustawodawca wprowadza do systemu podatku od nieruchomości definicję normatywną budynku i ustanawia jej istotne przesłanki, nie można uznać, że spełnienie jednej z nich tylko w części pozwala na przyjęcie, że taki obiekt jest budynkiem. Pojęcie część w języku potocznym to jeden z elementów, na które dzieli się jakaś całość, pewna ilość z całości, to, co jest wynikiem podziału⁴⁶⁷. Jeżeli zatem budynek posiada tylko część dachu, nie można konstatować, że budynek posiada dach. W przypadku połowy dachu można jedynie stwierdzić, że budynek posiada dach w 50%. Pięćdziesiąt procent dachu to, co najwyżej, część dachu. Nie ulega zatem wątpliwości, że część to nie całość, a część dachu, to nie cały dach. Budynek, który posiada tylko część dachu, nie spełnia warunków definicji, o której mowa

⁴⁶⁴ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1409 ze zm.), dalej też jako pr. bud.

⁴⁶⁵ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 lipca 2009 r., sygn. akt. I SA/OI 345/09, CBOSA.

⁴⁶⁶ E. Sobol (red.), *Nowy słownik języka polskiego*, Warszawa 2003, s. 70.

⁴⁶⁷ *Ibidem*, s. 109.

w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., która za budynek uznaje obiekt posiadający dach. Literalna wykładnia omawianej definicji prowadzi do jednoznacznej konstatacji, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega budynek, który posiada dach.

Podkreślić jeszcze należy, że braku w obiekcie budowlanym elementów niezbędnych do uznania go za budynek nie można utożsamiać ze złym stanem technicznym budynku. Obiekt budowlany pozostaje budynkiem w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nawet wówczas, gdy ze względów technicznych, prawnych czy faktycznych nie jest i nie może być wykorzystywany, w tym zgodnie z jego przeznaczeniem. Brak okien, schodów wewnętrznych lub ogólna dewastacja budynku nie powoduje utraty przez taki obiekt budowlany cech budynku w rozumieniu przepisów ustawy podatkowej. Budynek pozostaje budynkiem nawet wówczas, gdy został wyłączony z bieżącej eksploatacji. Nie mniej jednak musi spełniać wszystkie warunki, o których mowa w definicji budynku (art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.)⁴⁶⁸.

Pozbawienie budynku dachu w takim zakresie, że nie jest możliwe jego użytkowanie, nie może skutkować wyłączeniem z opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zasadą jest opodatkowanie nieruchomości, gdyż jest to podatek majątkowy, a wszelkie wyłączenia muszą wynikać wprost z ustawy. Gdyby ustawodawca chciał wyłączyć z opodatkowania budynek w trakcie rozbiórki, to umieściłyby stosowny zapis w katalogu zwolnień z art. 7 u.p.o.l. Nawet prowadzenie prac rozbiórkowych zmierzających ostatecznie do likwidacji budynku, jako okres przejściowy, nie zmienia faktu, iż mamy do czynienia z budynkiem tak długo, jak spełnia on wszelkie przesłanki określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.: „Moment, kiedy obiekt budowlany znajdujący się w trakcie rozbiórki traci charakter budynku winien zostać ustalony w oparciu o okoliczności faktyczne. Stan faktyczny musi zostać poparty stosownym materiałem dowodowym, tj. harmonogramem rozbiórki, zapisami dokonanyymi w dzienniku budowy wskazującymi na zakończenie demontażu poszczególnych części budynku, protokołem likwidacji. W przypadku całkowitej rozbiórki dachu obiekt budowlany niewątpliwie traci charakter budynku. Jednak w sytuacji, kiedy dochodzi do jego częściowej rozbiórki, np. pozostaje więźba dachowa, powstają wątpliwości, czy mamy jeszcze do czynienia z dachem czy już nie [...]”⁴⁶⁹.

Podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla gruntów stanowi ich powierzchnia, a dla budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych określiła algorytm obliczania powierzchni dla celów podatkowych. Według zamieszczonej w niej regulacji pomieszczenia lub ich części oraz części kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni

⁴⁶⁸ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 listopada 2013 r., I SA/Bd 793/13, LEX nr 1403017.

⁴⁶⁹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 czerwca 2009 r. I SA/Kr 496/09, CBOSA.

użytkowej budynku tylko w 50%, a jeżeli ich wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się całkowicie.

Ustalając powierzchnię budynku podległą opodatkowaniu w podatku od nieruchomości należy – zgodnie z definicją legalną budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. – uwzględnić przestrzeń wydzieloną przegrodami budowlanymi (ścianami), mierząc po ich zewnętrznych krawędziach, które wyznaczają linie graniczne pomiędzy budynkiem jako całością a wolną przestrzenią w otoczeniu. Taka teza stawiana jest aktualnie w orzecznictwie⁴⁷⁰ i doktrynie⁴⁷¹. Nie jest to jednak twierdzenie, które pozwala jednoznacznie rozstrzygnąć wszystkie wątpliwości.

W procesie wykładni prawa nie wolno ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej danego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który pozornie wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy skonfrontujemy go z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik⁴⁷². Wykładnia pojęcia „budynek” na gruncie u.p.o.l. została potwierdzona nie tylko systemowym odwołaniem do ww. przepisu ustawy pr. bud., ale także poprzez uwzględnienie art. 3 pkt 3 i 4 tej ustawy, w których zdefiniowano budowle i obiekty małej architektury. Zestawienie tych definicji legalnych prowadzi do wniosku, że cechą różnicującą budynki od budowli lub obiektów małej architektury jest m.in. wydzielenie pewnej przestrzeni przez przegrody budowlane. Funkcjonalnie za takie przegrody należy uznać ściany danego obiektu budowlanego. Natomiast powierzchnią użytkową budynku lub jego części jest powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych, przy czym za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe.

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie zostało zdefiniowane pojęcie kondygnacji na potrzeby opodatkowania budynków podatkiem od nieruchomości. Z tych też względów należy posłużyć się językową definicją pojęcia „kondygnacji”. Przy wykładni zatem znaczenia sformułowania „kondygnacja”, użytego w art. 1a ust. 1 pkt 5

⁴⁷⁰ Por. np. wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2014/09, CBOSA.

⁴⁷¹ K. Aromiński, *Zasady zwolnienia altany z opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Nieruchomości” 2011, nr 8, s. 18 i nast.

⁴⁷² Por. postanowienie SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., sygn. akt I KZP 6/07, OSNKW 2007/5/37, Biuletyn SN 2007, nr 5, poz. 18; uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 marca 2011 r., sygn. akt II FPS 8/10; postanowienie NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1885/07; wyroki NSA: z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt II FSK 976/08, z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1319/08, z dnia 2 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1553/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> [dostęp 06.2015 r.] oraz wypowiedzi doktryny: M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010, s. 291 i nast., L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 74–83.

u.p.o.l., w pierwszej kolejności należy odwoływać się do reguł znaczeniowych języka etnicznego, gdyż interpretowanym zwrotom nie należy nadawać znaczenia odmiennego od przyjętego w języku potocznym, chyba że istnieją racje przemawiające za przypisaniem im znaczenia innego od literalnego, jeśli miałyby ono prowadzić do absurdalnych rezultatów wykładni prawa (zakaz stosowania wykładni *ad absurdum*). Sięganie do definicji słownikowych jest zresztą praktyką dominującą w orzecznictwie sądów administracyjnych⁴⁷³. Ponadto zgodnie z uzasadnieniem do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 sierpnia 2014 r.⁴⁷⁴, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie zawierają stosownego odesłania do Prawa budowlanego, a tym bardziej do aktów wykonawczych do niego, odwoływanie się do tej ustawy jest niezasadne. Podobnie Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 sierpnia 2014 r.⁴⁷⁵ wskazał, że brak definicji legalnej „kondygnacji” nie stanowi przeszkody do jej rekonstrukcji na podstawie przyjętych w polskiej kulturze prawnej reguł wykładni.

Zgodnie zatem ze słownikowym znaczeniem powierzchnia to „obszar, przestrzeń o rozmiarach ograniczonych, określony teren”⁴⁷⁶. Natomiast znaczenie językowe pojęcia użytkowe, które odnosi się zarówno do powierzchni użytkowej, jak i wymienionego w tym przepisie *in fine* poddasza użytkowego. Użytkowy to „służący celom praktycznym, mający praktyczne zastosowanie, przeznaczony do użytku, dający się użytkować”⁴⁷⁷. Punktem wyjścia rozważań dotyczących pojawiającego się w tym przepisie określenia dotyczącego kondygnacji jest istnienie zamkniętej przestrzeni o ograniczonych rozmiarach, która jest lub może być przeznaczona do praktycznego zastosowania (da się użytkować). Podstawowym zatem wyznacznikiem tak pojmowanej powierzchni nie jest jej zgodność z jakimikolwiek normami technicznymi czy bezpieczeństwa, ale sama dostępność do niej przez ciągi komunikacyjne i faktyczna lub potencjalna możliwość korzystania z niej. Dopiero tak określoną powierzchnię należy odnosić do kondygnacji budynku lub jego części. Uzupełniając powyższe rozważania, należy podkreślić konieczność istnienia ciągu komunikacyjnego, który pozwala na dostęp do tak rozumianej powierzchni na każdej kondygnacji, w celu możliwości korzystania z niej. Przepis ten nakazuje dokonywać obmiarów tak rozumianej powierzchni na każdej kondygnacji, za którą uznaje również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe.

⁴⁷³ Wyroki WSA w Szczecinie z dnia 24 września 2008 r. w sprawach o sygn. akt: I SA/Sz 209/08, LEX nr 554281 i I SA/Sz 217/08, LEX nr 494534.

⁴⁷⁴ Wyrok NSA z dnia 1 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1985/12, www.orzeczenia.nsa.gov.pl, CBO-SA, luty 2015.

⁴⁷⁵ Wyrok NSA z dnia 12 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1715/12, LEX nr 1493980.

⁴⁷⁶ M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. II, Warszawa 1984, s. 867.

⁴⁷⁷ M. Szymczak (red.), *op. cit.*, t. III, Warszawa, 1984, s. 645.

Natomiast w przypadku posłużenia się wykładnią systemową zewnętrzną należałoby się posłużyć odniesieniem do przepisów Prawa budowlanego, a w szczególności do rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie⁴⁷⁸. Zgodnie z § 3 pkt 16 tego rozporządzenia za kondygnację należy rozumieć poziomą nadziemną lub podziemną część budynku zawartą pomiędzy powierzchnią posadzki na stropie lub najwyżej położonej warstwie podłogowej na gruncie a powierzchnią posadzki na stropie bądź warstwie osłaniającej izolację cieplną stropu znajdującego się nad częścią budynku, przy czym za kondygnację uważa się także poddasze z pomieszczeniami przeznaczonymi na pobyt ludzi oraz poziomą część budynku stanowiącą przestrzeń na urządzenia techniczne, mającą średnią wysokość w świetle większą niż 2 m; za kondygnację nie uznaje się nadbudówek ponad dachem, takich jak maszynownia dźwigu, centrala wentylacyjna, klimatyzacja lub kotłownia. Ponadto za kondygnację podziemną uważa się zagłębioną ze wszystkich stron budynku, co najmniej do połowy jej wysokości w świetle poniżej poziomu przylegającego do niego terenu, a także każdą usytuowaną pod nią kondygnację. Natomiast za kondygnację nadziemną uznaje się każdą kondygnację niebędącą kondygnacją podziemną.

Widoczny jest także brak korelacji między rozporządzeniem a przepisami u.p.o.l., jeśli chodzi o dalszą część definicji pojęcia kondygnacji zawartej w rozporządzeniu, zgodnie z którą za kondygnację uważa się również poziomą część budynku stanowiącą przestrzeń na urządzenia techniczne, mającą średnią wysokość w świetle większą niż 2 m. Tymczasem zgodnie z art. 4 ust. 2 u.p.o.l. powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się. Zatem przepisy regulujące podatek od nieruchomości zaliczają do powierzchni użytkowej budynku 50% powierzchni pomieszczeń o wysokości w świetle od 1,4 m do 2,2 m, co nie jest spójne z rozporządzeniem i byłoby zbędne, gdyby definicja zawarta w rozporządzeniu była rozstrzygająca.

Takie stanowisko zajęła również wcześniej doktryna, której przedstawiciele wskazują, że do użytego w u.p.o.l. pojęcia „kondygnacja” nie ma zastosowania § 4 pkt 2 powołanego rozporządzenia, które jest przepisem wykonawczym do ustawy Prawo budowlane i w żadnym razie nie może być traktowane jako unormowanie o charakterze ustrojowym, które reguluje pojęcia stosowane w całym systemie prawa. Zawarte w rozporządzeniu pojęcie „kondygnacja” jest określeniem na potrzeby tej materii, którą reguluje analizowane rozporządzenie. Gdyby ustawodawca chciał nadać temu terminowi

⁴⁷⁸ Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie, Dz. U. Nr 75, poz. 690.

znaczenie systemowe, przyjmowane w innych ustawach, to powinien zamieścić je w ustawie Prawo budowlane, a nie w rozporządzeniu⁴⁷⁹.

Rozporządzenie Ministra Infrastruktury zostało wydane na podstawie art. 7 ust. 2 pkt 1 pr. bud., zgodnie z którym warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 1, określa, w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw budownictwa, lokalnego planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa dla budynków oraz związanych z nimi urządzeń. Art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. stanowi natomiast, że do przepisów techniczno-budowlanych zalicza się warunki techniczne, jakim powinny odpowiadać obiekty budowlane i ich usytuowanie uwzględniające wymagania, o których mowa w art. 5. Rozporządzenie Ministra Infrastruktury wydane zostało zatem wyłącznie w celu określenia warunków technicznych, jakimi powinny odpowiadać obiekty budowlane. Przewidziane w nim wymagania i normy techniczne dotyczą standardów projektowania i wykonywania budynków, na co wskazuje art. 5 ust. 1 pr. bud. Zatem definicja zawarta w § 3 pkt 16 rozporządzenia Ministra Infrastruktury ma służyć szeroko rozumianemu procesowi budowy obiektów budowlanych, a nie określaniu podstawy czy przedmiotu opodatkowania. Trudno także przyjąć, aby pomieszczona w nim została definicja branżowa pojęcia kondygnacja.

Interpretowanie pojęcia kondygnacja poprzez odwoływanie się do treści § 3 pkt 16 rozporządzenia uznano za prawidłowe w wyrokach WSA w Krakowie z dnia 12 maja 2009 r.⁴⁸⁰ i z dnia 16 lutego 2011 r.⁴⁸¹ oraz w wyroku WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2005 r.⁴⁸²

Konkludując, należy stwierdzić, iż pojęcie kondygnacji nie zostało zdefiniowane w przepisach u.p.o.l. regulujących podatek od nieruchomości. Przepisy te nie odsyłają również wprost do regulacji zawartych w innych aktach prawnych. Reguły wykładni nakazują w takim wypadku rozumienie danego pojęcia zgodnie z jego potocznym, słownikowym rozumieniem. Wykładnia literalna (słownikowa, gramatyczna) ma bowiem pierwszeństwo zastosowania.

Wobec autonomiczności prawa podatkowego niezasadne jest odwoływanie się do definicji zawartych w przepisach niepodatkowych (tym bardziej w rozporządzeniu, które jest aktem prawnym niższego rzędu), gdy przepisy u.p.o.l. nie zawierają takiego odesłania, a zawarte w nich definicje nie są spójne z definicjami zawartymi w Prawie budowlanym. Należy ponadto zgodzić się z argumentacją, że skoro ustawa podatkowa nie zawiera legalnej definicji kondygnacji, to należy jej poszukać w regułach języka polskiego.

⁴⁷⁹ L. Etel, *Glosa do wyroku NSA z dnia 30 czerwca 1995 r., SA/Ld 2216/94. „Kondygnacja” w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, „Glosa” 2001, z. 3, s. 23.

⁴⁸⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 maja 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1461/08, LEX nr 558636.

⁴⁸¹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 1430/10, LEX nr 737355.

⁴⁸² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2005 r., sygn. akt II SA/Wa 916/05.

W języku potocznym kondygnacja to każda przestrzeń, część czegoś położona nad lub pod nią. Należy odrzucić również stanowisko, zgodnie z którym zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. wyrażenie „poddasze użytkowe” powinno być rozumiane zgodnie z przepisem § 3 pkt 16 rozporządzenia.

Z gramatycznego brzmienia art. 4 ust. 2 cyt. u.p.o.l. wynika, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega cała powierzchnia kondygnacji budynku, jeżeli jej wysokość w świetle przekracza 220 cm. Jeśli natomiast jej wysokość wynosi od 140 cm do 220 cm, opodatkowaniu podlega jedynie 50% tej powierzchni.

Zatem dla celów podatkowych istotne znaczenie ma nie wysokość kondygnacji jako takiej, lecz wysokość kondygnacji w „światle”. Prawo podatkowe jest autonomiczne w stosunku do innych gałęzi prawa i w związku z tym nazwy przyjęte przez to prawo z innych dziedzin prawa nie oznaczają najczęściej tych samych pojęć. Skoro ustawodawca w treści cytowanego wyżej przepisu art. 4 ust. 2 użył zwrotu „wysokość kondygnacji w świetle”, a nie zwrotu „wysokość kondygnacji”, to dla wyjaśnienia zakresu pojęciowego tego zwrotu nie jest uprawnione bezpośrednie sięganie do przepisów innych ustaw, w tym do Prawa budowlanego i wydanych na jego podstawie aktów wykonawczych. Jak już stwierdzono wcześniej, należy wykluczyć możliwość odnoszenia do pojęcia „wysokość kondygnacji w świetle” definicji „kondygnacji” zawartej w § 3 pkt 16 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie⁴⁸³.

Z przyczyn, o których wyżej mowa, nieuprawnione jest również sięganie do zaleceń czy wyjaśnień organów, w tym również wyjaśnień Ministra Finansów, które jako niebędące źródłem prawa nie mogą w żadnym zakresie modyfikować określonej ustawą konstrukcji podatku. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego⁴⁸⁴.

Zastosowany w treści przepisu art. 4 ust. 2 przez ustawodawcę mało precyzyjny zwrot „wysokość kondygnacji w świetle” niewątpliwie został zaczerpnięty z języka potocznego (por. w świetle bramki, w świetle tunelu itp.) i w istocie rzeczy może oznaczać, że chodzi o wysokość prześwitu między dwiema płaszczyznami, co w odniesieniu do kondygnacji budynku może jedynie oznaczać wysokość między podłożem a najniższymi trwałymi elementami konstrukcyjnymi stropu.

Tak ustalona treść przepisu art. 4 ust. 2 oparta na regułach wykładni gramatycznej jest zbieżna z treścią ustaloną na podstawie reguł wykładni funkcjonalnej, albowiem co do zasady podstawą opodatkowania dla budynków stanowi ich powierzchnia użytkowa,

⁴⁸³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. z 2002 r. Nr 75, poz. 690).

⁴⁸⁴ Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1998 r., sygn. akt I SA/Gd 1474/96, LEX nr 44097; wyrok NSA z dnia 18 maja 1998 r., sygn. akt I SA/Ka 1716/96, Legalis nr 1169933.

co w przypadku garaży wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem oznacza, że mogą tam wjechać samochody o wysokości nie większej niż najniższy trwały element konstrukcyjny stropu.

Mając na uwadze powyższe rozważania, należy w tym miejscu postawić tezę, że przez „wysokość kondygnacji w świetle”, o której mowa w art. 4 ust. 2 analizowanej ustawy, należy rozumieć odległość między podłożem a najniższym trwałym elementem konstrukcyjnym stropu.

Powierzchnia użytkowa budynku, o której mowa w art. 4 ust. 2 u.p.o.l. obejmuje także piwnice. Prawo podatkowe jest autonomiczne w stosunku do innych gałęzi prawa i w związku z tym nazwy przejęte przez to prawo z innych dziedzin prawa nie oznaczają najczęściej tych samych pojęć. Z uwagi na to, iż podstawowe znaczenie ma treść ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w której zawarta jest definicja budynku jako przedmiotu opodatkowania, nie jest uprawnione sięganie do przepisów innych ustaw, w tym do prawa budowlanego i wydanych na jego podstawie aktów wykonawczych⁴⁸⁵. Należy zatem stwierdzić, iż przez kondygnację rozumie się część budynku między stropami lub między podłożem i najniższym stropem i że tak pojmowana kondygnacja obejmuje powierzchnię użytkową piwnic.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, z wyłączeniem użytków rolnych oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych, lasów. Ustawa w tym przypadku określa podstawę opodatkowania w sposób całkowicie nieskomplikowany, a zarazem całkowicie odezwany od realiów wartości gruntu. Fakt posiadania gruntu o określonej powierzchni uwzględnia tylko jeden, rynkowo wcale nie najistotniejszy czynnik wpływający na wartość nieruchomości.

Określenie podstawy opodatkowania i przypisanie jej konkretnemu zobowiązaniu podatkowemu jest związane z procesem ewidencjonowania nieruchomości. W przypadku podatku katastralnego takie związki są jeszcze bardziej wyraźne i oczywiste. Na ewidencję nieruchomości, a zwłaszcza dane w niej zawarte, należy też patrzeć w ten właśnie sposób. Problematyka dotycząca prowadzenia ewidencji nieruchomości została uregulowana w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości⁴⁸⁶. W rozporządzeniu tym określono, jakie dane dotyczące podatnika i przedmiotów opodatkowania powinny znaleźć się w ewidencji nieruchomości. Nowymi danymi, których obecnie nie ma potrzeby wykazywać w deklaracjach i informacjach odnoszących się do podatku od nieruchomości, są m.in.:

⁴⁸⁵ Uchwała z 24 czerwca 1996 r., sygn. akt FPK 6/96, ONSA 1996, nr 3, poz. 106.

⁴⁸⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości (Dz. U. Nr 107, poz. 1138).

identyfikatory działek ewidencyjnych, budynków i lokali, numer księgi wieczystej lub zbioru dokumentów oraz nazwa sądu, w którym prowadzona jest księga wieczysta lub zbiór dokumentów.

Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 lipca 2014 r.⁴⁸⁷, ewidencja gruntów nie może przesądzać o własności nieruchomości (prawie użytkownika wieczystego), co przekłada się na ustalenie podmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym zakresie, zgodnie z rękojmą wiary publicznej ksiąg wieczystych, należy w pierwszej kolejności uwzględniać wpisy ujawnione w dziale drugim księgi wieczystej (dotyczące własności i użytkownika wieczystego).

W postępowaniu podatkowym dane dotyczące przeznaczenia, funkcji, obszaru i granic działek gruntu, rodzaju zabudowy prawa własności ustalane są zasadniczo na podstawie odpowiednich rejestrów publicznych. Są nimi przede wszystkim ewidencja gruntów i budynków oraz księgi wieczyste.

Organ podatkowy w sprawach dotyczących wymiaru podatku od nieruchomości nie ma uprawnień do podważania zgodności z prawem wpisów zawartych w księdze wieczystej, objętych rękojmą wiary publicznej ksiąg wieczystych. Rękojmia wiary publicznej ksiąg wieczystych jest wyłączona w odniesieniu do danych zawartych w dziale pierwszym księgi, dotyczącym opisu nieruchomości. W razie niezgodności danych ewidencji z oznaczeniem nieruchomości w księdze wieczystej sąd rejonowy dokonuje na wniosek właściciela nieruchomości lub wieczystego użytkownika sprostowania oznaczenia nieruchomości na podstawie danych ewidencji gruntów (katastru nieruchomości).

W sytuacji gdy nieruchomość w ewidencji jest oznaczona symbolem „B” (właściwym dla terenów mieszkaniowych), w zasadzie nie ma znaczenia, jakie jest jej faktyczne przeznaczenie (może to być grunt niezabudowany). Podobnie, jeżeli grunt ma klasyfikację „R” (grunt orny), to w praktyce wcale nie musi być na nim prowadzona działalność rolnicza. Jednakże organ podatkowy jest związany ewidencją, tzn. nie może podważać – posługując się środkami dowodowymi uruchamianymi w toku postępowania podatkowego – ustaleń klasyfikacyjnych. Stawiałoby to pod znakiem zapytania sens prowadzenia stosownych ewidencji, zagrażając także pewności obrotu prawnego. Jeżeli ewidencja jest błędna (np. wójt uznał grunt za zajęty na działalność gospodarczą, mimo że jest rolny), trzeba najpierw zmienić dane w niej zawarte, a dopiero później domagać się zmiany decyzji podatkowej.

Ewidencja jest wiążąca w kilku przypadkach wskazanych w art. 1a ust. 3 u.p.o.l. Zgodnie z jego brzmieniem: „przez użyte w ustawie określenia: użytki rolne, lasy, nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, grunty pod wodami płynącymi, grunty pod morskimi

⁴⁸⁷ Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 1953/12.

wodami wewnętrznymi – rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków”. Z przepisu tego wynika, że należy je opodatkować zgodnie z klasyfikacją w ewidencji. Wobec tak jednoznacznego brzmienia ustawy o podatkach i opłatach lokalnych trudno jednak uznać, że w innych sytuacjach ewidencja jest wiążąca.

Przykładem mogą być grunty zajęte pod infrastrukturę kolejową. To nie ewidencja będzie mieć tutaj znaczenie, a faktyczne wykorzystanie terenu. Przyjęcie, że to ewidencja byłaby tu istotna, przeczy logice przepisów ustawy. Artykuł 1a ust. 3 byłby pozbawiony sensu, gdyby uznać, że również w przypadku innych gruntów niż w nim wymienione należy sięgać do oznaczenia w ewidencji.

Praktyczne problemy związane ze znaczeniem ewidencji gruntów i budynków pojawiają się w sytuacji niezgodności pomiędzy danymi wynikającymi z tej ewidencji a stanem rzeczywistym. Pojawia się bowiem pytanie, według którego stanu – faktycznego czy odzwierciedlonego w ewidencji gruntów i budynków – należy oceniać konsekwencje podatkowe danej sytuacji?

Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne⁴⁸⁸ 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. Wypis z ewidencji ma charakter dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 o.p.⁴⁸⁹ Oznacza to, że organ podatkowy nie ma co do zasady podstaw do pomijania tych danych w postępowaniu podatkowym. Podkreślić jednocześnie należy, że dane z ewidencji gruntów i budynków – jako mające walor dokumentu urzędowego – posiadają szczególną moc dowodową. Zwiększona moc dowodowa dokumentu urzędowego sprowadza się do przyjęcia dwóch domniemań, a mianowicie prawdziwości (autentyczności) oraz zgodności z prawdą twierdzeń w nim zawartych (wiarygodności). W konsekwencji organ podatkowy nie może odrzucić – bez przeprowadzenia przeciwdowodu – istnienia faktu stwierdzonego w dokumencie urzędowym. Domniemanie autentyczności dokumentu urzędowego wskazuje na to, że dany dokument pochodzi od organu, który go wystawił. Natomiast domniemanie zgodności z prawdą twierdzeń w nim zawartych (wiarygodności) nakazuje uznać, że treść dokumentu jest zgodna z rzeczywistością. Dzięki temu domniemaniu dowód urzędowy skraca i upraszcza postępowanie dowodowe. Nie ma potrzeby udowadniania faktów, które wynikają z dokumentu urzędowego⁴⁹⁰.

⁴⁸⁸ Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2010 r. Nr 13, poz. 1287 ze zm.).

⁴⁸⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749).

⁴⁹⁰ C. Kosikowski [et. al.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 689.

Nadmienić przy tym należy, że zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne nie mogą ingerować w dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków⁴⁹¹. Brak jest nawet jakichkolwiek podstaw prawnych, na podstawie których organ podatkowy mógłby żądać wszczęcia postępowania administracyjnego mającego na celu doprowadzenie do zmian ewidencyjnych. Sądy administracyjne nie mogą merytorycznie oceniać w sprawach podatkowych czynności z zakresu prowadzenia ewidencji gruntów i budynków. Prowadzenie, w tym uaktualnianie ewidencji, nie należy do postępowania podatkowego zarówno dotyczącego ustalenia (określenia) wysokości zobowiązania podatkowego, jak i postępowania dotyczącego stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej. Uwzględnienie przeciwdowodu przeciwko wiarygodności ewidencji gruntów i budynków przedstawionego przez stronę postępowania nie może być utożsamiane z ingerencją w dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Organ podatkowy wskutek dysponowania odpowiednim dowodem świadczącym o błędnym lub nieaktualnym wpisie w ewidencji gruntów i budynków nie uwzględnia tylko tych danych i opiera rozstrzygnięcie na innym dowodzie, który uznaje za bardziej wiarygodny.

W kontekście powyższego należy zwrócić uwagę, że art. 194 § 3 o.p. nie może być rozumiany w ten sposób, że jedynym sposobem wykazania nieprawidłowości wpisów w ewidencji będzie doprowadzenie do ich zmiany w innym postępowaniu niż podatkowe. Powołany przepis nie stanowi bowiem podstawy do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania mającego na celu zmianę czy weryfikację danych zawartych w ewidencji, lecz tylko uprawnia organ podatkowy do pominięcia danych ewidencyjnych, w przypadku gdy w obrocie prawnym funkcjonuje inny dowód świadczący o niewiarygodności zapisów ewidencyjnych⁴⁹².

Jak podkreśla się w literaturze, nie można utożsamiać zmiany danych ewidencyjnych z sytuacją, w której dochodzi do pominięcia tych danych w postępowaniu podatkowym wskutek istnienia określonego przeciwdowodu. Zmiana danych ewidencyjnych, która stanowi następstwo zaistnienia określonego zdarzenia, np. zmiana sposobu użytkowania budynku, wpływa na zasady jego opodatkowania od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zdarzenie to wystąpiło. W tym przypadku zmiana danych ewidencyjnych nie może skutkować wzruszeniem prawomocnych decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego, ponieważ nie wywołuje skutków prawnych z mocą wsteczną. Dopiero od pierwszego dnia miesiąca następującego po tym, w którym dokonano przekwalifikowania np. budynku letniskowego na mieszkalny, nastąpi zmiana zasad jego opodatkowania (i to bez względu na to, czy w ślad za tym

⁴⁹¹ B. Pahl, *Głosa do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 15 marca 2006 r., I Sa/Gd 348/04*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 5, s. 1 i nast.

⁴⁹² B. Pahl, *Głosa do wyroku NSA z dnia 5 czerwca 2014 r., II FSK 1581/12*, LEX/el. 2014.

dokonane zostaną zmiany w ewidencji budynków). Wynika to z art. 6 ust. 3 u.p.o.l. Przepis ten stanowi, że 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 tym, w którym nastąpiło to zdarzenie. Organ podatkowy dokonuje w takim przypadku zmiany decyzji (art. 6 ust. 8 u.p.o.l.). Chodzi tutaj o prawomocną decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok i to za miesiące następujące po miesiącu, w którym nastąpiła zmiana sposobu użytkowania obiektu budowlanego. Podatnik w takim przypadku powinien w ciągu 14 dni od zmiany sposobu użytkowania budynku złożyć informację na podatek od nieruchomości (art. 6 ust. 6 u.p.o.l.). Do opisanej sytuacji nie ma zastosowania art. 194 § 3 o.p. Przepis ten znajdzie zastosowanie w przypadku, gdy dane ewidencyjne są niewiarygodne wskutek istnienia dokumentu świadczącego o nieaktualnym lub błędnym zapisie w ewidencji gruntów i budynków. Pozwala to również na weryfikację prawomocnej decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Można zatem, dokonując wymiaru podatku, niejako cofnąć się do momentu, w którym wszedł do obrotu prawny dokument, na podstawie którego powinna, ale nie nastąpiła zmiana danych ewidencyjnych⁴⁹³.

Przepis § 1 wspomnianego już rozporządzenia w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości stanowi, iż ewidencja gruntów i budynków obejmuje dane liczbowe i opisowe dotyczące gruntów, budynków i lokali oraz dane dotyczące właścicieli nieruchomości (w przypadku gdy brakuje danych dotyczących właścicieli nieruchomości, w ewidencji wykazuje się dane osób i jednostek organizacyjnych, które tymi nieruchomościami władają). Z przepisu § 44 pkt 2 rozporządzenia wynika obowiązek organu prowadzącego ewidencję gruntów i budynków utrzymywania jej w stanie aktualności, tj. zgodnie z dostępnymi dla organu dokumentami i materiałami źródłowymi obrazującymi rzeczywisty stan faktyczny i prawny. Dane w ewidencji podlegają aktualizacji wyłącznie z urzędu lub na wniosek określonych podmiotów – m.in. właścicieli i użytkowników wieczystych gruntów (oznacza to, że ani organ podatkowy, ani sąd administracyjny nie mają legitymacji do wystąpienia z wnioskiem o zmianę danych w ewidencji)⁴⁹⁴.

Dane w ewidencji powinny odpowiadać rzeczywistemu charakterowi gruntu oraz stanowi wynikającemu z określonych tytułów prawnych, w szczególności z orzeczeń sądowych, decyzji administracyjnych oraz umów. Mają one zatem charakter deklaratoryjny,

⁴⁹³ *Ibidem*.

⁴⁹⁴ K. Radzikowski, *Glosa do wyroku WSA z dnia 6 stycznia 2009 r., I SA/Sz 374/08*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 3, s. 71 i nast.

a nie konstytutywny, co oznacza, że nie kształtują stanu prawnego ani faktycznego, a jedynie mają potwierdzać stan zaistniały wcześniej⁴⁹⁵.

W literaturze prezentowane są dwie linie argumentacji dotyczące mocy obowiązującej danych z ewidencji. Pierwsza z nich opiera się na literalnym brzmieniu przytoczonych powyżej przepisów ustaw podatkowych i wskazuje, że dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków mają moc bezwzględnie wiążącą dla wymiaru podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości⁴⁹⁶. Druga wskazuje, że dane z ewidencji mają jedynie walor dokumentu urzędowego, którego treść może być podważona w toku postępowania podatkowego, a przedmiotem opodatkowania jest zawsze obiektywna rzeczywistość⁴⁹⁷.

Podobną rozbieżność, jak w przypadku poglądów doktryny, można znaleźć w stanowiskach wyrażanych w orzecznictwie sądów administracyjnych. O ile jednak większość przedstawicieli doktryny opowiada się za nadaniem informacjom z ewidencji gruntów i budynków jedynie statusu dokumentu urzędowego, o tyle przeważająca część najnowszych wyroków sądów administracyjnych traktuje je jako dane wiążące dla organów podatkowych przy wymiarze podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości⁴⁹⁸.

Zgodnie z przepisami prawa geodezyjnego ewidencja gruntów i budynków mogłaby być samodzielną podstawą do wymiaru podatków lokalnych jedynie w tym zakresie, w jakim klasyfikuje kategorie gruntów wskazane w art. 1a ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. w sytuacji, gdy ustawa o podatkach i opłatach lokalnych powołuje się na ewidencję.

Rozważanie możliwości prowadzenia przeciwdowodu wobec treści zapisów w ewidencji gruntów i budynków poprzez przeciwstawianie treści zapisów ewidencyjnych

⁴⁹⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2007 r., sygn. akt IV SA/Wa 689/07, LEX nr 351329; wyrok NSA z dnia 20 listopada 1998 r., sygn. akt II SA 914/98, LEX nr 41816; wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1998 r., sygn. akt II SA 725/97, LEX nr 41837; w wyroku NSA z 21 lutego 2006 r., sygn. akt I OSK 473/05, LEX nr 194378 stwierdzono jednak, że wadliwa jest wykładnia, że ewidencja gruntów ma jedynie charakter techniczno-deklaratoryjny.

⁴⁹⁶ B. Brzeziński, *Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2007 r., I SA/Wr 819/09*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 3, s. 214–215.

⁴⁹⁷ L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek Leśny. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 86–87; 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; L. Etel, *Dane z ewidencji gruntów i budynków a wymiar podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 11, s. 5 i nast.

⁴⁹⁸ Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2009 r., sygn. akt II FSK 1594/07, www.orzeczenia.nsa.gov.pl, luty 2015; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 marca 2006 r., sygn. akt I SA/Gd 348/04, LEX nr 348665; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 marca 2007 r., sygn. akt II Sa/Gd 297/06, LEX nr 334273; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 stycznia 2009 r., sygn. akt I Sa/Gd 736/08, LEX nr 483130; wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 marca 2007 r., III Sa/ Wa 136/07, LEX nr 325249; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2007 r., sygn. akt I Sa/ Wr 819/07, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 1, poz. 14.

treści decyzji o wyłączeniu gruntów spod działalności rolniczej wydaje się nieporozumieniem. Decyzja bowiem nie może stanowić dowodu na treść zapisu w ewidencji⁴⁹⁹.

Jeżeli na gruncie sklasyfikowanym w ewidencji budynków i gruntów jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy (tj. na gruncie objętym co do zasady podatkiem rolnym lub leśnym) prowadzona jest działalność inna niż rolnicza lub leśna, to grunt ten:

- podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym lub leśnym, jeżeli działalność tę prowadzi inny podmiot niż podatnik,
- podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek najwyższych przewidzianych dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jeżeli działalność tę prowadzi podatnik⁵⁰⁰.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem rolnym są grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Należy zwrócić uwagę, iż ustawodawca w żadnej ustawie (nawet nie podatkowej), nie zdefiniował przedmiotów opodatkowania nieruchomości, takich jak chociażby wyżej enumeratywnie wymienione, jedynie je wyliczając. W tej sytuacji takie pojęcia jak na przykład użytek rolny, grunty zabudowane czy grunty pod wodami, zostały określone (zdefiniowane) w § 68 rozporządzenia wydanego przez Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa⁵⁰¹ w dniu 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków, w którym minister dzieli grunty na jeszcze inne, poszczególne ich rodzaje. W kontekście wskazanych powyżej unormowań powstaje wątpliwość co do ich zgodności z Konstytucją RP, a w szczególności z treścią art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej⁵⁰².

Stawka w podatku rolnym dla gruntów gospodarstw rolnych wynosi równowartość pieniężną 2,5 q żyta – od 1 hektara przeliczeniowego, a dla pozostałych gruntów rolnych wynosi równowartość pieniężną 5 q żyta od 1 hektara. Powiązanie stawki podatku z ceną żyta ma na celu zapewnienie waloryzacji obciążenia podatkiem rolnym ze względu na procesy inflacyjne. Poza tym rozwiązanie to jest próbą powiązania dochodowości gospodarstw rolnych z wysokością opodatkowania, chociaż należy podkreślić, że podatek

⁴⁹⁹ K. Kopyściańska, *Przegląd bieżących problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, Wrocław 2015, s. 85 i nast.

⁵⁰⁰ K. Radzikowski, *Rozgraniczenie zakresu przedmiotowego podatku rolnego, podatku leśnego oraz podatku od nieruchomości*, „Przegląd Prawa Lokalnego i Finansów Samorządowych” 2008, nr 7–8, s. 37–44. Rozgraniczenie zakresu przedmiotowego podatku rolnego, podatku leśnego oraz podatku od nieruchomości.

⁵⁰¹ Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454).

⁵⁰² S. Presnarowicz, *Komentarz do ustawy o podatku rolnym*, [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Warszawa 2008.

rolny ma charakter majątkowy i nie jest zależny od wysokości dochodu uzyskiwanego z działalności rolnej.

Za gospodarstwo rolne uważa się natomiast obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej.

Zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy o podatku rolnym przy wymiarze podatku rolnego organ wymiarowy dla ustalenia liczby hektarów przeliczeniowych przyjmuje powierzchnię, rodzaj i klasę użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów.

Ustawa o podatku leśnym obowiązuje od początku 2003 r. Opodatkowanie lasów i gruntów leśnych było do końca 2002 r. uregulowane w ustawie o lasach. W akcie tym, odnoszącym się zasadniczo do problematyki zachowania, ochrony i powiększania zasobów leśnych oraz prowadzenia gospodarki leśnej, uregulowano podatek leśny⁵⁰³. Lasem są grunty sklasyfikowane jako „Ls” w ewidencji gruntów i budynków. Jak już wspomniano, zasadnicze znaczenie przy klasyfikowaniu danego gruntu na potrzeby opodatkowania mają więc dane zawarte w tej ewidencji⁵⁰⁴.

Zatem opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności niż działalność leśna⁵⁰⁵. Podstawę opodatkowania stanowi, tak jak w przypadku podatku od nieruchomości i podatku rolnego, powierzchnia lasu. Stawka wyrażona jest w równowartości pieniężnej 0,220 m³ drewna obliczonej według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy – od 1 hektara. Dla lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych stawka ta podlega obniżeniu o 50%. Podobnie jak w podatku rolnym rada gminy może w drodze uchwały obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna przyjmowaną jako podstawę obliczenia podatku leśnego na obszarze gminy.

Opodatkowanie gruntów i budynków podatkami od nieruchomości uzależnione od ich powierzchni fizycznej (przeliczeniowej) bądź użytkowej jest rozwiązaniem zarówno przestarzałym (prymitywnym), jak i niesprawiedliwym. Nie uwzględnia ono bowiem

⁵⁰³ L. Etel, *Komentarz do ustawy o podatku leśnym*, [w:] *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2013.

⁵⁰⁴ Szerzej na ten temat zob. K. Gawrońska, *Ewidencja gruntów i budynków podatkiem od nieruchomości, rolnym oraz leśnym*, [w:] M. Popławski (red.), *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, Warszawa 2008, s. 26 i nast.

⁵⁰⁵ Szerzej na ten temat: L. Etel, *Komentarz do podatku leśnego...*

choćby położenia gruntu czy budynku wpływającego na jego wartość oraz wysokości przychodów osiąganych w związku z gospodarczym wykorzystaniem nieruchomości. Tymczasem czynniki te określają zdolność płatniczą podatnika, która powinna być brana pod uwagę w konstrukcji każdego podatku mającego realizować konstytucyjną zasadę sprawiedliwości podatkowej. Reformę polskiego systemu opodatkowania nieruchomości należy uznać za niekwestionowaną, a za najwłaściwszą konstrukcję podatku od nieruchomości należy uznać koncepcję podatku katastralnego⁵⁰⁶.

3. Ramy prawne wprowadzenia katastru w Polsce

Na podstawie u.p.g.k. uregulowano m.in. sprawy geodezyjne i kartograficzne, ewidencję gruntów i budynków, inwentaryzację i ewidencję sieci uzbrojenia terenu, państwowy zasób geodezyjny i kartograficzny oraz uprawnienia do wykonywania prac geodezyjnych i kartograficznych.

Na podstawie art. 2 ust. 8 u.p.g.k. dla obszaru całego kraju sporządzana jest ewidencja gruntów i budynków (kataster nieruchomości). Jest to jednolity dla kraju, systematycznie aktualizowany zbiór informacji o gruntach, budynkach i lokalach, ich właścicielach oraz o innych osobach fizycznych lub prawnych władających tymi gruntami, budynkami i lokalami.

Zgodnie z art. 5 u.p.g.k. dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków, ewidencji sieci uzbrojenia terenu oraz inne dane zawarte w państwowym zasobie geodezyjnym i kartograficznym stanowią podstawę do założenia krajowego systemu informacji o terenie. Ewidencja gruntów i budynków obejmuje informacje dotyczące gruntów, budynków i lokali w zakresie przede wszystkim ich położenia, przeznaczenia, powierzchni czy funkcji. W ewidencji gruntów i budynków wykazuje się także właściciela, w odniesieniu dla gruntów państwowych i samorządowych oraz inne osoby fizyczne lub prawne, w których władaniu znajdują się grunty i budynki lub ich części. Ponadto w ewidencji wykazuje się informacje o wpisaniu do rejestru zabytków oraz wartość nieruchomości (art. 20 u.p.g.k.).

Przepis art. 22 u.p.g.k. stanowi, iż ewidencję gruntów i budynków oraz gleboznawczą klasyfikację gruntów prowadzą starostowie, którym osoby objęte tą ewidencją zobowiązane są zgłaszać wszelkie zmiany stanu faktycznego objętego wpisem w terminie 30 dni, licząc od dnia powstania tych zmian. Obowiązek ten nie dotyczy oczywiście tych zmian, które wynikają z decyzji właściwych organów.

⁵⁰⁶ P. Czernski, A. Hanusz, A. Niezgoda, *Dochody budżetu gminy*, Warszawa 2006, s. 30 i nast.

Informacje o gruntach, budynkach i lokalach zawiera operat ewidencyjny, który składa się z map i rejestrów wraz z dokumentami uzasadniającymi wpisy do tych rejestrów. Informacje o gruntach, budynkach i lokalach zawarte w operacie ewidencyjnym są jawne i udziela się ich odpłatnie. Wypisy i wyrisy z operatu ewidencyjnego wydawane są odpłatnie przez organ prowadzący ewidencję gruntów i budynków na żądanie właścicieli lub osób fizycznych i prawnych, w których władaniu znajduje się grunt, budynek lub lokal, jak również osób fizycznych i prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, które mają interes prawny w tym zakresie, a także na żądanie zainteresowanych organów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego (art. 24 u.p.g.k.).

Na podstawie art. 24a ust. 1 u.p.g.k. starosta może zarządzić przeprowadzenie modernizacji ewidencji gruntów i budynków na obszarze poszczególnych obrębów ewidencyjnych. Szczegółowy tryb tego postępowania określa art. 24a ust. 2–12 u.p.g.k.

Przepis art. 53a u.p.g.k. stanowi, że do czasu przekształcenia ewidencji gruntów i budynków w kataster nieruchomości przez użyte w niniejszej ustawie pojęcie kataster rozumie się tę ewidencję. Zgodnie ze znaczeniem zawartym w *Encyklopedii Prawa*⁵⁰⁷ pod pojęciem katastru nieruchomości rozumie się urzędową rejestrację stanów prawnych i faktycznych nieruchomości. Podstawową funkcją tego rejestru jest ujawnienie stanu faktycznego nieruchomości w celu umożliwienia państwu realizacji zadań publicznoprawnych związanych z gospodarowaniem nieruchomościami. Dotyczy to m.in. położenia gruntów i budynków, przeznaczenia budynków, roku ukończenia ich budowy, szczegółowego ich opisu. Dane te rejestrowane są w rejestrze jawnym, który pełni odmienną funkcję niż księgi wieczyste (ujawnienie stanu prawnego nieruchomości).

Podobnie stanowi przepis art. 224 ustawy o gospodarce nieruchomościami⁵⁰⁸, zgodnie z którym do czasu przekształcenia ewidencji gruntów i budynków w kataster *nieruchomości* przez użyte w niniejszej ustawie pojęcie kataster *nieruchomości* rozumie się tę ewidencję. Z kolei art. 163 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami stanowi o okresowym przeprowadzaniu powszechnej taksacji nieruchomości, przez którą rozumie się wycenę nieruchomości, w wyniku której dokonuje się określenia wartości nieruchomości (art. 4 pkt 6 ustawy o gospodarce nieruchomościami). Na podstawie art. 173 ustawy o gospodarce nieruchomościami Rada Ministrów wydała rozporządzenie z dnia 19 października 2001 r. w sprawie powszechnej taksacji nieruchomości i jej kontroli oraz rodzaje i wzory dokumentów stosowanych przy przeprowadzaniu taksacji⁵⁰⁹. Zgodnie

⁵⁰⁷ U. Kalina-Prasznic (red.), *Encyklopedia Prawa*, Warszawa 1999, s. 236–237.

⁵⁰⁸ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U z 2004 r. Nr 261, poz. 2603 ze zm.).

⁵⁰⁹ Rozporządzenie utraciło moc z dniem 22 września 2004 r. Obecnie obowiązuje rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 czerwca 2005 r. w sprawie powszechnej taksacji nieruchomości (Dz. U. Nr 131,

z art. 26 ust. 1 ustawy o księgach wieczystych i hipotece⁵¹⁰ podstawą do oznaczenia nieruchomości w księdze wieczystej są dane katastru nieruchomości. W razie niezgodności danych katastru nieruchomości z oznaczeniem nieruchomości w księdze wieczystej sąd rejonowy dokonuje – na wniosek właściciela nieruchomości lub wieczystego użytkownika – sprostowania oznaczenia nieruchomości na podstawie danych katastru nieruchomości (art. 27 ust. 1)⁵¹¹.

Sposób zakładania i prowadzenia ewidencji gruntów i budynków określono szczegółowo w rozporządzeniu w sprawie ewidencji gruntów i budynków⁵¹². Z § 80 tego rozporządzenia wynika, że modernizacja powinna się zakończyć do 31 grudnia 2010 r. Miała ona polegać na założeniu komputerowych baz danych ewidencyjnych umożliwiających tworzenie raportów, o których mowa w § 22. Przepis § 22 dotyczy tworzenia na podstawie baz ewidencyjnych podstawowych raportów dla poszczególnych obrębów obrazujących takie dane ewidencyjne jak: rejestr gruntów, rejestr budynków, rejestr lokali, kartotekę budynków, kartotekę lokali, mapę ewidencyjną.

Wynika z tego, że kataster nieruchomości miał powstać w drodze przekształcenia funkcjonującej ewidencji gruntów i budynków. Nie mniej jednak kataster nieruchomości zawiera znacznie więcej informacji o gruntach, budynkach i lokalach niż ewidencja.

Siec uzbrojenia terenu na podstawie art. 27 ust. 1 u.p.g.k. podlega inwentaryzacji i ewidencji i składa się z ewidencji geodezyjnej oraz ewidencji branżowej. Założenie i prowadzenie ewidencji geodezyjnej zapewniają starostowie, natomiast ewidencji branżowej inne właściwe organy albo zainteresowani ministrowie i kierownicy urzędów centralnych. Szczegółowe zasady i tryb prowadzenia ewidencyjnej sieci uzbrojenia terenu określa rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa⁵¹³.

Państwowy zasób geodezyjny i kartograficzny stanowi własność Skarbu Państwa i jest gromadzony w ośrodkach dokumentacji geodezyjnej i kartograficznej. Obejmuje zasób centralny, zasoby wojewódzkie oraz powiatowe. Zgodnie z art. 40 ust. 2 i 3 u.p.g.k. prowadzenie państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego w zakresie zasobu centralnego należy do Głównego Geodety Kraju, w zakresie zasobów wojewódzkich natomiast do marszałków województw, a w zakresie zasobów powiatowych do starostów. Stosownie do regulacji art. 40 ust. 3b u.p.g.k. wykonywanie czynności związanych

poz. 1092).

⁵¹⁰ Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U z 2001 r. Nr 124, poz. 1361 ze zm).

⁵¹¹ Przepisy art. 26 ust. 1 i art. 27 ust. 1 w brzmieniu od dnia 1 lipca 2003 r.

⁵¹² Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454 ze zm.).

⁵¹³ Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 2 kwietnia 2001 r. w sprawie geodezyjnej sieci uzbrojenia terenu oraz zespołów uzgodnienia dokumentacji projektowej (Dz. U. Nr 38, poz. 455).

z prowadzeniem państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, jak np. udzielanie informacji o terenie, uzgadnianie usytuowania projektowanych sieci uzbrojenia terenu oraz związanych z prowadzeniem krajowego systemu informacji o terenie, wykonywanie wyrysów i wypisów z operatu ewidencyjnego jest odpłatne. Szczegółowe zasady i tryb założenia i prowadzenia krajowego systemu informacji określono w rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego⁵¹⁴.

Na podstawie art. 41 u.p.g.k. utworzono Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym składający się z funduszu centralnego, funduszy wojewódzkich i powiatowych. Środkami funduszu centralnego dysponuje Główny Geodeta Kraju, a funduszy wojewódzkich i powiatowych odpowiednio marszałkowie województw oraz starostowie. Szczegółowe zasady gospodarki finansowej Funduszu Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym uregulowano w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z października 2005 r.⁵¹⁵

Organem właściwym w sprawach geodezji i kartografii jest Główny Geodeta Kraju, nad którym nadzór sprawuje minister właściwy do spraw architektury i budownictwa. Urzędem, przy pomocy którego Główny Geodeta Kraju wykonuje swoje zadania, jest Urząd Geodezji i Kartografii (art. 6 ust. 1, 2 i 3 u.p.g.k.), który działa na podstawie statutu nadanego przez Prezesa Rady Ministrów w drodze rozporządzenia⁵¹⁶. Na podstawie art. 6b u.p.g.k. Głównego Geodetę Kraju powołuje i odwołuje (w drodze konkursu na 5 letnią kadencję) Prezes Rady Ministrów na wniosek ministra właściwego do spraw budownictwa, gospodarki przestrzennej i mieszkaniowej⁵¹⁷.

Służbę geodezyjną i kartograficzną stanowią m.in. organy nadzoru geodezyjnego i kartograficznego, marszałek województwa wykonujący zadania przy pomocy geodety wojewódzkiego oraz starosta wykonujący zadania przy pomocy geodety powiatowego (art. 6a ust. 1 pkt 1 lit. oraz pkt 2 lit. a i b ustawy).

⁵¹⁴ Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu założenia i prowadzenia krajowego systemu informacji o terenie (Dz. U. Nr 80, poz. 866).

⁵¹⁵ Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 26 października 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym (Dz. U. Nr 219, poz. 1865) zastępujące rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 listopada 2002 r. w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia gospodarki finansowej Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym (Dz. U. Nr 207, poz. 1759).

⁵¹⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 25 stycznia 2005 r. (Dz. U. Nr 16, poz. 134). Wcześniejsze akty regulujące tę materię to rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 1996 r. (Dz. U. Nr 157, poz. 800) obowiązujące do 7 lutego 2002 r. oraz rozporządzenie z dnia 30 stycznia 2002 r. (Dz. U. Nr 10, poz. 95) obowiązujące do dnia 8 lutego 2002 r.

⁵¹⁷ Artykuł 6b został zmieniony przez art. 16 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. o przeprowadzeniu konkursów na stanowiska kierowników centralnych urzędów administracji rządowej, prezesów agencji państwowych oraz prezesów zarządów państwowych funduszy celowych (Dz. U. Nr 163, poz. 1362).

Do zadań Służby Geodezyjnej i Kartograficznej, zgodnie z art. 7 ust. u.p.g.k., należy m.in. realizacja polityki państwa w zakresie geodezji i kartografii, organizowanie i finansowanie prac geodezyjnych i kartograficznych, opracowanie wytycznych dotyczących powszechnej taksacji nieruchomości i jej nadzorowanie, przygotowanie organizacyjno-techniczne i wdrożenie katastru.

Zadania Głównego Geodety Kraju zostały określone w art. 7 a u.p.g.k. Do zadań podstawowych należy nadzór nad polityką państwa w zakresie geodezji i kartografii, prowadzenie centralnego zasobu geodezyjnego i kartograficznego oraz dysponowanie środkami Centralnego Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym. Ponadto opracowuje on zasady dotyczące techniczno-organizacyjnego przygotowania katastru i współdziała w jego tworzeniu oraz opracowuje wytyczne dotyczące powszechnej taksacji nieruchomości i nadzoruje jej przebieg, współdziała z organami administracji geodezji i kartografii przy wykonywaniu m.in. opracowań fotogrametrycznych, opracowuje zasady dotyczące uzgodnień co do usytuowania projektowanych sieci uzbrojenia terenu, wykorzystuje mapy topograficzne i tematyczne (wykonane dla obszaru województwa) do sporządzania map topograficznych i tematycznych kraju, nadaje uprawnienia zawodowe w dziedzinie geodezji i kartografii.

Do zadań marszałka województwa zgodnie z art. 7c u.p.g.k. należy m.in. prowadzenie wojewódzkiego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, a także dysponowanie środkami wojewódzkiego Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym. Ponadto prowadzenie wojewódzkich baz danych wchodzących w skład krajowego systemu informacji o terenie, jak również zlecenie i udostępnianie map topograficznych i tematycznych dla obszarów właściwych województw.

Z powyższych regulacji prawnych wynika, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i innych świadczeń, oznaczenia nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych (art. 21 u.p.g.k.). Ponadto dane zawarte w tejże ewidencji mają wpływ na współdziałanie zarówno między organami Służby Geodezyjnej i Kartograficznej, jak i innymi organami oraz jednostkami organizacyjnymi realizującymi zadania administracji publicznej. Z przepisów tych wynika także, że podstawowa obsługa w zakresie geodezji i kartografii odbywa się na poziomie starostwa powiatowego.

Rządowy Program Rozwoju Zintegrowanego Systemu Informacji o Nieruchomościach (ZSIN) przyjęty przez Radę Ministrów RP w 2004 r. określił, że przy budowie ZSIN wykorzystywane będą trzy rejestry zasadnicze, tj. ewidencja gruntów i budynków (kataster nieruchomości), dane z ksiąg wieczystych i ewidencji podatkowej nieruchomości oraz rejestry towarzyszące, jak na przykład geodezyjna ewidencja sieci uzbrojenia

terenu, mapa zasadnicza, rejestr cen i wartości nieruchomości, Powszechny Elektroniczny System Ewidencji Ludności (PESEL), Krajowy Rejestr Urzędowy Podmiotów Gospodarki Narodowej (REGON), system identyfikacji działek rolnych (LPIS).

Celem budowy ZSIN było doprowadzenie do zintegrowania z informatyzowanej ewidencji podmiotów i przedmiotów opodatkowania (rejestr fiskalny) ze z informatyzowanymi księgami wieczystymi (rejestr prawny) i z katastrzem nieruchomości (zmodernizowaną ewidencją gruntów i budynków). ZSIN miał współdziałać również z innymi rejestrami towarzyszącymi i ewidencjami publicznymi, jak np. ewidencja podmiotów gospodarczych (REGON), ewidencja ludności – PESEL.

Rozpoczęcie budowy ZSIN⁵¹⁸ było wynikiem przyjęcia trzech podstawowych dokumentów: „Partnerstwo dla Członkostwa z Polską” z 1998 r., „Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej”, Memorandum Finansowe pn. „Krajowy Program dla Polski 2000” dotyczące m.in. projektu pilotowego „Phare 2000 – Budowa ZSK”.

W dokumencie Unii Europejskiej „Partnerstwo dla Członkostwa z Polską” Rząd RP zobowiązał się do wprowadzenia w Polsce katastru nieruchomości. W dokumencie tym Komisja Europejska wskazała na konieczność konsolidacji rynku nieruchomości oraz opracowania systemu katastralnego, uznając to za konieczne kryterium gospodarcze członkostwa Polski w Unii Europejskiej.

W „Narodowym Programie Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej”, przyjętym przez Radę Ministrów w dniu 26 kwietnia 2000 r., określono natomiast instytucje wiodące i współpracujące oraz terminy realizacji zadań związanych z budową ZSK, a także nakłady i źródła finansowania w latach 2000–2002. Stwierdzono ponadto, że ZSK powinien doprowadzić do integracji katastru nieruchomości (ewidencji gruntów i budynków), rejestru fiskalnego (ewidencji podmiotów i przedmiotów opodatkowania) oraz rejestru prawnego (ksiąg wieczystych).

W ramach realizacji zadania pn. „Ewidencja gruntów i budynków” zobowiązano b. Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji do opracowania projektu ustawy o systemie katastralnym, projektu nowelizacji u.p.g.k. w zakresie zakładania i prowadzenia katastru nieruchomości oraz projektu dostosowania rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków do zasad zakładania i prowadzenia katastru nieruchomości. Projekty te miały być przyjęte przez Radę Ministrów do końca III kwartału 2000 r., tymczasem nie zostały opracowane do dnia dzisiejszego.

Ponadto planowano wprowadzenie jednolitego w skali kraju systemu informacyjnego zapewniającego łączność pomiędzy rejestrami wchodzącymi w skład systemu katastralnego oraz tego systemu z innymi rejestrami i ewidencjami publicznymi,

⁵¹⁸ Nazwa obowiązuje od 2001 r – wcześniej ZSK.

przeprowadzenie projektów pilotowych mających na celu przetestowanie nowych rozwiązań technicznych i technologicznych w zakresie zakładania ewidencji gruntów i budynków, jak i ustalania wartości katastralnej przy zastosowaniu zasad wyceny masowej.

4. Ocena koncepcji wprowadzenia podatku katastralnego w Polsce

Podejmując próbę oceny koncepcji wprowadzenia podatku katastralnego w Polsce, należy się w pierwszej kolejności odnieść do elementów stanowiących podstawę dla funkcjonowania tego podatku. W tej kwestii budowę Zintegrowanego Systemu Informacji o Nieruchomościach (ZSIN) w obszarze katastru nieruchomości należy ocenić w sposób negatywny. W szczególności dotyczy to niezrealizowania zobowiązania w sprawie opracowania i uchwalenia ustawy o Systemie Katastralnym oraz nowelizacji ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne w zakresie zakładania i prowadzenia katastru nieruchomości.

W dalszym ciągu brak jest podstaw ustawowych do budowy ZSIN, w tym katastru nieruchomości. Do wprowadzenia w Polsce katastru nieruchomości Rząd Rzeczypospolitej zobowiązał się w dokumencie Unii Europejskiej „Partnerstwo dla Członkostwa z Polską” w 1998 r. Rada Ministrów przyjęła 26 kwietnia 2000 r. Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej, gdzie priorytet 30,9 zakładał utworzenie Zintegrowanego Systemu Katastralnego. Przyjęcie powyższego priorytetu wiązało się z zobowiązaniem do opracowania i uchwalenia ustawy o Systemie Katastralnym oraz nowelizacji ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne w zakresie zakładania i prowadzenia katastru nieruchomości.

Jednakże, pomimo braku tych aktów, w czerwcu 2001 r. rozpoczęto budowę ZSIN w ramach projektu PHARE 2000 – „Budowa Zintegrowanego Systemu Katastralnego” (ZSK). Niestety, do kwietnia 2004 r. zrealizowano wyłącznie podstawowe, ogólne założenia, bez określenia planu rzeczowo-finansowego kompleksowej budowy ZSIN, bez dokumentu rządowego oraz bez harmonogramu wdrażania kolejnych etapów budowy systemu. W dniu 21 kwietnia 2004 r. Rada Ministrów przyjęła „Rządowy Program Rozwoju ZSIN – Plan wieloletni i realizacja w latach 2004 i 2005” oraz „Plan rzeczowo-finansowy budowy Zintegrowanego Systemu Katastralnego”. Program ten nie zawierał jednak docelowego modelu ZSIN ani też zasad jego finansowania.

W latach 1999–2004 Rada Ministrów w drodze zarządzenia powołała kolejne zespoły do spraw opracowania i przeprowadzenia Rządowego Programu Rozwoju ZSK, jak również ustanowiła Pełnomocnika Rządu ds. Rządowego Programu Rozwoju ZSIN. Pomimo jednak tak dobrze zapowiadających się początków, zespoły te przez ponad cztery

lata stworzyły obarczony licznymi brakami rządowy program dotyczący budowy ZSIN. Program ten nie zawierał bowiem ani podstaw prawnych, ani organizacyjnych, jak i technicznych ZSIN. Nie znane były również możliwości powiązań systemu podatkowego z wartościami katastralnymi nieruchomości oraz zasady współpracy z innymi systemami informatycznymi. Pełnomocnik Rządu ds. Rządowego Programu Rozwoju ZSIN ograniczył się do sporządzenia wyłącznie sprawozdania dotyczącego stanu prac w projektach związanych z budową ZSIN (w lipcu 2005 r.) i stwierdzenia, że brak jest regulacji prawnych, co oznacza poważne zagrożenie dla budowy ZSIN, a także realizacji projektu PHARE 2003 – „ZSK” – faza III. (S. 29 I 36).

Nie zostały zrealizowane również umowy zawarte w ramach projekt PHARE 200 – „Budowa ZSK”, jak i projektu PHARE 2001 – „ZSK” – faza II. W umowach tych określono środki finansowe. Nie w pełni zrealizowano zadania wynikające z umów twinningowych z dnia 18 maja 2001 r. i z dnia 21 grudnia 2004 r. w ramach projektu Phare 2000 – „Budowa ZSK” oraz w ramach projektu Phare 2001 – „ZSK” – faza II. W umowach określono środki finansowe na pokrycie kosztów ekspertów (przedstawicieli Niemiec i Holandii) oraz m.in. zadania:

- a) opracowanie modelu organizacyjnego zapewniającego wstępne zebranie danych i utrzymanie danych ewidencyjnych,
- b) ustalenie zasad prawnych, organizacyjnych i technicznych regulujących wymiany danych między ewidencją gruntów i budynków, a księgami wieczystymi i ewidencją podatków nieruchomości,
- c) analiza warunków prowadzenia ewidencji gruntów i budynków i masowej wyceny nieruchomości w jednostkach pilotowych,
- d) monitorowanie wdrożenia pilotowego systemu,
- e) szkolenie pracowników administracji publicznej.

Opodatkowanie majątku nieruchomego jest tradycyjnym elementem systemów podatkowych obowiązujących w wielu krajach na świecie. Zauważyć jednakże należy, iż te systemy są bardzo zróżnicowane pod względem zarówno formy, jak i konstrukcji w stosunku do innych rodzajów podatków. Obecnie w Polsce na system opodatkowania nieruchomości składają się trzy podatki, tj.: podatek rolny, leśny i od nieruchomości. Najszerszym zakresem przedmiotowym charakteryzuje się ten ostatni, obciąża on bowiem grunty, budynki oraz budowle⁵¹⁹.

Obowiązującą konstrukcję podatku od nieruchomości należy ocenić jako przestarzałą. Świadczy o tym fakt wielokrotnej jej nowelizacji (ustawa obowiązuje od 1991 r., a chyba nie ma w niej przepisu, który pozostał w wersji niezmienionej), jak i znaczne

⁵¹⁹ J. Ciak, B. Wąsewicz, *Kataster jako warunek reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2014, nr 4(2), s. 9–30.

odbieganie od standardów i doświadczeń wielu krajów, jak choćby tych, których elementy systemów opodatkowania nieruchomości przedstawiono w niniejszej pracy. Konstrukcja podatku oparta jest bowiem na opodatkowaniu powierzchni nieruchomości (grunty i budynki) w niewielkim zakresie uwzględniająca wartość jako podstawę opodatkowania (budowle). Majątek w tych podatkach wyceniany jest dla potrzeb opodatkowania w metrach kwadratowych (czy w hektarach w przypadku podatku rolnego i leśnego), a nie w pieniądzu. W ewolucji konstrukcji podatków składających się na system opodatkowania nieruchomości zauważalna jest wyraźna tendencja do odchodzenia przez ustawodawcę od wartości nieruchomości na rzecz opodatkowania powierzchni nieruchomości. Zatem to powierzchnia nieruchomości stała się zasadniczym czynnikiem decydującym o wysokości obciążenia, a nie obowiązująca w większości systemów podatkowych wartość.

Tymczasem opodatkowanie nieruchomości według ich wartości spowodowałoby niewątpliwie wzrost efektywności i elastyczności wpływów z podatku od nieruchomości opartego na rynkowej, dynamicznej podstawie jako źródła dochodów budżetów lokalnych. Wzrost wartości nieruchomości powoduje automatyczne zwiększenie wysokości podatku bez konieczności zmiany stawek podatkowych. Aktualnie na małą wydajność fiskalną podatków od nieruchomości wpływa przede wszystkim brak jednolitej i wiarygodnej ewidencji przedmiotów opodatkowania. Powierzchnia, która stanowi podstawę opodatkowania, z założenia ma wynikać z ewidencji gruntów i budynków, a w rzeczywistości w miarę prawidłowo funkcjonuje jedynie ewidencja gruntów. Ewidencja budynków natomiast w wielu powiatach daleka jest od pełnej kompletności. Ponadto powierzchnia użytkowa budynków uwzględniana w ewidencji nie może stanowić podstawy opodatkowania, bowiem inna jest powierzchnia użytkowa wykazywana w ewidencji, a inna powierzchnia użytkowa na potrzeby opodatkowania. Ponadto niektóre obiekty budowlane i budowle nie są w ogóle objęte żadną ewidencją, co sprawia, że przydatność ewidencji gruntów i budynków dla celów podatkowych jest znikoma.

System opodatkowania nieruchomości oparty na powierzchni i oderwany od wartości różni Polskę w widoczny sposób od rozwiązań obowiązujących zasadniczo w innych krajach. Tego typu różnice nie zachęcają do inwestowania w Polsce, jak również niekorzystnie wpływają na ocenę polskiego systemu podatkowego⁵²⁰. Dlatego też konstrukcja podatku katastralnego oparta na sprawnie funkcjonujących technikach informacyjnych (ułatwiających przekazywanie zgromadzonych informacji) przyczyniłaby się do zdecydowanego wzrostu efektywności poboru i egzekucji podatków.

⁵²⁰ L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości – kierunki pożądanых zmian*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy ...*, s. 414 i nast.

Wprowadzenie podatku katastralnego przyczyniłoby się do realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej poprzez uwzględnienie zdolności do zapłaty tego podatku oraz ożywienia rynku nieruchomości. Te przynoszące straty w postaci obciążenia podatkowego chętniej będą sprzedawane, co z kolei spowoduje większą dostępność nieruchomości na rynku, przez co ich ceny spadną.

Zróznicowanie wysokości zobowiązań podatkowych w zależności od wartości nieruchomości powinno wpłynąć pozytywnie na strukturę przestrzenną miast i zwiększenie ich wydajności ekonomicznej, albowiem nieopłacalne stanie się posiadanie nieużywanego nieruchomości, traktowanych wyłącznie jako lokata kapitału.

Zróznicowanie wysokości zobowiązań podatkowych w zależności od wartości nieruchomości powinno wpłynąć na przebudowę struktury przestrzennej polskich miast i zwiększenie ich wydajności ekonomicznej, albowiem nieopłacalne stanie się posiadanie w atrakcyjnej lokalizacji nieruchomości, która nie jest odpowiednio użytkowana i traktowana jedynie jako lokata kapitału. Decyzje inwestorów ukierunkowane na rachunek ekonomiczny będą sprzyjały racjonalnemu eksploataowaniu terenów, co będzie zapobiegało zbytniemu rozproszeniu struktury przestrzennej miast. Rezultatem socjalistycznego podejścia nieuwzględniającego czynników rynkowych w gospodarowaniu nieruchomościami jest niewłaściwa w wielu polskich miastach eksploatacja terenów zlokalizowanych w centrum, które służą mało wydajnym zadaniom, takim jak np. tereny kolejowe, ogródki działkowe czy też obiekty rekreacyjne.

Dyskusja na temat opodatkowania nieruchomości trwa już ponad 20 lat i niestety nie przyniosła konstruktywnych rozwiązań. Jest to tym dziwniejsze, że już w 1994 r. zostały sformułowane główne założenia nowoczesnego systemu opodatkowania nieruchomości⁵²¹. Wydaje się zatem, że wprowadzenie nowych rozwiązań jest o tyle proste, że wystarczy przyjąć te, które są stosowane prawie we wszystkich krajach europejskich⁵²². Słuszność wprowadzenia tych rozwiązań w Polsce oparta jest na podstawowym założeniu, że w istocie aktualnie nie ma rozwiązań alternatywnych, chyba że za alternatywę uznać obecnie funkcjonujące regulacje prawne, gdzie podstawą opodatkowania majątku nieruchomego jest powierzchnia, a nie wartość⁵²³.

⁵²¹ „Szczegółowe założenia projektu ustawy o katastrze nieruchomości oraz opodatkowaniu nieruchomości” opracowane przez Zespół ds. Reformy Opodatkowania pod kierownictwem Z. Banasiaka, Warszawa 1994; K. Duczkowska-Małysz, J. Kalisz, W. Modzelewski, B. Zdziennicki, *Tezy Międzynarodowego Zespołu Roboczego do spraw Reformy Opodatkowania Nieruchomości oraz Ewidencjonowania Nieruchomości*, Warszawa 1995.

⁵²² G. Nowecki, *Kataster i podatek od nieruchomości*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4; L. Etel (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Warszawa 2003.

⁵²³ L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości – kierunki pożądanego zmian*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy...*, s. 414 i nast.

Podstawę opodatkowania w nowym podatku powinna stanowić zatem wartość nieruchomości pochodząca z fiskalnego katastru nieruchomości prowadzonego przez samorządowe urzędy katastralne funkcjonujące na szczeblu powiatu. Szacowanie wartości nieruchomości w drodze powszechnej taksacji nieruchomości umożliwiłoby uniknięcie kosztów wyceny indywidualnej dokonywanej przez rzeczoznawców.

Pomimo niewątpliwych zalet, reforma systemu opodatkowania nieruchomości jest niezwykle kosztowna i rodząca konflikty społeczne. Objęcie katastrem wszystkich nieruchomości stanowi ogromne przedsięwzięcie zarówno organizacyjne, jak i finansowe. Oczywistym jest, że samorząd nie może sfinansować takiego przedsięwzięcia i tu pojawia się wspomniany problem znalezienia źródeł finansowania. Ponadto dużym utrudnieniem wprowadzenia podatku katastralnego jest nieuporządkowany stan własnościowy. Należałoby zatem ustabilizować tę część systemu prawnego⁵²⁴. Nie istnieje ponadto jednolita i wiarygodna ewidencja umożliwiająca prawidłowy wymiar podatków obciążających nieruchomości. Ewidencja jest już w dużej mierze zdezaktualizowana, a rozbieżności między stanem ujętym w ewidencji a stanem faktycznym sięgają co najmniej 20%⁵²⁵. Powierzchnia będąca podstawą opodatkowania w założeniu ma wynikać z ewidencji gruntów i budynków, podczas gdy funkcjonuje jedynie ewidencja gruntów, ewidencji budynków do dnia dzisiejszego nie udało się stworzyć. Dlatego też podstawę opodatkowania budynków ustala się na podstawie fizycznego obmiaru⁵²⁶.

Przedstawione mankamenty systemu opodatkowania nieruchomości przemawiają za koniecznością podjęcia jak najszybszych działań zmierzających do jego zreformowania. Zrealizowanie jednak zasadniczej przebudowy obowiązującego systemu opodatkowania i ewidencjonowania nieruchomości wymaga upływu czasu. Związane jest to przede wszystkim z potrzebą stworzenia katastru nieruchomości oraz przeprowadzenia powszechnej taksacji w celu ustalenia wartości katastralnej nieruchomości. W literaturze już dawno szacowano, że kataster o charakterze fiskalnym może być wprowadzony najwcześniej za kilka lat, a zakładając, że będzie to kataster typu wielozadaniowego, okres ten znacznie się wydłuży⁵²⁷. Szacunki te należy uznać za nadal aktualne.

⁵²⁴ *Ibidem*, s. 423 i nast.

⁵²⁵ G. Nowecki, *Rola i miejsce katastru nieruchomości w polskim systemie podatkowym*, [w:] *Prawno-podatkowe problemy działalności gospodarczej*, Warszawa 1997, z. 7, s. 273.

⁵²⁶ L. Etel, *Reforma systemu opodatkowania nieruchomości*, Raport Nr 155, <http://biuro-se.sejm.gov.pl/teksty/r-155.html> [dostęp 6.02.2015 r.].

⁵²⁷ Szerzej na ten temat: G. Nowecki, *Przyszłość systemu katastralnego w Polsce i zagrożenia*, „Przeгляд Podatkowy” 1996, nr 12.

5. Propozycja uwzględnienia w procesie wdrożenia podatku katastralnego w Polsce niektórych rozwiązań prawnych przyjętych w wybranych krajach

Jak wykazano w niniejszej pracy, szereg europejskich państw przeprowadzał reformy w zakresie opodatkowania nieruchomości. Przyczyną tych reform była najczęściej potrzeba dostosowania archaicznych konstrukcji tego podatku do współczesnych wymogów rynkowych. Ponadto w ramach przeprowadzanych reform kierowano się również często potrzebą zwiększenia dochodów budżetowych samorządów, mając na względzie rosnące potrzeby wydatkowe. Niewątpliwie też ważnym motywem zmian było efektywniejsze wykorzystanie podatków jako wpływów budżetowych. Jak już wykazywano w pracy, główne cele przeprowadzanych reform koncentrowały się wokół zmiany podstaw opodatkowania nieruchomości, zwiększenia sprawiedliwości w opodatkowaniu oraz wykorzystaniu potencjału generowania przychodów poprzez opodatkowanie w oparciu o wartość rynkową nieruchomości. Siłą rzeczy przeprowadzanym zmianom w podatkach od nieruchomości towarzyszyły też zmiany w administracji podatkowej, którą należało dostosować do nowych wymogów związanych z procesem poboru podatków.

W wielu krajach, w których przeprowadzano reformy, brakowało kompleksowego uwzględnienia elementów mających wpływ na efektywność opodatkowania. Uchwalenie ustaw nierzadko nie było poprzedzone analizą finansową ich skutków czy też przemyślanym, całościowym wprowadzeniem rozwiązań kluczowych dla podatku katastralnego. Wskazuje się, że nierzadko wprowadzane rozwiązania miały niepraktyczny charakter i nie prowadziły do osiągnięcia zamierzonych celów, zwłaszcza fiskalnych⁵²⁸.

Biorąc pod uwagę te doświadczenia, należy dążyć do wyeliminowania tych problemów w procesie wdrożenia podatku katastralnego w Polsce. W pierwszej kolejności należy zatem sformułować postulat przeprowadzenia rzetelnej analizy finansowej obejmującej szacunkowe określenie kosztów wdrożenia podatku katastralnego. Działania te powinny być koordynowane przez Ministra Finansów, niemniej jednak zasadne wydaje się przeprowadzenie ramowej analizy kosztów wdrożenia zarówno na poziomie centralnym, jak i samorządowym. Z drugiej strony analiza finansowa powinna obejmować szacunkowe określenie prognozowanego (również w ujęciu czasowym) zwiększenia wpływów budżetowych w związku z wprowadzeniem podatku katastralnego. Rzetelna analiza finansowa poprzedzająca wprowadzenie regulacji prawnych pozwoli na uniknięcie błędów popełnionych przez wiele krajów wprowadzających podatek katastralny, które – jak

⁵²⁸ K.P. Brown, A.M. Hepworth, *A Study of European...*, s. 35 i nast.

np. Litwa – musiały następnie dokonywać szeregu zmian w regulacjach prawnych już po ich wprowadzeniu.

Podstawowym założeniem niemieckiego podatku katastralnego jest, iż nieruchomości gruntowa, ze względu na jej przeznaczenie, jest klasyfikowana do trzech różnych kategorii, co następnie prowadzi do zaliczenia tychże nieruchomości do dwóch różnych kategorii podatkowych. W tym względzie podobieństwa wykazuje zresztą również system mołdawski. Nieruchomość może być wykorzystywana albo do celów rolniczych, albo leśnych (kategoria podatkowa A) lub jako tzw. własność prywatna (do użytku gospodarstwa domowego) z udogodnieniami bądź też bez, gdzie owe udogodnienia przyjmuje się po prostu jako zabudowania albo jako własność wykorzystywaną do prowadzenia działalności gospodarczej. Może to oznaczać, że dana nieruchomość przeznaczona jest do celów handlowych, produkcyjnych lub jakiegokolwiek innej uzasadnionej działalności gospodarczej. Te ostatnie dwie kategorie dotyczące albo gospodarstwa domowego, albo nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej należą do kategorii podatkowej B. Jest to rozwiązanie, które niewątpliwie zapewnia przejrzystość w ramach opodatkowania nieruchomości i może stanowić pewną podstawę w przyjmowaniu ramowych założeń podatku katastralnego w Polsce.

Podstawę opodatkowania w niemieckim podatku katastralnym stanowi wartość rynkowa gruntu. Podstawy prawne dla ustalania tej wartości zawarte są w odrębnej ustawie o szacowaniu. Ustawa ta przewiduje określanie wartości rynkowej w zależności od rodzaju przedmiotu podatku gruntowego, przy czym jest to wartość historyczna (określona na datę przyjętą w ustawie o szacowaniu) i następnie aktualizowana. Niezależnie od szczegółowych rozwiązań zawartych w ustawie określającej zasady szacowania nieruchomości postulat wprowadzenia do polskiego systemu prawnego odrębnej ustawy określającej zasady szacowania nieruchomości i rodzaje metodologii wyceny należałoby uznać za trafny.

W niemieckim podatku katastralnym wartość rynkowa określana jest na podstawie niezwykle szczegółowych kryteriów, generalnie opartych o ocenę tzw. przychodowości nieruchomości, biorąc pod uwagę cel, któremu ma służyć. To rozwiązanie, choć być może docelowo słuszne, nie powinno znaleźć zastosowania w pierwszym etapie wdrożenia podatku katastralnego, gdyż może wprowadzić zbyt dużo kontrowersji przy wycenie nieruchomości, a następnie przy wymiarze samego podatku. Tym samym należałoby przyjąć rozwiązanie polegające na przyjęciu jak najbardziej ogólnych kryteriów.

Podobne rozwiązania (oceniając tę kwestię jedynie na poziomie stopnia szczegółowości) zastosowano w szwedzkim podatku katastralnym. Istnieje wiele metod stosowanych w szwedzkiej procedurze wyceny nieruchomości celem uzyskania wartości wolno-rynkowej. Zaliczyć do nich można metodę porównawczą wyników sprzedaży, metodę

kapitalizacji dochodu oraz metodę kosztową. Wykorzystanie tych rozwiązań w kraju niemającym dotychczas żadnych doświadczeń z podatkiem katastralnym może prowadzić do zgubienia niezbędnego elementu przejrzystości, pewności opodatkowania, a w konsekwencji mogłoby pozostawać w sprzeczności z zasadą sprawiedliwości podatkowej. Głównymi czynnikami wpływającymi na podstawę opodatkowania w Szwecji są łączna wartość nieruchomości ze względu na jej charakter (np. rolna, leśna, wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej, obejmująca sam grunt lub grunt i budynek itp.), wartość miejsca (np. grunt miejski, wiejski) i poprawa standardu (w tym uwzględnienie nakładów ze środków publicznych, jak np. budowa infrastruktury drogowej itp.) i te czynniki, postrzegane ramowo, należałoby uwzględnić w procesie wdrażania podatku katastralnego w Polsce. Pozostając w zgodzie z zasadą sprawiedliwości podatkowej, polski ustawodawca nie może bowiem zlekceważyć podstawowych dyrektyw odnoszących się do określania wartości rynkowej nieruchomości.

Niezależnie od powyższego należy rozważyć, nie przesądzając jednoznacznie celowości wprowadzenia takiego rozwiązania w Polsce, przyjęcie tak jak w szwedzkim systemie opodatkowania nieruchomości, iż podstawą opodatkowania jest 75% wartości nieruchomości wynikającej z wyceny. Rozwiązanie to mogłoby być wzięte pod uwagę zwłaszcza w przejściowym okresie wprowadzenia podatku katastralnego, gdyż wpływałoby na zmniejszenie obciążeń podatkowych i mogłoby prowadzić do większej akceptacji wprowadzanych reform.

W modelu szwedzkim przyjęto, w odniesieniu do aktualizacji wyceny nieruchomości, ustawowe ograniczenie wzrostu wartości w wyniku tejże aktualizacji wyceny, tj. nie więcej niż 2% w wyniku każdej aktualizacji. I ten element zasługuje na rzetelne rozważenie w kontekście polskich prac nad reformą systemu opodatkowania nieruchomości. Rozwiązanie to stanowi bowiem bufor dla radykalnego wzrostu obciążenia podatkowego, niejako z roku na rok, np. w wyniku zakończenia inwestycji publicznej w infrastrukturę drogową. W konsekwencji wpływać to może pozytywnie np. na lokalny rynek nieruchomości, nie destabilizując go, z drugiej zaś strony obciążenie podatkowe będzie wzrastało z każdą aktualizacją wyceny do poziomu realnie rynkowego, ale podatnik będzie miał czas niejako oswoić się ze wzrostem obciążenia.

Aktualny stan wdrożenia podatku katastralnego w Polsce przypomina, choć tylko do pewnego stopnia, sytuację, w jakiej znajdowała się Litwa jeszcze kilka lat temu. Różnica polega jednak na tym, że na Litwie nieruchomości mieszkalne przez długi czas były w zasadzie wyłączone z opodatkowania. Prawdopodobnie najważniejszą kwestią w procesie wdrażania podatku katastralnego na Litwie było pokonanie społecznego oporu

i rozpatrzenie argumentów wnoszonych za i przeciw opodatkowaniu nieruchomości mieszkalnej, w świetle gospodarczych i fiskalnych celów⁵²⁹.

Próby wdrożenia podatku od gruntu i budynków napotkały dwa główne problemy. Po pierwsze, brakowało na Litwie rozwiniętego rynku nieruchomości, a to wymagało dokonania wyboru pomiędzy wartościami wyrażanymi w oparciu o przepisana formułę, a cenami szacunkowymi. Brak wiarygodnych cen rynkowych w połączeniu ze spuścizną urzędowo ustalanych cen czasami działał zachęcająco, by przypisać danej nieruchomości określoną, często arbitralną wartość dla celów podatkowych. Z problemami tymi poradzono sobie na Litwie, tworząc *State Enterprise Center of Register* (SECR), centralny organ, którego celem było zaplanowanie i utworzenie systemu masowej wyceny w ramach przygotowań do wprowadzenia podatku katastralnego. Jest to rozwiązanie, które powinno być rozważone w przypadku wprowadzenia podatku katastralnego w Polsce i powinno poprzedzać wprowadzenie regulacji prawnej o charakterze *stricte* fiskalnym, tj. ewentualne wprowadzenie przepisów o podatku katastralnym.

W Polsce instytucją, która mogłaby pełnić funkcję SECR, może być z powodzeniem Główny Urząd Geodezji i Kartografii, tym bardziej że – jak wskazano w niniejszej pracy – istnieją ku temu ramowe podstawy prawne. Podobne rozwiązanie zastosowano zresztą także np. w Mołdawii, gdzie taką rolę pełni mająca charakter organu centralnego Agencja ds. Gruntów i Katastru, a także w Federacji Rosyjskiej, gdzie Federalna Służba Państwowej Rejestracji, Katastru oraz Kartografii (ROSREJESTR), mając wprawdzie dużo szersze zadania, prowadzi państwowy rejestr praw do nieruchomości, państwowy kataster nieruchomości, zasób geodezyjny i kartograficzny oraz realizuje państwowy nadzór geodezyjny.

Wprawdzie system opodatkowania nieruchomości w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej jest odległy od systemów europejskich, ale nie oznacza to, iż nie zawiera on elementów, które warto analizować, a nawet uwzględnić, zwłaszcza w sytuacji, gdy przystępuje się dopiero do tworzenia katastralnego systemu opodatkowania nieruchomości. Podstawowe zasady wyceny nieruchomości i administrowania są Stanach Zjednoczonych bardzo dobrze rozwinięte i mają długą tradycję. W tym państwie osiągnięto znaczny postęp w zakresie zwiększenia profesjonalizmu kadry dokonującej oszacowania. Jest to wynikiem wprowadzenia programów edukacyjnych i certyfikacyjnych, rozwoju metod służących masowej wycenie oraz stosowania systemów komputerowych celem uzyskania większej dokładności i wydajności. Wydaje się, że te doświadczenia, zwłaszcza w zakresie programów edukacyjnych, adresowanych zarówno do organów podatkowych, jak i podatników, mogą pozytywnie wpłynąć na przebieg procesu wdrożenia

⁵²⁹ V. Šulija, G. Šulija, *Reform of Property Tax...*, s. 15.

podatku katastralnego w Polsce. Jest to wprawdzie uwaga o charakterze pozajurydycznym, niemniej jednak kwestia ta nie powinna być pominięta.

Rozważenia, a niewykluczone, że i uwzględnienia wymaga również jedna z reguł obowiązujących w systemie amerykańskim, tj. przyjęcie, by nieruchomość została oszacowana na podstawie tzw. godziwej wartości rynkowej. Jest to zresztą metoda znana w polskich regulacjach prawnych odnoszących się do rachunkowości, a więc jej zastosowanie nie byłoby znaczącym *novum*. Nieruchomość powinna zostać wyceniona w oparciu o jej wartość rynkową, zgodnie z jej optymalnym wykorzystaniem z punktu widzenia ekonomicznego, ale także z uwzględnieniem bieżącego wykorzystania.

Nie należy natomiast, na wzór amerykańskich rozwiązań, ukształtować podatku katastralnego jako quasi-podatku celowego, pomijając fakt, iż sprzeciwiałoby się to zasadzie niefunduszowania. Podatek od nieruchomości już od bardzo dawna jest głównym źródłem finansowania⁵³⁰ szkolnictwa w Stanach Zjednoczonych, stanowiąc, razem z pomocą stanową, największą część spośród wszystkich środków przeznaczanych na finansowanie szkolnictwa. Wydaje się jednak, że takie rozwiązanie w Polsce utrudniałoby lub wręcz uniemożliwiłoby wykonanie budżetów wielu gminom.

Godne zwrócenia uwagi i zaimplementowania do polskich rozwiązań są także niektóre doświadczenia Mołdawii. Podstawowym założeniem nowego systemu opodatkowania nieruchomości było przyjęcie standardowych metod wyceny nieruchomości. Przedmiotem opodatkowania są nieruchomości, które obejmują działki gruntowe i/lub wprowadzone na nich ulepszenia. Przyjęcie standardowych metod wyceny w początkowej fazie wprowadzenia podatku katastralnego wydaje się rozwiązaniem dającym szansę na sprawny przebieg nie tylko wyceny nieruchomości, ale i wymiaru podatku, a w konsekwencji efektywnego poboru podatku katastralnego.

Na tle przedstawionych systemów katastralnego opodatkowania nieruchomości jako nieco odległy jawi się za to system włoski, który w wyniku wieloletnich tradycji oparty jest o opodatkowanie nieruchomości przy uwzględnieniu tzw. dochodu katastralnego. Jest to rozwiązanie, które uzależnia wysokość podatku katastralnego od dochodów uzyskiwanych przez podatnika. Dla obiektów wpisanych do rejestru katastralnego wartość tę określa się na podstawie dochodu katastralnego, zwaloryzowanego następnie o określony ustawowo wskaźnik, co jest rozwiązaniem specyficznym. Jest to z jednej strony rozwiązanie bardzo proste, niezmuszające do ponoszenia dodatkowych kosztów wyceny, z drugiej jednak strony niepozwalające na przyjęcie, iż tak ustalona wartość nieruchomości odzwierciedla jej wartość rynkową. Niewątpliwie

⁵³⁰ D.N. Figlio., *Funding and Accountability: Some Conceptual and Technical Issues in State Aid Reform*. [w:] John Yinger (red.), *Helping Children Left Behind; State Aid and the Pursuit of Educational Equity*, Cambridge 2004, s. 87–110.

jednak można z małym ryzykiem założyć, że to swoiste domniemanie, oparte o założenie, iż podatnik osiągający wyższe dochody posiada nieruchomości o wyższej wartości niż podatnik osiągający niższe dochody, w większości wypadków odzwierciedli stan faktyczny.

6. Dochody budżetowe z podatku od nieruchomości w Polsce

Podatek od nieruchomości, bezpośrednio wpłacany na rachunek gminy, jest jednym z ważnych podatków obciążających koszty działalności przedsiębiorstw. Nie trzeba szeroko uzasadniać, jak ważne jest podejmowanie tej problematyki nie tylko z punktu widzenia sprawnego realizowania dochodów gminnych, obowiązków spoczywających na podatnikach i płatnikach, ale także ze względu na potrzeby likwidacji licznych luk prawnych i kolizji w polskim ustawodawstwie czy niejasno określonych kompetencji⁵³¹.

Usankcjonowanie społeczności lokalnej w sposób prawidłowy jest determinowane odpowiednio wysokimi wpływami finansowymi do budżetu. Jednym z podstawowych dochodów gminy jest podatek od nieruchomości, którego ostateczna konstrukcja może być (zgodnie z wolą ustawodawcy) kształtowana przez uprawnione organy gminy.

W warunkach polskich samorząd terytorialny został uznany za podstawową formę organizacji życia publicznego w skali lokalnej⁵³². Jednostka samorządu terytorialnego, jaką jest gmina, stała się odrębnym od państwa podmiotem w sferze majątkowej i publicznoprawnej⁵³³. Realizuje ona na własną odpowiedzialność i we własnym imieniu zadania publiczne wynikające z ustaw, służące zaspokojeniu potrzeb wspólnoty samorządowej. Zarządzanie sprawami publicznymi wymaga przyjęcia i respektowania zbioru powszechnie akceptowanych wartości, które powinny mieć wpływ na decyzje podejmowane przez władze samorządowe. Należą do nich: lokalność, autonomia, demokracja, efektywność, równowaga i trwałość⁵³⁴.

Stanowienie prawa miejscowego w zakresie niektórych podatków i opłat jest jedną z najważniejszych zasad w odniesieniu do systemu finansów samorządu terytorialnego. Gmina nabyła rzeczywiste prawo do podejmowania uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych ustawowo. Przyznane gminom władztwo podatkowe oznacza, że poziom niektórych podatków i opłat lokalnych, w tym podatku od nieruchomości, jest

⁵³¹ D. Szewczyk, *Podatki i opłaty lokalne*, Warszawa 1999, s. 5–6.

⁵³² A. Szewczuk, *Finanse samorządowe a rozwój lokalny – współczesne dylematy i wyzwania*, [w:] K. Znaniecka (red.), *Finanse, bankowość i ubezpieczenia wobec wyzwań współczesności*, Katowice 2002.

⁵³³ A. Oleszko, *Gmina jako osoba prawna*, „Samorząd terytorialny” 1992, nr 6, s. 12.

⁵³⁴ A. Szewczuk, *Rozwój lokalny i regionalny, Uwarunkowania, finanse, procedury*, Szczecin 2005.

częściowo uzależniony od decyzji przedstawicieli samorządów terytorialnych, choć musi zawierać się w przedziale określonym stosownymi przepisami⁵³⁵.

O konieczności przyznania samorządom władztwa podatkowego przesądzą regulacje Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego⁵³⁶, jak również treść art. 168 Konstytucji RP, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalić wysokość podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

W myśl Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, mającej niewątpliwy wpływ na kształtowanie się samorządu terytorialnego w Polsce, jak również w Europie, „społeczności lokalne mają – w zakresie określonym prawem – pełną swobodę działania w każdej sprawie, która nie jest wyłączona z ich kompetencji lub nie wchodzi w zakres kompetencji innych organów władzy” (art. 4 ust. 2). Regulacja ta statuuje zasadę samodzielności samorządu terytorialnego, która stanowi pewną dyrektywę postępowania dla ustawodawcy na płaszczyźnie stanowienia prawa, a dla wszystkich innych podmiotów wchodzących w relacje z JST nakaz jego przestrzegania, czyli uznania pewnej wyodrębnionej sfery, w której JST mogą podejmować określoną aktywność.

W zakresie pozyskiwania dochodów z Karty wynikają między innymi następujące zasady:

1. Społeczności lokalne mają prawo, w ramach narodowej polityki gospodarczej, do posiadania własnych wystarczających zasobów finansowych, którymi mogą swobodnie dysponować w ramach wykonywania swoich uprawnień.
2. Wysokość zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna być dostosowana do zakresu uprawnień przyznanych im przez konstytucję lub prawo.
3. Przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać w zakresie określonym ustawą.
4. Systemy finansowe, na jakich opierają się zasoby pozostające do dyspozycji społeczności lokalnych, powinny być wystarczająco zróżnicowane i elastyczne, aby mogły w miarę możliwości odpowiadać rzeczywistym zmianom zachodzącym w poziomie kosztów związanych z wykonywaniem uprawnień.
5. Ochrona społeczności lokalnych, finansowo słabszych, wymaga zastosowania procedur wyrównawczych lub działań równoważących, mających na celu korygowanie skutków nierównego podziału potencjalnych źródeł dochodów, a także wydatków, jakie te społeczności ponoszą.

⁵³⁵ A. Szewczuk, *Finanse samorządowe...*

⁵³⁶ Europejska Karta Samorządu Lokalnego z dnia 15 października 1985 r., (Dz. U. z 2015 r., poz. 513 ze zm.).

6. Subwencje przyznane społecznościom lokalnym nie powinny być przeznaczane na finansowanie specyficznych projektów.

Władztwo podatkowe w stosunku do dochodów daninowych, nieprzybierających form udziałów, przysługuje obecnie wyłącznie gminom, przy czym jest to władztwo ograniczone. Pełne władztwo podatkowe obejmuje bowiem prawo do nakładania podatków oraz określenia ich podstawowych elementów konstrukcyjnych i przysługuje, stosownie do art. 217 Konstytucji RP, parlamentowi⁵³⁷. W kontekście przywołanej regulacji Konstytucji rodzi się pytanie o zasadność wprowadzenia przez ustawę o samorządzie gminnym⁵³⁸ instytucji samoopodatkowania. Zarówno w literaturze, jak i orzecznictwie podkreśla się, że świadczenie wprowadzone w wyniku samoopodatkowania nie ma wszystkich cech podatku, albowiem stanowi swoistego rodzaju ciężar o charakterze publicznoprawnym, zaakceptowany bezpośrednio przez podmioty tworzące gminną wspólnotę samorządową na ściśle określony cel⁵³⁹.

Gminom przysługuje zatem władztwo podatkowe wyznaczone regulacjami art. 168 Konstytucji RP. Polega ono na przyznaniu organom gminy kompetencji do kształtowania elementów konstrukcyjnych podatków lokalnych, mogących mieć wpływ na wysokość obciążeń podatkowych⁵⁴⁰. Zauważyć przy tym należy, że określenie „władztwo podatkowe” powinno zostać zastąpione pojęciem „władztwa daninowego”. Może się ono bowiem odnosić do różnych rodzajów danin lokalnych, z których część została nazwana przez ustawodawcę podatkiem, a część (będąc w istocie podatkiem) opłatą⁵⁴¹.

Istotnym przejawem władztwa daninowego gmin jest możliwość wprowadzania zwolnień z podatków i opłat lokalnych. Ze względu na treść art. 217 Konstytucji mogą to być wyłącznie zwolnienia przedmiotowe. Wprowadzanie tak zwolnień podatkowych, jak i stawek w daninach lokalnych dokonywane jest w formie uchwał organów stanowiących. Tryb podejmowania tego rodzaju uchwał, określonych jako uchwały podatkowe, uregulowany jest częściowo w ustawach ustrojowych (ustawie o samorządzie gminnym), częściowo zaś w statutach gmin⁵⁴².

⁵³⁷ E. Kornberger-Sokołowska, *Rola jednostek samorządu terytorialnego w kształtowaniu i poborze podatków stanowiących ich dochody*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy...*, s. 188 i nast.

⁵³⁸ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.).

⁵³⁹ W. Miemieć, *Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5, s. 13.; pogląd odmienny – E. Kornberger-Sokołowska, *Rola jednostek samorządu terytorialnego...*, s. 193.

⁵⁴⁰ J. Kulicki, *Zakres władztwa podatkowego w obecnym systemie prawnym w Polsce*, „Analizy BAS”, nr 16(41), s. 11.

⁵⁴¹ J. Gliniecka, *Oplaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007, s. 14.

⁵⁴² L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 190.

Polski ustawodawca, mimo że zagwarantował sądową ochronę samodzielności samorządu terytorialnego w Konstytucji RP (art. 16 ust. 2 w zw. z art. 165) i ustawach ustrojowych, to ani w Konstytucji RP, ani w ustawach zwykłych jej nie zdefiniował. Dlatego samodzielność JST jest wyprowadzana z treści norm konstytucyjnych i ustawowych, w pewnym zakresie jest efektem działań o charakterze interpretacyjnym. Na tle normy art. 16 ust. 2 Konstytucji RP samodzielność samorządu terytorialnego jest identyfikowana z wykonywaniem przez samorząd „w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność [...] przysługującej mu w ramach ustaw istotnej części zadań publicznych” urzeczywistnianych w ramach uczestnictwa w sprawowaniu władzy publicznej.

Wyrażona w art. 165 ust. 2 Konstytucji RP ochrona sądowa samodzielności, w powiązaniu z przesłankami zawartymi w art. 16 ust. 2 Konstytucji RP, gwarantuje samodzielność administracyjnoprawną samorządu terytorialnego, a w powiązaniu z przesłankami wymienionymi w art. 165 ust. 1 Konstytucji RP – samodzielność cywilnoprawną. Według Trybunału Konstytucyjnego, „jednostki samorządu terytorialnego, wykonując zadania publiczne, uczestniczą, w zakresie określonym przez ustawodawcę, w sprawowaniu władzy państwowej, ale czynią to na szczególnych zasadach, z których najważniejsze znaczenie ma zasada prawem przyznanej i prawem chronionej samodzielności”⁵⁴³.

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny⁵⁴⁴, „samodzielność gminy oznacza, iż w granicach wynikających z ustaw nie jest ona podporządkowana czyjejkolwiek woli, a ponadto, że w tych granicach podejmuje czynności faktyczne i prawne, kierując się wyłącznie własną wolą wyrażoną przez jej organy pochodzące z wyboru. A zatem samodzielność ta wynika z granic określonych przez ustawy, które precyzyjnie ustalają zakres przedmiotowy, w którym samodzielność ta obowiązuje”.

Gminy są zatem desygnatem społeczności lokalnych jako podstawowe jednostki samorządu terytorialnego. Realizują one określone zadania publiczne, których rozmiary i strukturę określa budżet będący zatem prezentacją programu działania władz gminy, w którym ogólne cele społeczne, gospodarcze i ekonomiczne zostają przekształcone w konkretne, wyrażone liczbowo, zamierzenia realizacyjne. Warunkiem koniecznym do prawidłowego wykonywania zadań publicznych przez gminę jest wspomniana już jej samodzielność. Wartość ta jest chroniona, lecz nie absolutna, i może być ograniczona ustawowo, gdyż to właśnie ustawa określa źródła dochodów gmin, wśród których niezwykle istotną rolę odgrywają podatki. Wysokość obciążeń podatkowych ustala ustawodawca poprzez ustalanie ustawowych stawek maksymalnych. Władze gminy mają zatem wpływ na politykę fiskalną wyłącznie w ustawowo zakreślonych granicach samodzielności.

⁵⁴³ Wyrok TK z dnia 8 marca 2009 r., sygn. akt K 37/06, Internetowy system aktów prawnych.

⁵⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 04 lutego 1999 r., sygn. akt II SA/Wr 1302/97, www.orzeczenia-nsa.pl.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, gmina wykonuje wszystkie zadania o znaczeniu lokalnym, które nie zostały zastrzeżone dla innych podmiotów, w tym jednostek samorządu terytorialnego. Do jej podstawowych zadań należą zatem: usługi edukacyjne, zdrowotne, z zakresu kultury i kultury fizycznej, pomoc społeczna, drogi gminne, lokalna komunikacja zbiorowa, dostawy wody, prądu, gazu, gminna gospodarka mieszkaniowa, usługi komunalne oraz ochrona środowiska. Samodzielność finansowa jest zatem podstawą samodzielności lokalnej. Charakterystyczną cechą zjawisk finansowych występujących w gminie jest nieustanny ruch środków pieniężnych wynikający z konieczności ich gromadzenia i wydatkowania celem realizacji licznych, wymienionych zadań publicznych.

W procesie kreowania wzrostu gospodarczego polityka fiskalna rozumiana jest jako dobór źródeł i metod gromadzenia dochodów publicznych dla osiągnięcia celów społecznych i gospodarczych, ustalonych przez właściwe organy publiczne. Władze publiczne za pomocą polityki podatkowej stymulują lokalną społeczność do określonych działań oraz aktywizują inwestorów. Prawidłowa gospodarka finansowa władz lokalnych jest istotna, ponieważ determinuje rozwój wielu dziedzin w gminie.

Zharmonizowane i systematyczne działanie społeczności, władzy publicznej oraz innych podmiotów funkcjonujących w danej jednostce terytorialnej wpływa na poprawę istniejących walorów użytkowych, warunki gospodarcze, ład przestrzenny i ekologiczny. Zakładając, że poprzez pryzmat stanu finansów lokalnych można dokonać oceny funkcjonowania gminy i jej możliwości rozwojowych, należy stwierdzić, iż prowadzona polityka fiskalna stanowi główny element, na który władze publiczne mają realny wpływ. To właśnie władze lokalne uprawnione są do tworzenia prawa w zakresie określonym w ustawie. Na tej podstawie ustalana jest wysokość podatków i opłat samorządowych. Wykonanie dochodów własnych w gminach powiązane jest z wysokością obowiązujących stawek podatków lokalnych i opłat oraz z wielkością udzielonych ulg, zwolnień, odroczeń i umorzeń.

Należy podkreślić, że każda gmina ma możliwość wpływu na wysokość dochodów uzyskiwanych z nieruchomości. Może odbywać się to, po pierwsze, poprzez zdecydowanie o warunkach sprzedaży, najmu czy dzierżawy i oddawania w użytkowanie wieczyste nieruchomości, jak również poprzez ustalanie stawek podatku od nieruchomości czy opłat adiacenckich czy planistycznych. Po drugie – poprzez politykę przestrzenną, ustalając studium uwarunkowań i kierunki zagospodarowania przestrzennego gminy, w wyniku których ustala się plan zagospodarowania przestrzennego gminy⁵⁴⁵.

⁵⁴⁵ J. Cymeran, R. Cymeran, *Nieruchomość jako źródło dochodu gminy*, „Nieruchomości” 2001, nr 1, s. 3 i nast.

Wpływ na różnicowanie wielkości dochodów z podatku od nieruchomości ma przede wszystkim wielkość terytorialna konkretnej gminy, liczba jej mieszkańców oraz przedsiębiorstw działających na jej terytorium. Nie mniejsze znaczenie ma również polityka rozwojowa oraz przestrzenna⁵⁴⁶. Z kolei istotnym elementem prowadzenia polityki rozwoju jest uchwalenie przez organ uchwałodawczy województwa planu zagospodarowania przestrzennego w granicach odpowiednich do swojej administracyjnej właściwości. Natomiast uchwalenie planu zagospodarowania przestrzennego i jego szczegółowe zapisy pozwalające przekształcać grunty mają kluczowe znaczenie dla dochodów gminy z tytułu podatku od nieruchomości. Ponadto funkcją planowania strategicznego na szczeblu lokalnym jest również zapobieganie sytuacjom kryzysowym w rozwoju gminy. Plan zagospodarowania przestrzennego identyfikuje również hierarchiczną strukturę celów i zadań strategicznych oraz katalog instrumentów ich realizacji. To z kolei sprzyja niepewności działania lokalnych podmiotów gospodarczych, a tym samym podejmowaniu przez nie ryzyka działalności o dłuższym okresie zwrotu ponoszonych nakładów. Sytuacja taka sprzyja stabilizowaniu sytuacji gospodarczej gminy⁵⁴⁷.

Znaczący wpływ na kształt dochodów budżetowych z tytułu podatku od nieruchomości mają także Specjalne Strefy Ekonomiczne (SSE), czyli wyodrębnione, niezamieszkałe części terytorium, na których terenie może być prowadzona działalność gospodarcza na zasadach określonych przez ustawę o SSE⁵⁴⁸. Głównym powodem ich tworzenia jest przyspieszenie rozwoju gospodarczego wyznaczonych terenów poprzez rozwój określonych dziedzin gospodarki, rozwój technologiczny, zagospodarowanie infrastruktury oraz majątku⁵⁴⁹.

Obowiązujący w Polsce powierzchniowy model opodatkowania nieruchomości oznacza w praktyce sztywną podstawę wymiaru. Znamienny jest fakt, iż konsekwencje takich konstrukcji dotyczą czynnych i biernych podmiotów opodatkowania. Zasadniczym problemem dla jednostek samorządu terytorialnego, wynikającym z niedoskonałości podstawy opodatkowania, jest zdecydowane ograniczenie wzrostu ich dochodów podatkowych. Natomiast w przypadku podatników, odwołując się do zasady sprawiedliwości, w niewielkim stopniu uwzględniona została ich zdolność płatnicza. Świadczą o tym rozwiązania stosowane w powierzchniowych systemach opodatkowania nieruchomości. Ustalanie podstawy opodatkowania w oparciu o jednostkę powierzchni nieruchomości

⁵⁴⁶ E. Pindyk, *Podatek od nieruchomości jako źródło dochodów a rozwój gminy*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 346 Finanse publiczne” 2014, nr 6, s. 182 i nast.

⁵⁴⁷ M. Brol, *Polityka dochodowa gminy jako narzędzie interwencjonizmu samorządowego*, Szczecin 2006, s. 34 i nast.

⁵⁴⁸ Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2008 r. Nr 118, poz. 746 ze zm.).

⁵⁴⁹ E. Pindyk, *Podatek od nieruchomości...*, s. 198 i nast.

jest pominięciem czynników, które mogą mieć wpływ na podstawę opodatkowania, odzwierciedlających uwarunkowania rynkowe oraz jakość nieruchomości⁵⁵⁰.

Zasadniczą zatem ideą reformy systemu opodatkowania nieruchomości jest to, aby podatek ten był podstawowym źródłem dochodów samorządów terytorialnych. Ze wzrostem znaczenia władz samorządowych łączy się coraz większa liczba zadań, z którymi budżety gmin oparte na dotacjach państwowych nie są w stanie sobie poradzić. Wysokość wpływów z tytułu podatku katastralnego do budżetów lokalnych jest pochodną określenia:

- przedmiotów opodatkowania,
- podmiotów opodatkowania,
- wysokości stawek podatkowych.

Zarówno przedmioty, jak i podmioty opodatkowania podatkiem katastralnym, mimo że są podstawowym problemem przy konstruowaniu stosownych przepisów, w gruncie rzeczy nie stanowią szerokiego pola do dyskusji. Chodzi o sformułowanie prawnie spójnych przepisów, czyli w taki sposób, aby każdej nieruchomości lub w określonych sytuacjach ich poszczególnym częściom był przypisany podmiot zobowiązany podatkowo. Znacznie większe kontrowersje budzi kwestia wysokości stawek podatkowych. Zainteresowanych zaniepokoiła wypowiedź ówczesnego Ministra Finansów, że stawki te powinny kształtować się na poziomie około 10% wartości nieruchomości. Oznaczałoby to, że właściciel przeciętnego mieszkania, które w szczecińskich warunkach jest warte 100 tys. zł, musi rocznie zapłacić 10 tys. zł. Nie ulega wątpliwości, że w takiej sytuacji relacje te są mocno zachwiane, by nie powiedzieć – zupełnie zwichrowane. Aktualnie coraz częściej mówi się o stawkach podatkowych podatku katastralnego rzędu 0,1–1,0%. Wysokość podatku od przeciętnego mieszkania w Szczecinie będzie się kształtowała między 100 a 1000 zł rocznie. Obecnie stawki podatku katastralnego nie zostały jeszcze ostatecznie ustalone⁵⁵¹.

Przewiduje się zatem, że w przypadku zmiany podstawy opodatkowania udział tego podatku we wpływach budżetowych znacznie się powiększy. Podatek będzie wówczas płacony proporcjonalnie do wartości nieruchomości tak, aby jak najmniej obciążać tych podatników, którzy posiadają mały majątek. Wartość nieruchomości odzwierciedla zarówno położenie, jak i stan techniczny nieruchomości. Wprowadzenie podatku katastralnego opartego na wycenie wartości rynkowej nieruchomości spowoduje, że podatek ten stanie się bardziej sprawiedliwym obciążeniem dla podatników oraz zdecydowanie bardziej wydajnym źródłem dochodów gminy⁵⁵².

⁵⁵⁰ P. Felis, *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, „Infos” 2012, nr 14.

⁵⁵¹ J. Hozer, S. Kokot, *Problemy powszechnej taksacji w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 415”, Szczecin 2005, s. 136 i nast.

⁵⁵² W. Witalec, *Lokalne prawo podatkowe*, „Finanse Komunalne” 2000, nr 2, s. 44 i nast.

Niewątpliwie wzrost dochodów sprzyja zainteresowaniu mieszkańców działalnością samorządów, jak również zwiększa poczucie obowiązku polityków. Instytucja podatku od nieruchomości znana jest nie tylko w Polsce, ale w zasadzie w każdym ustawodawstwie, i stanowi jedno z ważniejszych i stabilnych źródeł dochodów lokalnych w większości krajów wysoko rozwiniętych⁵⁵³. W Holandii oraz wielu krajach anglosaskich z podatku od nieruchomości uzyskuje się ponad 50% wszystkich wpływów budżetowych. We Francji, Hiszpanii, Włoszech, Japonii, a także w Niemczech i Austrii podatek od nieruchomości ma nieco mniejsze znaczenie, jednakże i tak stanowi spore zasilenie budżetów samorządowych. Z kolei w takich krajach jak Szwecja, Belgia czy Grecja podatek od nieruchomości jest w całości odprowadzany do budżetu państwa⁵⁵⁴.

W Polsce podatek od nieruchomości jest niezwykle istotnym dochodem zasilającym budżety gminne. Wysokość wpływów z tego podatku jest uzależniona od wielu czynników, a w szczególności od stopnia zurbanizowania gmin⁵⁵⁵. Na tej podstawie gminy w Polsce można podzielić na trzy grupy. Pierwszą – osiągającą stale ponadprzeciętne dochody z podatku od nieruchomości, drugą – osiągającą ponadprzeciętne dochody w zależności od koniunktury oraz trzecią – osiągającą stosunkowo niskie dochody z tego podatku⁵⁵⁶.

W latach 1991–2001 podatek od nieruchomości stanowił średnio ok. 11–13% dochodów budżetowych i około 25–30% dochodów własnych. W 2002 roku wpływ z tego podatku stanowił prawie 17% dochodów ogółem i odpowiednio ponad 33% dochodów własnych gmin⁵⁵⁷. Z kolei, jak wynika ze statystyk samorządowych, na przestrzeni kilku ostatnich lat dochody z podatku od nieruchomości zdecydowanie wzrosły. Przykładowo w gminie Wrocław wpływy z opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków mieszkalnych w 2014 r. wynosiły 8,7 mln zł i były wyższe niż w 2007 r. o ponad 5 mln zł, co oznacza wzrost o 140%. Natomiast wpływy z opodatkowania gruntów pozostałych (również pod budynkami mieszkalnymi) w 2014 r. wynosiły prawie 12 mln zł i były o prawie 14% (czyli o 7 mln zł) wyższe niż w 2007 r.

Istotne znaczenie dla wielkości dochodów budżetowych ma kwestia ściągальności podatku od nieruchomości. Jest ona na poziomie nie wyższym niż 90%. Jak wynika z kontroli NIK, w ostatnich latach wyraźnie wzrosły zaległości z tytułu tego podatku.

⁵⁵³ J. Adamiak, W. Kosiedowski, A. Potoczek, B. Słowińska, *Zarządzanie rozwojem regionalnym i lokalnym. Problemy teorii i praktyki*, Toruń 2001, s. 196 i nast.

⁵⁵⁴ M.D. Glasser, V. Marfītisin przy współpracy z K. Chmary, *Rozwiązania w zakresie podatków i opłat komunalnych i lokalnych – porównanie międzynarodowe a sytuacja w Polsce*, Warszawa 2006, s. 20 i nast.

⁵⁵⁵ J. Adamiak, W. Kosiedowski, A. Potoczek, B. Słowińska, s. 197 i nast.

⁵⁵⁶ M. Adamowicz, J. Zając, *Budżety gmin wiejskich w Polsce w latach 1991–1999* [w:] M. Adamowicz (red.), *Finanse publiczne w skali lokalnej i regionalnej*, Warszawa 2002, s. 25 i nast.

⁵⁵⁷ W. Grabowiecka, M. Słodowa-Helpa, *Podatek od nieruchomości jako przedmiot konfliktów między gminami i płatnikami (studium przypadku)*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, R. LXVI, z. 1, s. 138 i nast.

Dłużnikami są głównie osoby prawne, co spowodowane jest przede wszystkim likwidacją przedsiębiorstw lub postawieniem ich w stan upadłości. Jak wynika ze statystyk, tylko w 2003 r. zmniejszyło to wpływy budżetowe o prawie 4%.

Wpływy z opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków mieszkalnych w 2014 r. wynosiły 8,7 mln zł i były wyższe niż w 2007 r. o ponad 5 mln zł, co oznacza wzrost o 140%. Natomiast wpływy z opodatkowania gruntów pozostałych (w tym pod budynkami mieszkalnymi) w 2014 r. wynosiły niemal 12 mln zł i były o 137%, tj. o 7 mln zł, wyższe niż w 2007 r.

W 2014 r. udział dochodów z podatku od nieruchomości w dochodach podatkowych całej zbiorowości jednostek samorządu terytorialnego wyniósł 29,6%. W porównaniu z innymi najbardziej efektywnymi podatkami pod względem fiskalnym, jak podatek od czynności cywilnoprawnych i podatek rolny, relacja ta stanowiła 2,7% i 2,5%. Należy ponadto podkreślić, że gdyby do dochodów z podatku od nieruchomości dodać kwoty wynikające z obniżek stawek, ulg i zwolnień, jak również odroczeń udzielonych przez gminy, to znaczenie fiskalne tego podatku byłoby jeszcze większe⁵⁵⁸. Ubytek dochodów w relacji do uzyskanych wpływów z podatku od nieruchomości wynosił 6,7%, w tym z tytułu uchwalenia niższych stawek w podatku od nieruchomości niż stawki ustawowe⁵⁵⁹.

Opierając się na literaturze przedmiotu⁵⁶⁰ oraz na powyższych rozważaniach, można z łatwością zauważyć, że polityka dochodowa, jaką stosują miasta i gminy w zakresie podatku od nieruchomości, może oddziaływać dwukierunkowo. Po pierwsze – zapewnia wpływ dochodów do budżetu gminy, a po drugie – związana jest z rozwojem przedsiębiorczości. Stosowanie natomiast ulg i zwolnień podatkowych powoduje zmniejszenie wpływów do budżetu, jednakże w perspektywie długofalowej sprzyja powstawaniu nowych przedsiębiorstw oraz zwiększa liczbę mieszkańców, co rokuje pozytywne efekty dochodowe w przyszłości.

⁵⁵⁸ M. Korolewska, *Budżetowe uwarunkowania reformy systemu podatkowego*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy...*, s. 165 i nast.

⁵⁵⁹ M. Korolewska, *Polityka podatkowa gmin i miast na prawach powiatu w zakresie podatku od nieruchomości a wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny*, [w:] G. Gołębiowski (red.), *Rozwój przedsiębiorczości oraz sektora małych i średnich przedsiębiorstw*, „Studia BAS”, Kancelaria Sejmu 2014, nr 1(37) s. 89–92.

⁵⁶⁰ M. Korolewska, *Polityka podatkowa gmin i miast...*, s. 89 i nast.

Zakończenie

Realizując podstawowy cel badawczy pracy, przyjęto, że podatek katastralny z jego klasycznymi rozwiązaniami, tj. oparty o kataster nieruchomości, którego podstawa opodatkowania ukształtowana jest w sposób pozwalający na uwzględnienie wartości nieruchomości, jest podatkiem realizującym wskazania wynikające z zasady sprawiedliwości podatkowej, a ponadto podatkiem, który w dłuższej perspektywie czasowej pozwala na zwiększenie dochodów budżetowych.

Urzeczywistnienie zasady sprawiedliwości podatkowej wymaga zapewnienia równości (równomierności) opodatkowania proporcjonalnie do zdolności podatnika do zapłaty podatku. Konstrukcja podatku katastralnego, nakierowana na wymiar podatku uwzględniający wartość nieruchomości, prowadzi do jednakowego traktowania podmiotów w obrębie określonej klasy (kategorii). Podatnicy będący właścicielami nieruchomości o co najmniej zbliżonej wartości są traktowani jednakowo, a obciążenie podatkowe rozkładane jest równomiernie, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących poszczególne grupy podatników. Jednocześnie oparcie podstawy opodatkowania o wartość nieruchomości, poprzez pośrednie odwołanie się do wartości majątku posiadanego przez podatnika, uwzględnia jego zdolność do zapłaty podatku, przy jednoczesnym zachowaniu kryterium proporcjonalności. Wyższe obciążenie podatkowe odnosi się do podatnika, który posiada majątek większej wartości. Prawo podatkowe musi urzeczywistniać określony system wartości. Dyrektywy wypływające z zasady sprawiedliwości podatkowej mają też bezpośrednie odniesienie do wykonywania władztwa podatkowego w zakresie kształtowania konstrukcji podatku. Prawodawca powinien też dążyć do takiego formowania abstrakcyjnych stosunków podatkowych, aby zapewnić równomierność w pobieranych podatkach, a z drugiej strony, aby pozwalały one gromadzić środki publiczne pozwalające na realizację zadań publicznych.

Korzystając z doświadczeń państw, które wprowadziły podatek katastralny, należy sformułować postulat przeprowadzenia w pierwszej kolejności rzetelnej analizy

finansowej obejmującej szacunkowe określenie kosztów wdrożenia podatku katastralnego. Analiza kosztów wdrożenia powinna być dokonana zarówno na poziomie centralnym, jak i samorządowym. Powinna też obejmować szacunkowe określenie prognozowanego zwiększenia wpływów budżetowych w związku z wprowadzeniem podatku katastralnego.

Wprowadzenie podatku katastralnego w Polsce powinno niewątpliwie uwzględniać doświadczenia krajów, które już wprowadziły ten podatek, zмирzając się z różnymi trudnościami związanymi z procesem wdrażania nowego systemu opodatkowania nieruchomości. Chociaż każdy system opodatkowania nieruchomości musi odnosić się do realiów danego kraju i uwzględniać jego specyfikę, to jednak możliwe jest określenie pewnej stałej grupy problemów odnoszących się do podatku katastralnego jako takiego. Za warte uwzględnienia uznano doświadczenia związane z wprowadzaniem samego katastru fiskalnego jako rejestru zawierającego kompleksowe dane niezbędne do wymierzenia podatku. Należy postulować w tym zakresie stworzenie kompleksowej regulacji prawnej obejmującej różnego rodzaju katastry, w tym kataster fiskalny. Systemowe rozwiązanie w tym zakresie zapewni nie tylko możliwość wykorzystywania danych zawartych w katastrze w różnorodnych sytuacjach prawnych. Można postawić zasadną tezę, iż wartość nieruchomości mająca być podstawą opodatkowania powinna być co najmniej podobna do wartości nieruchomości ustalonej dla innych celów. W przeciwnym razie istnieje groźba naturalnej pokusy dla administracji skarbowej do przyjmowania wartości nieruchomości według kryteriów korzystnych fiskalnie.

Doświadczenia wybranych krajów wskazują na wagę problemów odnoszących się do wyboru metody wyceny. Jest to zagadnienie niezwykle istotne, gdyż odzwierciedla konieczność pogodzenia niejako dwóch spojrzeń. Z jednej strony istota podatku katastralnego sprowadza się do konieczności określenia wartości nieruchomości w jak największym stopniu oddającej jej wartość rynkową, a z drugiej strony przyjęte rozwiązania normatywne powinny uwzględniać zasadę taniaści i efektywności poboru podatku. Ten drugi aspekt jest szczególnie ważny, gdyż im bardziej szczegółowe metody wyceny nieruchomości, im bardziej drobiazgowo kryteria, tym większy jest ich koszt. Jednocześnie za zbyt arbitralne należałoby uznać bezkompromisowe przyjęcie, że im bardziej szczegółowa wycena, tym lepiej odzwierciedlona jest wartość rynkowa nieruchomości. Przykładem może być tutaj Szwecja, w której obowiązują bardzo szczegółowe kryteria wyceny nieruchomości. Wprowadzenie czynszów regulowanych, przy jednoczesnym zastosowaniu metody przychodowej, powoduje jednak, że wycena nieruchomości na potrzeby podatku katastralnego prowadzi w tym kraju do ustalenia wartości nieruchomości znacznie niższej niż rynkowa. Mając to na względzie, należałoby postulować, aby w przypadku wprowadzenia podatku katastralnego w Polsce metodą dominującą stała

się metoda wyceny masowej. Niezależnie od niewątpliwych wad, jak np. nieuwzględnianie specyficznych dla danej nieruchomości czynników, jej walorem jest oparcie na wycenach nieruchomości zbliżonych przestrzennie i rodzajowo, co pozwala na uniknięcie kosztów związanych z każdorazową wyceną poszczególnych nieruchomości. Jednocześnie uwzględnianie wartości nieruchomości zbliżonych pozwala osiągnąć cel w postaci optymalnego określenia wartości nieruchomości. Nade wszystko jest to jedna z najmniej skomplikowanych metod, stosowana np. na Litwie.

Postulowanie przyjęcia metody masowej wyceny nie oznacza całkowitego opowiedzenia się za tą metodą, a jest jedynie wynikiem pewnego pragmatyzmu. W pierwszej fazie wprowadzania podatku katastralnego przyjęcie tej metody ułatwi z pewnością jego funkcjonowanie w systemie. Biorąc jednak pod uwagę, że własność nieruchomości jest najczęściej wynikiem wcześniejszego uzyskania dochodu, a wartość tejże nieruchomości najczęściej pozostaje w korelacji z wysokością uzyskiwanych dochodów, za bardziej prawidłowe należałoby uznać metody oparte o kryteria dochodowe, jak np. we Włoszech. W przypadku przyjęcia przez polskiego ustawodawcę koncepcji podatku katastralnego w dalszej fazie należałoby postulować dążenie do wypracowania metod wyceny powiązanych z kryteriami dochodu, w tym potencjalnego dochodu, jaki może być uzyskiwany z nieruchomości, jak np. w Niemczech.

Kontrowersje budzi również problem, czy metodologia wyceny powinna zostać uregulowana w prawie podatkowym czy poza jego ramami. Wydaje się, że należy opowiedzieć się za tym drugim rozwiązaniem, gdyż pozwala ono na osiągnięcie bardziej uniwersalnych celów (także pozafiskalnych). To rozwiązanie należy powiązać z przekazaniem wyceny niezależnej od administracji podatkowej instytucji. W Polsce może być nią z powodzeniem Główny Urząd Geodezji i Kartografii, tym bardziej że – jak wskazano w niniejszej pracy – istnieją ku temu ramowe podstawy prawne. Pozwoli to z jednej strony na pełniejsze wykorzystanie dostępnej wiedzy fachowej, z drugiej zaś trudniej będzie organom podatkowych wpływać na wycenę lub jej zmiany, tak aby osiągnąć określone cele fiskalne.

Niezależnie od powyższego należy rozważyć przyjęcie, tak jak w szwedzkim systemie opodatkowania nieruchomości, jako podstawy opodatkowania ograniczenia w postaci określonego procenta wartości nieruchomości wynikającej z wyceny. Rozwiązanie to mogłoby wpływać w początkowej fazie na zmniejszenie obciążeń podatkowych i mogłoby prowadzić do większej akceptacji wprowadzanych reform.

Zasadne wydaje się także sformułowanie postulatu uwzględnienia doświadczeń szwedzkich w odniesieniu do aktualizacji wyceny nieruchomości. Normatywne ograniczenie wzrostu wartości nieruchomości do określonej procentowo granicy dokonane na

potrzeby aktualizacji wyceny stanowi pewnego rodzaju bufor dla zbyt dynamicznego wzrostu obciążenia podatkowego.

Unormowania mogące mieć zastosowanie do procesu ustalania wartości katastralnej nieruchomości w drodze tzw. powszechnej taksacji nieruchomości (czyli wyceny masowej), zawierają przepisy art. od 160 do 173 u.g.n. To właśnie one stanowić powinny podstawę przy ewentualnym wprowadzeniu nowego systemu opodatkowania nieruchomości, w ramach którego wysokość podstawy opodatkowania uzależniona będzie od tzw. wartości katastralnej (potocznie zwanej fiskalną). Wątpliwości z pewnością budzi fakt, że problematykę powszechnej taksacji nieruchomości reguluje ustawa o gospodarce nieruchomościami i wydane na jej podstawie akty wykonawcze. Przed uruchomieniem systemu powszechnej taksacji nieruchomości powinny zostać przyjęte kompleksowe rozwiązania prawne wprowadzone odrębnym aktem prawnym, choć mogą one być oparte częściowo na przyjętych już normatywnie rozwiązaniach.

Wdrożenie systemu katastralnego i opartego na nim podatku *ad valorem* wymaga oczywiście gruntownej reformy obecnego systemu opodatkowania nieruchomości, czyli w pierwszej kolejności likwidacji podatków, w których kluczową cechą jest parametr techniczny, tj. powierzchnia. Realizacja takiego przedsięwzięcia będzie możliwa jedynie wówczas, gdy zostanie zbudowany zintegrowany system katastralny, dla powstania którego wymagana jest modernizacja aktualnej ewidencji gruntów i budynków oraz stworzenie jednolitego systemu danych zawartych w księgach wieczystych, ewidencji podatkowej, jak również ewidencji gruntów i budynków.

Dla ustalenia wartości katastralnej niezbędne jest stworzenie przede wszystkim katastru nieruchomości (opartego przede wszystkim na mapach i tabelach taksacyjnych), czyli poszerzonego i udoskonalonego obecnego systemu ewidencji gruntów i budynków, który powinien służyć m.in. sprawiedliwemu opodatkowaniu zgodnie ze standardami międzynarodowymi. Kataster nieruchomości stanowiłby jednolity dla całego kraju, usystematyzowany i uaktualniany zbiór informacji o gruntach, budynkach i budowlach oraz ich właścicielach. W wielu krajach, w których przeprowadzano reformy, zwracano uwagę na brak kompleksowego uwzględniania szeregu elementów, co w następstwie prowadziło do konieczności dokonywania kolejnych zmian ustawowych. Korzystając z tych doświadczeń, Polska powinna podjąć próbę systemowej regulacji.

Usystematyzowany i uaktualniany kataster nieruchomości powinien też być wykorzystywany do innych celów niż tylko fiskalne. Zresztą obowiązujące rozwiązania prawne już dzisiaj stwarzają takie podstawy. Stosownie do treści przepisu art. 21 ust. 1 u.g.n. zawarte w katastrze dane stanowią podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczenia nieruchomości oraz ewidencji gospodarstw rolnych.

Mając na względzie doświadczenia takich państw jak Niemcy czy Stany Zjednoczone Ameryki Północnej, należy zaakcentować konieczność utworzenia skutecznej komunikacji i powiązania danych pomiędzy instytucjami odpowiedzialnymi za administrowanie podatkiem oraz tymi, które są odpowiedzialne za rejestr tytułów własności, tworzenie map, klasyfikacje gleby, wydawanie pozwoleń na budowę, ewidencję ludności, rejestr przedsiębiorstw, itd. Wymaga to zmian ustawowych m.in. w ustawie o księgach wieczystych czy ustawie o Krajowym Rejestrze Sądowym. Przepływ danych pomiędzy różnego rodzaju ewidencjami jest bowiem niezbędny do sprawnego funkcjonowania katastralnego systemu opodatkowania nieruchomości. Jest to tym bardziej istotne, iż – jak wskazują doświadczenia takich krajów jak np. Litwa – problemy organizacyjne występują najczęściej wtedy, kiedy istnieją liczne podmioty odpowiedzialne za rejestrację tytułów własności, pomiar i wykonanie map czy administrowanie podatkiem.

Reasumując, koniecznym dla prawidłowego wdrożenia reformy podatku od nieruchomości jest utworzenie niezbędnych ram prawnych oraz efektywnej struktury administracyjnej wraz z przydzieleniem jej odpowiednich kompetencji i środków. Niezbędne jest również wsparcie informatyczne wraz z programem monitorowania rynku i wyceny (zwłaszcza dla systemów opodatkowania nieruchomości opartych na wycenie masowej). Należy ponadto utworzyć sprawnie działający kataster fiskalny powiązany na poziomie komunikacji z księgami wieczystymi i rejestrem sądowym.

Należy wreszcie zwrócić uwagę, że wprowadzenie podatku katastralnego w Polsce z wysokim prawdopodobieństwem spowodowałoby sukcesywny wzrost dochodów gmin, nawet przy zastosowaniu stosunkowo niskich stawek podatkowych. Ponadto nowoczesny system opodatkowania nieruchomości, który zawierałby informacje o wszystkich nieruchomościach w Polsce, ich wartościach oraz właścicielach, utrudniałby uchylanie się od opodatkowania. Obecnie obowiązujące regulacje nie stanowią zwartego, spójnego i zarazem przejrzystego systemu obejmującego informacje dotyczące nieruchomości. Reforma podatków od nieruchomości w kierunku powiązania ich z wartością nieruchomości wydaje się zatem ze wszelkich miar celowa.

Postulat zmiany i wprowadzenia podatku katastralnego jest tym bardziej aktualny, jeśli zasadnie przyjąć, że obowiązującą konstrukcję podatku od nieruchomości należy jednak ocenić jako przestarzałą. Świadczy o tym fakt wielokrotnej jej nowelizacji (ustawa obowiązuje od 1991 r., a nie ma w niej przepisu, który pozostał w wersji niezmienionej), jak i znaczne odbieganie od standardów unijnych. Konstrukcja podatku oparta jest bowiem na opodatkowaniu powierzchni nieruchomości (grunty i budynki) w niewielkim zakresie uwzględniająca wartość jako podstawę opodatkowania (budowle). Majątek w tych podatkach wyceniany jest dla potrzeb opodatkowania w metrach kwadratowych (czy w hektarach w przypadku podatku rolnego i leśnego), a nie w pieniądzu. Nie istnieje

ponadto jednolita i wiarygodna ewidencja umożliwiająca prawidłowy wymiar podatków obciążających nieruchomości. Ewidencja jest już w dużej mierze zdezaktualizowana, a rozbieżności między stanem w niej ujętym a stanem faktycznym sięgają co najmniej 20%

W literaturze już dawno szacowano, że kataster o charakterze fiskalnym może być wprowadzony najwcześniej za kilka lat, a zakładając, że będzie to kataster typu wielozadaniowego, okres ten znacznie się wydłuży. Szacunki te należy uznać za nadal aktualne. Niemniej jednak, co pokazują doświadczenia takich państw jak np. Mołdawia, które w ostatnim czasie wprowadziły podatek katastralny, w dłuższej perspektywie czasowej przynosi on wyraźne zwiększenie dochodów budżetowych, pozwalając relatywnie szybko na zwrot ogromnych nakładów koniecznych do jego wdrożenia.

Bibliografia

- Adamiak J., Kosiedowski W., Potoczek A., Słowińska B., *Zarządzanie rozwojem regionalnym i lokalnym. Problemy teorii i praktyki*, Toruń 2001.
- Adamowicz M., Zając J., *Budżety gmin wiejskich w Polsce w latach 1991–1999*, [w:] M. Adamowicz (red.), *Finanse publiczne w skali lokalnej i regionalnej*, Warszawa 2002.
- Almy R., *A Survey of Property Tax Systems in Europe. Prepared for the Department of Taxes and Customs*, Republic of Slovenia, 2001.
- Almy R., *Introducing market-value based property tax systems in ex-Communist countries*, „Journal of Property Tax Assessment and Administration” 2002, nr 7 (1).
- Almy R., *Modernising Property taxes: the case study of Lithuania*, „Fair & Equitable: Journal of the International Association of Assessing Officers” 2003, nr 1(12).
- Andersson R., Soderberg B., *Deregulation of the Swedish Rental Market for Housing. Why and How?*, Stockholm 2002.
- Aromiński K., *Zasady zwolnienia altany z opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Nieruchomości” 2011, nr 8.
- Aaron J.H., *Who Pays the Property Tax?: A New View*, Washington 1975.
- Aronson R., *Public Finance*, New York 1985.
- Backhaus J., Krabbe J.J., *Henry George’s Contribution to Modern Environment Policy: Part One, Theoretical Postulates*, „The American Journal of Economics and Sociology” październik 1991, Vol. 50, No. 4.
- Backhaus J., Krabbe J.J., *Henry George’s Contribution to Modern Environment Policy: Part Two, An Application to Industrial Siting*, „The American Journal of Economics and Sociology” styczeń 1992, Vol. 51, No. 1.
- Bahl R., *Land taxes versus property taxes in developing and transition countries*, [w:] D. Netzer (red.), *Land value taxation: Can it and will it work today?*, Cambridge 1998.

- Bahl R., *Strengthening the fiscal performance of Philippine local governments*, [w:] R. Bahl, B.D. Miller (red.), *Local Government Finance in the Third World: A Case Study of the Philippines*, New York 1983.
- Banasik P., *Glosa do wyroku TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09*, „Przeгляд Podatkowy” 2011, nr 12.
- Banaszek A., *System katastru oraz rejestracji praw do nieruchomości na przykładzie Federacji Rosyjskiej*, „Przeгляд Geodezyjny” 2011, Vol. 4, www.base.consultant.ru, sierpień 2015.
- Bazan Sifuentes L., *Personal communication*, Cajamarca 1986.
- Beck W., *Production of cadastral maps for rural and urban areas*, „World Cartography” 1975, No. 13.
- Bentsi-Enchill K., *Ghana Land Law: An Exposition, Analysis, and Critique*, London 1964.
- Bień A., *Kataster i podatek od nieruchomości*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 2.
- Bird M., Slack E., *Land and property taxation around the world: a review*, „Journal of property tax assessment and administration: an international journal” 2002, No. 7.
- Bird R., Bahl R., *Subnational taxes in developing countries: The way forward*, „Public Budgeting & Finance” 2008, Vol. 28, No. 4.
- Bird R., Slack E., *Inter national handbook of land and property taxation*, Cheltenham 2004.
- Bird R.M., *Land taxation and economic development: the model of Meijo Japan*, „Journal of Development Studies” 1977, Vol. 13, No. 2.
- Bird R.M., *Taxing Agricultural Land in Developing Countries*, Cambridge 1974.
- Biskupski M., Dzwonkowski H., *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.
- Blachut T.J., Chrzanowski A., Saastamoinen J.H., *Urban Surveying and Mapping*, New York 1979.
- Bończak-Kucharczyk E. (red.), *Komentarz do art. 151 ustawy o gospodarce nieruchomościami*, [w:] *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, wyd. III, LEX 2014.
- Borszowski P., *Zasada prawdy obiektywnej, narzędzie organu czy podatnika*, [w:] A. Huchla, P. Borszowski, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Wrocław 2011, <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/38902/003.pdf>, luty 2015.
- Bouvier M., *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatków*, Warszawa 2000.
- Bräuer K., *Wertzuwachssteuer (Grundstücksgewinnsteuer)*, Handwörterbuch der Staatswissenschaften Jena: Gustav Fischer, t. 8, 1928.
- Brol M., *Polityka dochodowa gminy jako narzędzie interwencjonizmu samorządowego*, Szczecin 2006.

- Brown P.K., Hepworth M.A., *Study of European Land Tax Systems*, Cambridge 2001.
- Brown P.K., Hepworth M.A., *A Study of European Land Tax Systems (Working Paper)*, 2002, <http://www.lincolninst.edu>., sierpień 2015.
- Brzeski J., Frenzen R., *Making the case for ad valorem reform in transitional economies: The non-fiscal benefits*, „Journal of Property Tax Assessment and Administration” 1999, No. 4 (1).
- Brzeszczyńska S., *Metody amortyzacji podatkowej*, „Nieruchomości” 2007, nr 9.
- Brzeziński B., *Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2007 r., I SA/Wr 819/09*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 3.
- Brzeziński B., Morawski W., *Glosa do wyroku TK z dnia 13 września 2011 r., P. 33/09*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1.
- Capéau B., Decoster A., De Swerd K., *Reacties van de burgers op de verlaging en de invoering van de meeneembaarheid van de registratierechten*, Verslag van de wetenschappelijke activiteiten 2004, Brussel Workshop 25/02/2005, (www.steunpuntbov.be), sierpień 2015.
- Capehart R.C., *Challenges ahead for property tax appeals in Moldova*, „Tax Notes International” 2007, No. 46 (2).
- Chassagnard C., *Russia considering reform of property tax regimes*, „Tax Analysts Worldwide Tax Daily” May 27, 2003.
- Chelmoński A., Borkowski A., Guziński M., Kiczka K., Kieres L., Kocowski T., *Administracyjne prawo gospodarcze*, Wrocław 2003.
- Christofi A., *Establishment and strengthening of cadastral surveying and mapping services-experiences in Cyprus: a case study*, „World Cartography” 1975, No. 13.
- CIA (Central Intelligence Agency), *World factbook-Moldova*, <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/md.html> [accessed 3 April 2012].
- Ciak J., Wąsewicz B., *Kataster jako warunek reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2014, nr 4(2).
- Codrington H.W., *Ancient Land Tenure and Revenue in Ceylon*, Colombo 1938.
- Cupiak P., *Księgi wieczyste a kataster nieruchomości*, „Przegląd Geodezyjny” 1999, nr 10.
- Cymeran J., Cymeran R., *Nieruchomość jako źródło dochodu gminy*, „Nieruchomości” 2001, nr 1.
- Czerski P., Hanusz A., Niezgoda A., *Dochody budżetu gminy*, Warszawa 2006.
- Dale P., McLaughlin J., *Land Administration*, New York 1999.
- Dale P.F., *Cadastral Surveys Within the Commonwealth*, 1976, No. 23.
- Damaschke A., *Die Bodenreform*, Jena: Fischer, 1916.
- Damaschke A., *Geschichte der Nationalökonomie*, Jena: Fischer, 1909.

- Davis L.H., *Property tax administration in rural local governments of Colombia*, „Land Economics” 1970, No. 46(2).
- Dawidowicz A., Żróbek R., *Ewolucja potencjału systemu katastralnego nieruchomości w Polsce w świetle założeń Międzynarodowej Federacji Geodetów (FIG)*, „Studia i Materiały Towarzystwa Naukowego Nieruchomości” 2011, Vol. 19, nr 4.
- Dawidowicz W., *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962.
- De Soto, *The Mystery of Capital. Basic Books*, New York 2000.
- Dębowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] A. Gomułowicz i J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego. Prace Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu*, t. IX, Poznań 2003.
- Doing Business, *Doing business 2011: Making a difference for entrepreneurs*, Washington, D.C., United States: World Bank Group, www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2011, sierpień 2015.
- Dowgier R., Popławski M., *Opodatkowanie gruntów pod wodami – wybrane problemy*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 9.
- Dubisz S. (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, t. II, Warszawa 2003.
- Duczkowska-Małysz K., Kalisz J., Modzelewski W., Zdziennicki B., *Tezy Międzynarodowego Zespołu Roboczego do spraw Reformy Opodatkowania Nieruchomości oraz Ewidencjonowania Nieruchomości*, Warszawa 1995.
- Dunkenley B.H., *Land Policy, Issues and Opportunities*, New York 1983.
- Dworkin R., *Biorąc prawa na poważnie*, Warszawa 1998.
- Dye, R.F., Reschovsky A., *Property Tax Responses to State Aid Cuts in the Recent Fiscal Crisis*. Paper presented at a conference *State and Local Finances After the Storm: Is Smooth Sailing Ahead?*, March 30, The Urban Institute, Washington D.C. 2007.
- Elias T.O., *Nigerian Land Law*, 4 edycja, London 1971.
- Ellis B.C., *Nordic Countries Office Properties* 2003.
- Etel L., *Dane z ewidencji gruntów i budynków a wymiar podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 11.
- Etel L., *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Warszawa 2003.
- Etel L., *Glosa do wyroku NSA z dnia 30 czerwca 1995 r., SA/Łd 2216/94, „Kondygnacja” w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, „Glosa” 2001, z. 3.
- Etel L. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku leśnym*, [w:] *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Etel L., *Opodatkowanie nieruchomości – kierunki pożądanych zmian*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016.

- Etel L., *Opodatkowanie nieruchomości gospodarstwa rolnego*, „Finanse Komunalne” 1995, nr 2.
- Etel L., *Opodatkowanie nieruchomości, problemy praktyczne*, Białystok 2001.
- Etel L., *Preludium dla podatku katastralnego*, „Nieruchomości” 1998, nr 3.
- Etel L., Presnarowicz S., Dudar G. (red.), *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek Leśny. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Etel L., *Reforma systemu opodatkowania nieruchomości*, Raport Nr 155, <http://biuro-se.sejm.gov.pl/teksty/r-155.html> [dostęp 6.02.2015 r.].
- Etel L., Ruśkowski E., *Podatek od nieruchomości a podatek rolny*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 4.
- Etel L., *System podatkowy (zarys wykładu)*, Siedlce 2002.
- Etel L., *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004.
- Evans W.N., Murray S.E., Schwab R.M., *The property tax and Education Finance, Uneasy Compromises*, [w:] O.E. Wallace (red.), *Property Taxation and Local Government Finance; Essays in Honor of C. Lowell Harriss*, Cambridge 2001.
- Famulska T., *Oddziaływanie systemu podatkowego na rynek finansowy*, Katowice 1998.
- Famulska T., *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 2.
- Fedorowski W., *Ewidencja gruntów*, Warszawa 1974.
- Felis P., *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, „Infos” 2012, nr 14.
- Felis P., *Theoretical concepts of property tax, an essential source of local government revenue in Europe*, „Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development” 2014, <http://mts.asu.lt/mtsrbid/article/viewFile/884/901> [dostęp 7.06.2016 r.].
- Figlio, N.D., *Funding and Accountability: Some Conceptual and Technical Issues in State Aid Reform.*, [w:] John Yinger (red.), *Helping Children Left Behind; State Aid and the Pursuit of Educational Equity*, Cambridge 2004.
- Fijałkowska K., *Amortyzacja podatkowa a amortyzacja bilansowa.*, Studia Prawno-Ekonomiczne, t. LXXXIV, 2011, <http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-dc-adadc8-099e-400f-9185-12f9ded03833>, sierpień 2015.
- Fischel A.W., *Did Serrano Cause Proposition 13?*, „National Tax Journal” 1989, Vol. XLII (4).
- Fischel A.W., *Municipal Corporation, Homeowners and the Benefit View the Property Tax*, [w:] E.O. Wallace (red.), *Property Taxation and Local Government Finance; Essays in Honor of H.C.*, Cambridge 2001.
- Fitch L.C., *Concepts and administration of taxes on property*, [w:] Joint Tax Program of the OAS and Harvard Law School (red.), *Problems of Tax Administration in Latin America*, Baltimore 1965.

- Fuentes Garcia M., *El catastro urbano y el desarrollo local en el Peru*, Paper presented at the Forum-Panel Municipios y Descentralizacion, organized by the Instituto de Investigaciones Aplicadas para la Descentralizacion y Regionalizacion, March 1986, Huancayo, Peru (18 pp.)
- Gajl N., *Teorie podatkowe na świecie*, Warszawa 1992.
- Gawrońska K., *Ewidencja gruntów i budynków podatkiem od nieruchomości, rolnym oraz leśnym*, [w:] M. Popławski (red.), *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, Warszawa 2008.
- George H., *Fortschritt und Armut*, przeł. F. Dobbert, Halle, Hendel, b.r.w. 1891.
- George H., *Fortschritt und Armut*, przeł. C.D.F Gütschow, Berlin: Staude, 1882 [z przedmową napisaną przez samego H. Georga w języku niemieckim, z dnia 10 sierpnia 1881, San Francisco].
- George H., *Progress and Poverty*, New York 1879.
- Gerloff W., *Die Wert zu Wachssteuer in Literatur und Gesetzgebung*, Schmollers Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im deutschen Reiche (37, 1913).
- Giertz J.F., *The Property Tax Bound*, „National Tax Journal” 2006, Vol. 3.
- Gizbert-Studnicki T., *Zasady i reguły prawne*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 3.
- Glasser M.D., Marfitisin V., Chmary K., *Rozwiązania w zakresie podatków i opłat komunalnych i lokalnych – porównanie międzynarodowe a sytuacja w Polsce*, Warszawa 2006.
- Gliniecka J., Harasimowicz J., *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa” 1997, nr 5.
- Gliniecka J., *Oplaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007.
- Głogowska L., Dydenko J. (red.), *Szacowanie nieruchomości*, Warszawa 2006.
- Gnat S., *Propozycja zastosowania wybranych metod badań operacyjnych do ustalenia stawki podatku katastralnego*, „Wycena Nieruchomości” 2008, Vol. 16, nr 3.
- Gomułowicz A., *Etyka a opodatkowanie*, [w:] J. Góral, R. Hauser, J. Trzciniński (red.), *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005.
- Gomułowicz A., *Glosa do postanowienia NSA z dnia 10 lipca 2013 r., I FSK 1133/13*, OSP nr 2, poz. 15, 2014.
- Gomułowicz A., *Lobbystyczny aspekt tworzenia prawa podatkowego*, [w:] A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, Kraków 2000.
- Gomułowicz A., *Zagadnienia etyki w opodatkowaniu*, [w:] *Księga Pamiątkowa Ku Czci Profesora E. Teglera*, Poznań 1997.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Goode R., *Government Finance in Developing Countries*, Washington D.C. 1984.

- Góralski W., *Spór o miejsce i rolę wartości w prawie. Koncepcje prawnonaturalne i pozytywistyczne*, „Studia Płockie” 2012, t. XL.
- Grabowiecka W., Słodowa-Helpa M., *Podatek od nieruchomości jako przedmiot konfliktów między gminami i płatnikami (studium przypadku)*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, R. LXVI, z. 1.
- Greulich G., *Cadastré-USA*, „Surveying and Mapping” 1977, No. 37(3).
- Grzybowski P., *Etyka i opodatkowanie – aspekt doktrynalny i normatywny*, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2012, nr 3.
- Hansen R., *Die praktischen Konsequenzen des Methodenstreits: eine Aufarbeitung der Einkommensbesteuerung*, Berlin 1996.
- Hansmeyer K.H., *Grundsteuer, Hadwörterbuch der Finanzwissenschaft*, Stuttgart: Fischer, Tübingen: Mohr, Göttingen, Vandenhoeck i Roeprecht, 1981.
- Harriss C.L., *Property Taxation: What's good and what's bad. How to use property taxes more rationally and effectively*, „Challenge: the Magazine of Economic Affairs” 1973.
- Harrisson M., Smith T., Davies J., *An Introductory Economics*, London 1992.
- Harry H., *Photogrammetric cadastral survey and land registry*, „World Cartography” 1972, No. 12.
- Haveman M., Terri A., *Sexton Property Tax Assessment Limits. Lessons from Thirty Years of Experience Policy Focus Report*, Cambridge 2008.
- Henssen J.L.G., *Maintenance of cadastres*, „World Cartography” 1975, No. 13.
- Hicks U.K., *Can land be assessed for the purposes of site value taxation?*, [w:] D.M. Holland (red.), *The Assessment of Land Value*, Madison 1970.
- Hodgson A., *Surveys for the Lilongwe Land Development Project*, „Survey Review” 1977, No. 24(186).
- Holland D.M. (red.), *The Assessment of Land Value*, Madison 1980.
- Hoo S., Murray Sh., Rueben K., *Education Spending and Changing Revenue Sources*, „Tax Notes” 10 April 2006.
- Hopfer A., *Metody masowej wyceny nieruchomości*, Warszawa 2008.
- Hozer J., Kokot S., *Problemy powszechnej taksacji w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2005, nr 415.
- Hozer J. (red.), *Wycena nieruchomości*, Szczecin 2006.
- Hycner R., Mika M., *System KW w Polsce – analiza stanu istniejącego w aspekcie katastru nieruchomości*, „Geodezja” 2000, t. 6, z. 1.
- Hycner R., *Podstawy katastru*, Kraków 2004.

- Hycner R., Szczutko T., *Badanie wpływu położenia punktów oparcia na dokładność wyznaczenia z mapy katastralnej zasięgu prawa własności do nieruchomości gruntowej*, „Przegląd Geodezyjny” 1997, nr 7.
- IAAO, *Property appraisal and assessment administration*, Chicago, IL, United States: International Association of Assessing Officers, 1990.
- Inman R., *Commentary*, [w:] W.E. Oates, *Property Taxation and Local Government Finance: Essays in Honor of C. Lowell Harriss*, Cambridge 2001.
- International Association of Assessing Officers, Standard on Property tax policy*, Chicago 1997.
- Iwasiewicz A., *Rola statystyki w życiu społeczeństwa i funkcjonowaniu państwa*, „Państwo i Społeczeństwo” 2011, nr 2.
- Jaworski J., A. Prusaczyk, A. Tułodziecki (red.), *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2015.
- Johansson A., Heady C., Arnold J., Brys B., Vartia L., *Taxation and economic growth*, *OECD Economics Department Working Paper*, 2008.
- Kalambokidis L., Reschovsky A., ‘States’ Responses to the Budget Shortfalls of 2001–2004, „Challenge” January–February 2005,
- Kalina-Prasznica U. (red.), *Encyklopedia Prawa*, Warszawa 1999.
- Kałkowski L., *Rynek nieruchomości w Polsce*, Warszawa 1999.
- Karolak J.S., *Sprawiedliwość. Sens prawa. Eseje*, Warszawa 2007.
- Kelly J.M., *Historia zachodniej teorii prawa*, Kraków 2006.
- Kelly R., *Implementing property tax reform in transitional countries: The experience of Albania and Poland*, „Environment and Planning C: Government and Policy” 1994, nr 12 (3).
- Kenyon A.D., *The Property Tax – School Funding Dilemma. Policy Focus Report*, Cambridge 2007.
- Keynes J.M., *The Economic Consequences of the Peace*, Nowy Jork 1920.
- Kjellson B., *Computer Assisted Valuation in Sweden*, Stockholm 1994.
- Kopyściańska K., *Przegląd bieżących problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, Wrocław 2015.
- Kopyściański M., *Granice ingerencji prawnej w funkcjonowanie alternatywnych systemów obrotu instrumentami finansowymi (MTF)*, Wrocław 2013.
- Kornberger-Sokołowska E., *Rola jednostek samorządu terytorialnego w kształtowaniu i poborze podatków stanowiących ich dochody*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016.
- Korolewska M., *Budżetowe uwarunkowania reformy systemu podatkowego*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016.

- Korolewska M., *Polityka podatkowa gmin i miast na prawach powiatu w zakresie podatku od nieruchomości a wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny*, [w:] G. Gołębiowski (red.), *Rozwój przedsiębiorczości oraz sektora małych i średnich przedsiębiorstw*, Studia BAS, Kancelaria Sejmu 2014, nr 1(37).
- Kosikowski C. [et. al.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2.
- KPMG, *Russia tax overview 2004*, [http:// www.kpmg.ru/ russian / supl/library/taxlegal/Tax%20overview.Pdf](http://www.kpmg.ru/russian/supl/library/taxlegal/Tax%20overview.Pdf), [dostęp 02.2016 r.].
- Kraakman R., *Disclosure and Corporate Governance: An Overview Essay*, [w:] G. Ferrarini, K.J. Hopt, J. Winter, E. Wymeersch (red.), *Reforming Company and Takeover Law in Europe*, Oxford 2004.
- Kulicki J., *Zakres władztwa podatkowego w obecnym systemie prawnym w Polsce*, „Analizy BAS” 2010, nr 16(41).
- Ladd H.F., Hansen J.S., *Making Money Matter: Financing America's Schools*, Washington D.C. 1999.
- Ladd H.F., Murray S.E., *Interegional conflict reconsidered: demographic structure and the demand for public education*, „Economics of Education Review” 2001.
- Lantmateriverket, *Swedish and Cadastral Legislation*, KTH Hogskoletryckeriet, Stockholm 1998.
- Larsen H.K., *On the economics of land and property information systems*, „Canadian Surveyor” 1972, No. 26(5).
- Larsson G., *Land registration in developing countries*, „World Cartography” 1971, No. 11.
- Lea S.E.G., Tarpy R.M., Webley P., *The Individual in the Economy: A Survey of Economic Psychology*, Cambridge 1987.
- List F., *Gutachten über die wirtschaftliche Reform des Königreichs Ungarn*, 1845.
- Lundstrom S., *Real Estate in Urban Context*, 2003, (fragment wykładu).
- Łętowska E., *Promieniowanie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na poszczególne gałęzie prawa*, [w:] M. Zubik (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006.
- Macon J., Manon M., *Betterment levies in Latin America*, Washington 1975.
- Mahoney R., Dale P., McLaren R., *Land markets-Why are they required and how will they develop?*, Federation Internationale des Geometres, Hong Kong SAR, China, May 13–17, 2007, Paper presented at FIG Working Week 2007.
- Maini K.M., *Land Law in East Africa*, Nairobi 1967.
- Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2011.

- Malme H., Youngman J.M., *The Development of Property Taxation in Economies in Transition: Case Studies from Central and Eastern Europe*, Washington D.C. 2001, <http://www.lincolninst.edu>, sierpień 2015.
- Malme J., *Mass valuation for land taxation in transition economies*, „Land lines. Newsletter of the Lincoln Institute of Land Policy” 2004, No. 16(2), <http://www.lincolninst.edu>, sierpień 2015.
- Malme J., Robinson D., *Introducing value based property taxation in Poland*, „Land Lines, Newsletter of the Lincoln Institute of Land Policy” 1999, No. 11(2).
- Malme J., *Taxes on land and buildings: case studies of transitional economies*, „Land Lines, Newsletter of the Lincoln Institute of Land Policy” 1999, No. 11(3).
- Malme J.H., *Mass Valuation for Land in Transitional Economies*, „Land Lines, Lincoln Institute of Land Policy” 2004, No. 16(2).
- Malme J.H., Youngman J.M., *The development of property taxation in economies in transition: Case studies from Central and Eastern Europe*, Washington D.C. 2001.
- Małecki J., *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, [w:] S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Go-mułowicz (red.), *Prawność i godność. Księga pamiątkowa w 70 rocznicę urodzin prof. W. Łączkowskiego*, Lublin 2003.
- Maniak M., *Podatek katastralny a koszty prowadzenia działalności gospodarczej*, [w:] P. Bor-szowski (red.), *Podatkowy slalom przedsiębiorcy*, Wrocław 2014.
- Mariański A., Strzelec D., *Zmiana stawek amortyzacyjnych. Glosa do wyroku NSA z 27.06. 2003 r., I SA/Łd 249/2003*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 4.
- Marzan G.T., *Philippine numerical photogrammetric cadaster*, „Photogram-metric Engineering” 1964, No. 30(2).
- Mastalski R., *Glosa do wyroku TK z dnia 13 września 2011 r.*, P 33/09, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 2.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Warszawa 1996.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000.
- Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998.
- Mauer R., Paugam A., *Reform toward ad valorem property tax in transition countries: Fiscal and land use benefits*, Land and Real Estate Initiative, Background series 13. Washington D.C. 2000.
- Mączyński D., *Glosa do wyroku TK z dnia 6 marca 2002 r.*, P 7/00, „Przegląd Orzecznictwa Po-datkowego” 2002, nr 4.
- McCluskey W., Williams B., *Introduction: a Comparative Evaluation*, [w:] W. McCluskey (red.), *Property Tax: an International Comparative Review*, Ashgate 1999.
- McCluskey W.J., Plimmer F., *The potential for the property tax in the 2004 accession coun-tries of Central and Eastern Europe*, RICS Research, London 2007, No. 17.

- McCluskey W.J., *Property tax: An international comparative review*, Aldershot 1999.
- McGuire T. J., Papke L. E., 26 Nov 2007, Local Funding of Schools: The Property Tax and Its Alternatives from: Handbook of Research in Education Finance and Policy Routledge. Accessed on: 26 Jan 2015 <http://www.routledgehandbooks.com/doi/10.4324/9780203961063.ch20>, [dostęp 02.2016 r.].
- Meeks C.K., *Land Law and Custom in the Colonies*, 2 edycja, London 1968.
- Miemiec W., *Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5.
- Międzypaństwowy Komitet Statystyczny Wspólnoty Niepodległych Państw, *Main macroeconomic indicators of Russia*, 2006, <http://www.cisstat.com/eng/rus/html> [dostęp 03.2016 r.].
- Mika M., *Historia katastru polskiego*, „Infrastruktura i ekologia terenów wiejskich” 2010, nr 6.
- Mikiciuk M., *Podatek katastralny jako docelowy system opodatkowania nieruchomości w Polsce w dobie kryzysu*, www.rp.pl/artykul/975225, sierpień 2015.
- Mill J.S., *Zasady ekonomii politycznej*, London 1900, [data pobrania 15.10.2015], <http://www.econlib.org/library/Mill/mlp.html>.
- Miller L.K., *Advantages and Disadvantages of Local Government Decentralization: Georgetown Guyana June 25 to 28, 2002* (seminarium).
- Millier A., *Overview of Property Taxes*. Materiały przygotowane do prowadzenia OECD kursów na temat podatku od nieruchomości, 2001.
- Morawski L., *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 1999.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010.
- Morawski W., *Podstawa opodatkowania budowli będącej częścią składową środka trwałego – między wartością rynkową a wartością początkową środka trwałego*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 6.
- Morawski W., *Podstawa opodatkowania budowli będącej częścią środka trwałego – między wartością rynkową a wartością początkową środka trwałego*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 6.
- Morawski W., Walter A., *Pojęcie podziemnego wyrobiska górniczego w kontekście podatku od nieruchomości w orzecznictwie sądów polskich, organów podatkowych oraz poglądach doktryny prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2009, z. 4.
- Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas z 7 czerwca 2005 r., X233, Valstybės žinios 2005, nr 76–2741.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, Toruń 2013.
- Nittinger J., *Cadastral surveying as an instrument of political, economic, and social development*, „World Cartography” 1975, No. 13.

- Kalisiewicz D. (red.), *Nowa encyklopedia powszechna PWN*, t. III, Warszawa 1996.
- Nowak-Far A., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2011.
- Nowecki G., *Kataster i podatek od nieruchomości*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4.
- Nowecki G., *Przyszłość systemu katastralnego w Polsce i zagrożenia*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 12.
- Nowecki G., *Rola i miejsce katastru nieruchomości w polskim systemie podatkowym*, [w:] W. Modzelewski (red.), *Prawnopodatkowe problemy działalności gospodarczej*, Warszawa 1997.
- Nowecki G., *Wycena nieruchomości dla celów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 8.
- Oates E.W., *Local property taxation: an assessment*, „Land Lines. Newsletter of the Lincoln Institute of Land Policy” 1999, No. 11(3).
- Oates W.E., *Property Taxation and Local Government Finance: An Overview and Some Reflection*, [w:] W.E. Oates (red.), *Property Taxation and Local Government Finance; Essays in Honor of C. Lowell Harriss*, Cambridge 2001.
- OECD, *Tax policy reform and economic growth*, OECD Tax Policy Studies, 2010.
- Oleszko A., *Gmina jako osoba prawna*, „Samorząd Terytorialny” 1992, nr 6.
- Oniszczyk J., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI wieku*, Kraków 2004.
- Onsrud H.J., *First steps in modernizing local land records*, „Surveying and Mapping” 1985, No. 45(4).
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), *Taxes on immovable property*, OECD, Paris 1983.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), *Urban Infrastructure: Finance and management*, OECD, Paris 1991.
- Owens J., Panella G., *Local Government: An International Perspective*. Elsevier Science Publishers, Amsterdam 1991.
- Pahl B., *Glosa do wyroku NSA z dnia 5 czerwca 2014 r., II FSK 1581/12*, LEX/el. 2014.
- Pahl B., *Glosa do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 15 marca 2006 r., I Sa/Gd 348/04*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 5.
- Paugam A., *Ad valorem Property Taxation and Transitional Economies*, Washington D.C. 1999. ECSIN (Infrastructure Sector Unit of the European and Central Asia Region) Working Paper No. 9.
- Peterson V.G., *Germany*, [w:] H. Gunnison Brown, H. S. Bittenheim, P. H. Cornick, G. E. Hoover (red.), *Land Value Taxation around the World*, wyd. 1, Nowy Jork 1955.
- Pędzich P., *Podstawy odwzorowań kartograficznych z aplikacjami komputerowymi*, Warszawa 2014.

- Pędzich P., *Zastosowanie odwzorowania Cassiniego–Soldnera do przedstawienia obszaru Polski w wąskich lub szerokich pasach południowych*, „Polskie Towarzystwo Informatyki Przemysłowej, Roczniki Geomatyki” 2007, t. V, z. 3.
- Pindyk E., *Podatek od nieruchomości jako źródło dochodów a rozwój gminy*, [w:] *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. nr 346 Finanse publiczne*, Wrocław 2014, nr 6.
- Postęp i bieda* (drugie wydanie, 1880; rpt. Nowy Jork: Schalkenbach, 1979).
- Presnarowicz S., *Komentarz do ustawy o podatku rolnym*, [w:] G. Dudar, L. Etel, S. Presnarowicz (red.), *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny, Komentarz*, Warszawa 2008.
- Puńko A., *Idee ogólne a zasady prawa konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 1995, nr 8.
- Rabska T., *Prawo administracyjne stosunków gospodarczych*, Warszawa–Poznań 1973.
- Radzikowski K., *Glosa do wyroku WSA z dnia 6 stycznia 2009 r., I SA/Sz 374/08*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 3.
- Radzikowski K., *Rozgraniczenie zakresu przedmiotowego podatku rolnego, podatku leśnego oraz podatku od nieruchomości*, „Przegląd Prawa Lokalnego i Finansów Samorządowych” 2008, nr 7–8.
- Regeringskansliet, *Local Government Finance*, 2003.
- Regmi M.C., *Land Tenure and Taxation in Nepal Volume 1 The State as Landlord Raikar Tenure*, Berkeley 1963.
- Ricardo D., *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, London 1817.
- Riksskatteverket, *Taxes in Sweden*, 2003.
- Rybicki P., *Arystoteles. Początki i podstawy nauki o społeczeństwie*, Warszawa 1964.
- Sabalaiuskas K., Aleksienė A., *Progress Toward Value – Based Taxation of Real Property in Lithuania*, „Land Lines, Lincoln Institute of Land Policy” 2002, No. 14(4), <http://www.lincolninstitute.edu>, sierpień 2015.
- Safjan M., *Zasady prawa prywatnego*, [w:] M. Safjan (red.), *System prawa prywatnego, T. 1, Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2007.
- Sazama G.W., Davis L.H., *Land taxation and land reform*, „Economic Development and Cultural Change” 1973, No. 21(4).
- Sazama G.W., *Land taxation: prerequisites and obstacles: Bolivia*, „National Tax Journal, 1970”, No. 23(3).
- Schmoller von G., Henry George, [w:] *Zu Literaturgeschichte der Staats Und Sozialwissenschaften*, Lipsk 1888.
- Schrameier L.W., *Aus Kiau-Tchau's Verwaltung, Die Land-, Steuer-, Und Zollpolitik des Kiau Tchau Gebietes*, Jena: Fischer, 1914.

- Schulz F., *Die Vollverzinsung im bundesdeutschen Steuersystem. Notwendigkeit, Strategien und Auslegungsprobleme*, Köln 1992.
- Schumpeter J.A., *History of Economic Analysis*, Nowy Jork 1954.
- Sennoga E.B., Sjoquist D. L., Wallace S., *Incidence and Economic Impacts of Property Taxes in Developing and Transitional countries*, [w:] R. Bahl, J. Martinez, V Youngman, J. Youngman (red.), *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries*, Cambridge 2008.
- Sheffrin S.M., *Commentary*, [w:] W. E. Oates, *Property Taxation and Local Government Finance; Essays in Honor of C. Lowell Harriss*, Cambridge 2001.
- Simpson S.R., *Land Law and Registration*, Cambridge 1976.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, London 1904.
- Sobczak K., *Działalność gospodarcza. Uregulowania prawne*, Warszawa 2001.
- Sobczak K., *Problemy gospodarcze w Konstytucji*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1996, nr 7.
- Sobol E. (red.), *Nowy słownik języka polskiego*, Warszawa 2003.
- Stier-Somlo F., *Grundsätzliches und Tatsächliches zu Wertzuwachssteuer*, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, 1909.
- Stiglitz E., Drifill J., *Economics*, London 2000.
- Strasma J., *Market-enforced self-assessment for real estate taxes*, Bulletin for International Fiscal Documentation, 1965.
- Strzyczkowski K., *Zasada państwa sprawiedliwości społecznej jako zasada publicznego prawa gospodarczego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2007, z. 4.
- Šulija V., *Commentary*, [w:] R. Bahl, J. Martinez, V. Youngman, J. Youngman (red.), *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries*, Cambridge 2008.
- Sulija V., Sulija G., *Reform of the Property Tax and Problems of Real Estate Appraisal for Taxation Purposes in Transitional Economies of Central and Eastern Europe*, Cambridge 2005.
- Sundquist A., *Real Property Assessment in Sweden*, Sztokholm 2003.
- Sundquist A., *The use of tax values in Sweden*, Sztokholm 2003.
- Surowiec S., Karwowski J., Kajko P., *Tworzenie polskiego katastru z wykorzystaniem doświadczeń zagranicznych*, „Zeszyty Naukowe Akademii Rolniczej w Krakowie. Sesja Naukowa” 1999, nr 68.
- Swedesurvey, ValueCad, Gavle, Sweden: Swedesurvey AB. *Tax Code 2004*, (No. 1163-XIII, 24 April 1997), 2004.

- Swedish Government Offices Article, Municipalities and County Councils in Sweden, No. 98.057, 2003.
- Swianewicz P., Neneman J., Łukomska J., *Koncepcja przekształceń podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2013, nr 7–8.
- Szewczuk A., *Finanse samorządowe a rozwój lokalny – współczesne dylematy i wyzwania*, [w:] K. Znaniecka (red.), *Finanse, bankowość i ubezpieczenia wobec wyzwań współczesności*, Katowice 2002.
- Szewczuk A., *Rozwój lokalny i regionalny, Uwarunkowania, finanse, procedury*, Szczecin 2005.
- Szewczyk D., *Podatki i opłaty lokalne*, Warszawa 1999.
- Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, t. III, Warszawa 1984.
- Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, t. II, Warszawa 1984.
- Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, t. III, Warszawa 1992.
- Tambet T., *Land Taxation reform in Estonia*, [w:] R. Bahl, J. Martinez, V. Youngman, J. Youngman (red.), *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries*, Cambridge 2008.
- Taszakowski J., *Ocena przydatności map bylego katastru austriackiego dla regulacji stanu prawnego nieruchomości w południowej Polsce*, „Infrastruktura i Ekologia Terenów Wiejskich” 2011, nr 4.
- Taylor M., *Fiscal Survey of Panama: Problems for Reform*, Baltimore 1964.
- Thrower N.J., Jensen J.R., *The orthophoto and orthophoto map: characteristics, development, and applications*, „American Cartographer” 1976, Vol. 3, Issue 1.
- Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Köln 2002.
- Trojanowski D., *Wycena nieruchomości*, [w:] M. Rymarzak (red.), *Inwestycje i nieruchomości. Elementy teorii i praktyki*, Gdańsk 2009.
- U.S. Census Bureau, *Annual Survey of Local Government Finances*, selected years, 2004.
- United Nations-Department of Economic and Social Affairs, *Report of the meeting of the ad hoc group of experts on cadastral surveying and mapping*, [w:] *Seventh United Nations Regional Cartographic Conference for Asia and the Far East*, United Nations, t. II, New York 1976.
- United Nations-Secretariat, *Site value taxation in developing countries*, [w:] R. Bird, O. Oldman (red.), *Readings on Taxation in Developing Countries*, 3 edycja, Baltimore 1975.
- USAID (United States Agency for International Development), *Intercountry Evaluations of Cadastral Programs: Costa Rica, Guatemala, Nicaragua, and Panama*, Washington, D.C. 1974.
- Valenduc C., *Effective taxation of household's savings in Belgium*, artykuł przedstwiony na IIPF Congress, Praha 2003.

- Veign J.L., Reeves F.B., *A case for orthophoto mapping*, „Photogrammetric Engineering” 1973, No. 34(10).
- Vera L., *Agricultural Land Inventory Techniques: Experiences of the OAS/Chile Aereo-Photogrammetric Project*, Pan-American Union, Washington D.C. 1964.
- Vlassenko I., *Land and Property Taxation: Development, Evaluation and Perspectives*, Stockholm 2001.
- Walz W.R., *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Heidelberg, Hamburg 1980.
- Wantoch-Rekowski J., [w:] T. Brzezicki, K. Lasiński-Sulecki, O. Łunarski, P. Majka, W. Morawski (red.), *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2013.
- Weiss E., *Replacing a Combined Tax on Land and Buildings with a Simplified „Land Value Tax” in the Federal Republic of Germany*, „International Journal of Strategic Property Management” 2004, Vol. 8, Issue 4.
- West H.W., *The role of land registration in developing countries*, „Chartered Surveyor, 1969” No. 102(5).
- Wilkowski W., *Historia katastru w Polsce*, „Przegląd Geodezyjny” 2005, nr 7.
- Williamson P., *The evolution of modern cadastral systems, New Technology for a New Century*, „International Conference FIG Working Week” 2001, Session 6, Cadastral Systems and Sustainable Development, Seoul, Korea 6–11 May 2011.
- Witalec W., *Lokalne prawo podatkowe*, „Finanse Komunalne” 2000, nr 2.
- Wojtasik P., *Amortyzacja podatkowa środków trwałych*, Gdańsk 2007.
- Wojtyczek K., *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999.
- Wolski J., *Kataster podatku gruntowego na ziemiach polskich – rys historyczny oraz geodezyjne i kartograficzne zasady sporządzania*, „Przegląd Geograficzny” 2001, z. 1–2.
- Wołowicz T., *Reforma systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce szansą pobudzenia rozwoju lokalnego i regionalnego samorządów terytorialnych*, „Studia Regionalne i Lokalne 2003” nr 4, dostęp On line; www.studreg.uw.edu.pl [dostęp 15.02.2016 r.].
- Woolery, A., *Property Tax and Practice*, Cambridge 1989.
- Woorely A., *Property tax principles and practice*, Cambridge 1998.
- Wronkowska S., Zieliński M., *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974.
- Wronkowska S., Ziemiński Z., *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997.
- Wunderlich G., *Juridical or fiscal cadastre: economics of land information systems*, [w:] *Proceedings of the North American Conference on Modernization of Land Data Systems*, Washington D.C. 1975.

- Yinger J., *State Aid and the Pursuit of Educational Equity: An Overview*, [w:] J. Yinger, *Helping Children Left Behind; State Aid and the Pursuit of Educational Equity*, Cambridge 2001.
- Youngman J.M., Malme J.H., *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, Deventer 1994.
- Yuan B., Connolly K., Bell M., *A compendium of countries with an area-based property tax*, Cambridge 2008.
- Zbyrowski R., *Szacowanie wartości nieruchomości na podstawie modeli ekonometrycznych*, „Equilibrium” 2010, nr 1(4).
- Zieliński M., *Konstytucyjne zasady prawa*, [w:] J. Trzcíński (red.), *Charakter i struktura norm Konstytucji*, Warszawa 1997.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010.
- Zieliński T., *Klauzule generalne w nowym porządku konstytucyjnym*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 4.
- Zirk-Sadowski M., *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Kraków 2000.
- Znamierowski Cz., *Prolegomena do nauki o państwie*, Warszawa 1947.
- Zodrow G. R., *Reflection on the New View and the Benefit View*, [w:] W.E. Oates, *Property Taxation and Local Government Finance; Essays in Honor of C. Lowell Harriss*, Cambridge 2001.
- Zodrow G.R., *Who pays the property Tax? And what does capitalization tell us about who pays?* [w:] „Land Lines. Newsletter of the Lincoln Institute of Land Policy” 2006, Vol. 18. No. 2.
- Zorn K., Tesche J., Cornia G., *Diversifying local government revenue in Bosnia-Herzegovina through an area based property tax*, „Public Budgeting and Finance” 2000, No. 20(4).
- Żróbek S. (red.), *Metodyka określania wartości rynkowej nieruchomości (przykłady operatów szacunkowych)*, Educaterra, Olsztyn 2007.
- Żróbek S., *Określanie wartości nieruchomości*, Olsztyn 2002.
- Żak M., *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości*, „Nieruchomości” 2011, nr 3.
- Żak M., *Jak rozumieć termin kataster nieruchomości, cz. II*, „Nieruchomości” 2011, z. 3.

Wykaz aktów prawnych

- Europejska Karta Samorządu Terytorialnego, sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607).
- Dyrektywa 2004/39/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych zmieniająca dyrektywę Rady 85/611/EWG i 93/6/EWG i dyrektywę 2000/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz uchylająca dyrektywę Rady 93/22/EWG.
- European Commission, *The Commission refers Belgium to the Court of Justice over discrimination in Flemish registration tax*, Press releases, IP/07/11, 2007.
- European Commission, *Tax reforms in EU Member States 2011. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*, European Economy, 5/2011.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 267 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2010 r. Nr 13, poz. 1287 ze zm.).
- Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2005 r., Nr 240, poz. 2027).
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1409 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749).
- Ustawa z dnia 28 czerwca 1950 r. o podatku gruntowym (Dz. U. Nr 27, poz. 250).
- Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. Nr 45 poz. 229 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej (Dz. U. Nr 7, poz. 55 ze zm.).

- Ustawa z dnia 26 marca 1982 r. o scaleniu i wymianie gruntów (Dz. U. z 2014 r. poz. 700 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2001 r., Nr 124, poz. 1361 ze zm.).
- Ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 617).
- Ustawa z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 12, poz. 50 ze zm.).
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.).
- Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 87 ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2008 r., Nr 118, poz. 746 ze zm.).
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r., o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603 ze zm.).
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 ze zm.).
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2015 r., poz. 782 ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 465 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. o przeprowadzeniu konkursów na stanowiska kierowników centralnych urzędów administracji rządowej, prezesów agencji państwowych oraz prezesów zarządów państwowych funduszy celowych (Dz. U. Nr 163, poz. 1362).
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. Nr 183, poz. 1538 ze zm.).
- Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387).
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 1996 r. w sprawie nadania statutu Głównemu Urzędowi Geodezji i Kartografii (Dz. U. Nr 157, poz. 800).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 2 kwietnia 2001 r. w sprawie geodezyjnej sieci uzbrojenia terenu oraz zespołów uzgodnienia dokumentacji projektowej (Dz. U. Nr 38, poz. 455).

- Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu założenia i prowadzenia krajowego systemu informacji o terenie (Dz. U. Nr 80, poz. 866).
- Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. Nr 75, poz. 690).
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 stycznia 2002 r. w sprawie nadania statutu Głównemu Urzędowi Geodezji i Kartografii (Dz. U. Nr 10, poz. 95).
- Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 listopada 2002 r. w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia gospodarki finansowej Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym (Dz. U. Nr 207, poz. 1759).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości (Dz. U. Nr 107, poz. 1138).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz. U. z 2004 r. Nr 207, poz. 2109 ze zm.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 25 stycznia 2005 r. w sprawie nadania statutu Głównemu Urzędowi Geodezji i Kartografii (Dz. U. Nr 16, poz. 134).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 czerwca 2005 r. w sprawie powszechnej taksacji nieruchomości (Dz. U. Nr 131, poz. 1092).
- Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 26 października 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym (Dz. U. Nr 219, poz. 1865).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji środków trwałych (KŚT) (Dz. U. Nr 242, poz. 1622).
- Dekret z dnia 30 czerwca 1951 r. o podatku gruntowym (Dz. U. z 1951 r. Nr 38, poz. 284).
- Dekret z dnia 24 września 1947 r. o katastrze gruntowym i budynkowym (Dz. U. z 1947 r. Nr 61, poz. 344).
- Dekret z dnia 2 lutego 1955 r. o ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 1955 r. Nr 6, poz. 32).
- Dekret z dnia 20 maja 1955 r. o podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. z 1963 r. Nr 16, poz. 87 ze zm.).
- Pismo Głównego Urzędu Geodezji i Kartografii, Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi oraz Ministerstwa Finansów z 25 lutego 2003 r. w sprawie zapewnienia aktualności operatów ewidencji gruntów i budynków oraz dostosowania ich do stanu prawnego wynikającego z rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454).

Wykaz aktów prawnych innych państw

Kodeks gruntowy Federacji Rosyjskiej z dnia 25 października 2001 r.

Kodeks Podatkowy Rosyjskiej Federacji z dnia 01 stycznia 2004 r.

Kodeks mieszkaniowy Federacji Rosyjskiej z dnia 29 grudnia 2004 r.

Province of Antwerp, *Begroting provincie Antwerpen: sociaal, vooruitziend en klaar voor verandering*, Press release, 8 listopada 2011.

Resolution No. 1303 (24 November 2004), *Official Gazette of the Republic of Moldova*, No. 65–66, art. 407, 29.04.2005.

Rozporządzenie Rady Ministrów Federacji Rosyjskiej nr 457 z dnia 1 czerwca 2009 r.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju Ekonomicznego Federacji Rosyjskiej nr 534 z dnia 18 grudnia 2009 r.

Rules on Valuation of Immovable Property for Taxation Purposes. Government Resolution No. 1303 (24 November 2004), *Official Gazette of the Republic of Moldova*, No. 65–66, art. 407, 29.04.2005.

Tax Code (No. 1163–XIII, 24 April 1997).

Uchwała Rządu, O działaniach na rzecz tworzenia katastru nieruchomości, Nr 1030 z dnia 12.10.1998, „Monitorul Oficial al Republicii Moldova”, nr 96.

Uchwała Rządu, W sprawie zatwierdzenia środków na wdrożenie nowego systemu. Ocena nieruchomości do opodatkowania, Nr 670 z dnia 06.09.2003 r., „Monitorul Oficial al Republicii Moldova”, nr 123–125.

Ukaz Prezydenta Federacji Rosyjskiej nr 1847 z dnia 25 grudnia 2008 r.

Ustawa Federacji Rosyjskiej 1738–1 z 11 października 1991 r.

Ustawa Federacji Rosyjskiej nr 2003–1 z 09 grudnia 1991 r.

Ustawa Republiki Mołdowy, *Na katastru nieruchomości*: nr 1543 z dnia 2/25/1998, „Monitorul Oficial al Republicii Moldova”, nr 44–46.

Ustawa z dnia 7 sierpnia 1973 r. o podatku gruntowym (*Grundsteuergesetz*) (BGBI I S. 965, ze zm).

Ustawa z dnia 1 lutego 1991 r. o zasadach oszacowania przedmiotów majątkowych dla celów podatkowych (*Bewertungsgesetz*) (BGBI I 1991 S. 230, ze zm.).

Władze Obwodu Saratowskiego, Uzupełnienie do Uchwały podjętej przez regionalny rząd saratowski z 24 stycznia 2003, nr 6P.

Zalecenie nr 56 Ministerstwa Służby Podatkowej Federacji Rosyjskiej z 21 lutego 2000 r.

Wykaz orzecznictwa

- Orzeczenie TK z dnia 21 stycznia 1992 r., sygn. akt U 4/91, OTK ZU 1992/1/9.
- Orzeczenie TK z dnia 28 grudnia 1995 r., sygn. akt K. 28/95, OTK ZU Nr 3/1995.
- Uchwała TK z dnia 15 maja 1996 r., sygn. akt W 2/96, legalis nr 10302.
- Wyrok TK z dnia 16 czerwca 1998 r., sygn. akt U 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 51.
- Wyrok TK z dnia 1 września 1998 r., sygn. akt U 1/98, OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65.
- Wyrok TK z dnia 9 lutego 1999 r., sygn. akt U 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4.
- Wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, OTK ZU, seria A, nr 2 z 2002 r., poz. 13, legalis nr 53821.
- Wyrok TK z dnia 8 marca 2009 r., sygn. akt K 37/06, OTK-A 2009/4/47.
- Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, OTK-A 2011/7/71.
- Wyrok NSA z dnia 20 marca 1996 r., sygn. akt SA/Wr 1546/95, LEX nr 61062.
- Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 1996 r., sygn. akt FPK 6/96, ONSA 1996, nr 3, poz. 106.
- Wyrok NSA z dnia 18 maja 1998 r., sygn. akt I SA/Ka 1716/96, legalis nr 1169933.
- Wyrok NSA z dnia 20 listopada 1998 r., sygn. akt II SA 914/98, LEX nr 41816.
- Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1998 r., sygn. akt II SA 725/97, LEX nr 41837.
- Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1998 r., sygn. akt I SA/Gd 1474/96, LEX nr 44097.
- Wyrok NSA z dnia 4 lutego 1999 r., sygn. akt II SA/Wr 1302/97, OwSS 2000/3/77.
- Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2003 r., sygn. akt I SA/Łd 249/2003, http://www.nettax.pl/serwis/nawosci/2004/040223_2.html.
- Wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2004 r., sygn. akt FSK 365/04, LEX nr 145640.
- Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. akt I OSK 473/05, LEX nr 194378.
- Wyrok NSA z dnia 13 lipca 2006 r., sygn. akt II FSK 1021/05, LEX nr 254907.
- Wyrok NSA z dnia 4 października 2006 r., sygn. akt I OSK 417/06, LEX nr 281387.

- Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2006 r., sygn. akt II FSK 724/06, LEX nr 286687.
- Postanowienie SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., sygn. akt I KZP 6/07, OSNKW 2007/5/37, Biuletyn SN nr 5, poz. 18, 2007.
- Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1645/06, legalis 110198.
- Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt II FSK 976/08, LEX nr 550122.
- Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2009 r., sygn. akt II FSK 1594/07, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1885/07, LEX nr 531916.
- Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1319/08, LEX nr 595749.
- Wyrok NSA z dnia 2 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 1553/08, LEX nr 595821.
- Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 marca 2011 r., sygn. akt II FPS 8/10, ONSAiW-SA 2011/3/47.
- Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2014/09, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2027/09, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 3 lipca 2012 r. sygn. akt II FSK 1003/12, LEX nr 1225218.
- Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 1953/12, LEX nr 1483542.
- Wyrok NSA z dnia 1 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1985/12, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Wyrok NSA z dnia 12 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1715/12, LEX nr 1493980.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2005 r., sygn. akt II SA/Wa 916/05.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 marca 2006 r., sygn. akt I SA/Gd 348/04, LEX nr 348665.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 czerwca 2006 r., sygn. akt I SA/WR 993/05, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 marca 2007 r., sygn. akt II Sa/Gd 297/06, LEX nr 334273.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 marca 2007 r., sygn. akt III Sa/Wa 136/07, LEX nr 325249.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2007 r., sygn. akt IV SA/Wa 689/07, LEX nr 351329.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 września 2008 r., sygn. akt I SA/Sz 209/08, LEX nr 554281.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 września 2008 r., sygn. akt I SA/Sz 217/08, LEX nr 494534.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2007 r., sygn. akt I Sa/Wr 819/07, Przegląd Orzecnictwa Podatkowego nr 1, poz. 14, 2008.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 stycznia 2009 r., sygn. akt I Sa/Gd 736/08, LEX nr 483130.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 maja 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1461/08, LEX nr 558636.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 496/09, CBOSA.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Ol 345/09, CBOSA.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 września 2010, sygn. akt I SA/Kr 845/10, legalis nr 378389.

Wyrok WSA w Krakowie dnia 16 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 1430/10, LEX nr 737355.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Gl 942/11, LEX nr 1094584.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 239/13, CBOSA.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 793/13, LEX nr 1403017.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. akt III SA/ Kr 910/13, legalis nr 964946.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 września 2014 r., sygn. akt I SA/Łd 795/14, LEX nr 1518820.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 maja 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 485/15, legalis nr 1259590.

Postanowienie Naczelnika I Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 8 czerwca 2006 r., 1471/DPD1/423/44/06/Mk/1.

Postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Olkuszu z 7 grudnia 2006 r., PDP/423-02/06.

Bundesverfassungsgericht, Beschluss von 6. Dezember 1983 (BvR 1275/79), Zweiwohnungssteuer // Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Tübingen 1984.

Wykaz pozostałych źródeł

- Conseil Supérieur des Finances, Section Fiscalité, *Avis sur les déductions à l'impôt des personnes physiques*, Ministère des Finances, Bruxelles 2002.
- Dane statystyczne urzędu statystycznego podlegającego rządowi Republiki Litewskiej <http://www.stat.gov.lt> [data dostępu 15.10.2015 r.].
- Federalna Służba ds. Gruntów, Metodyczne rekomendacje Federalnej Służby ds. Katastru Gruntów Federacji Rosyjskiej opracowane przez Rosyjskie Ministerstwo Nieruchomości, zgodnie z uchwałą numer 519 dotyczącą Zatwierdzenia Norm Wyceny przez Rząd Federacji Rosyjskiej Lipiec 6, 2001.
- Federalna Służba ds. Katastru Gruntów, Państwowa wycena katastralna gruntów osadniczych Federacji Rosyjskiej, 2003.
- Official Gazette of the Republic of Moldova*, No. 62, art. 522, 18.09.1997. Republished in *Official Gazette of the Republic of Moldova*, special ed., 08.02.2007, art. 4.
- Official Gazette*, 2005, No. 76–2741.
- Powszechne Krajowe Zasady Wyceny (PKZW), Nota Interpretacyjna nr 1, *Zastosowanie podejścia porównawczego w wycenie nieruchomości*, www.pfsrm.pl [dostęp 15.12.2015 r.].
- Rossiyskaya Gazeta, *The cadastre badly hit the population*, 2006, September 5, wyd. 4162.
- Standardy Zawodowe rzeczoznawców majątkowych – Standard III.7 (Wycena nieruchomości przy zastosowaniu podejścia porównawczego).
- Stawki VILIBoR (zob. oficjalna strona internetowa Banku Litewskiego <http://www.lb.lt> [data pobrania 15.10.2015 r.].
- Tabela 4 zawarta w: *Finanse oświaty publicznej, Coroczne badania finansów instytucji rządowych na szczeblu lokalnym*, 2004.
- Tax Survey, 2011.

Praca jest poświęcona koncepcji podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych krajów. Poruszana w pracy problematyka nie jest nowa, a samo zagadnienie koncepcji podatku katastralnego i jego ewentualnego wprowadzenia w Polsce jest aktualne od wielu lat. Przedstawiciele doktryny różnie wypowiadają się na ten temat. Jedni, akcentując potrzebę jego wprowadzenia, choćby z uwagi na potrzebę zwiększenia dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego, czy też uczynienia zadość wymogom zasady sprawiedliwości podatkowej, inni zaś poddają w wątpliwość potrzebę, a nawet możliwość jego wprowadzenia, akcentując ryzyko ewentualnego zaburzenia rynku nieruchomości, jakie może się pojawić wraz z wprowadzeniem całkowicie nowych reguł opodatkowania, czy też konieczność poniesienia znacznych nakładów finansowych na wprowadzenie i utrzymanie systemu katastralnego. [...]

Fakt, iż do tej pory nie wprowadzono w Polsce podatku katastralnego nie może mieć wpływu na przyjęcie, że sama koncepcja i jej ocena nie jest dla polskiej doktryny prawa podatkowego ważna. Koncepcja podatku katastralnego jest warta poświęcenia uwagi po pierwsze dlatego, że została przyjęta do porządków normatywnych wielu państw, po drugie zaś dlatego, że jest koncepcją całkowicie odmienną, opierającą się na innych założeniach niż koncepcja opodatkowania nieruchomości obowiązująca obecnie w Polsce. W konsekwencji praca na temat koncepcji podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych krajów może zostać uznana za istotny głos w dyskusji w ramach trwającej nieprzerwanie reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce.

Ze Wstępu

ISBN 978-83-65431-32-5 (druk)
ISBN 978-83-65431-33-2 (online)