

Anna Dewerenda

e-mail: dewerenda.ania@gmail.com

ORCID: 0000-0003-4227-984X

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Polityka podatkowa gmin w zakresie podatku od nieruchomości

DOI: 10.15611/2023.99.2.02

JEL Classification: H2, H7

Streszczenie: Podatki lokalne stanowią daniny publiczne zasilające budżet gmin. Wśród nich wyróżnia się podatek od nieruchomości. Gminy są uprawnione do kształtowania dochodów z tego źródła, m.in. poprzez obniżanie maksymalnych stawek podatkowych. Cel badań stanowiło przedstawienie podatku od nieruchomości jako podatku lokalnego z uwzględnieniem zróżnicowania polityki podatkowej stosowanej przez władze gminy w tym zakresie. Przedmiotem badań były gminy w Polsce w latach 2010-2021, zaś przedmiotem badań został podatek od nieruchomości. Wśród zastosowanych metod badawczych znalazła się analiza danych wtórnych ujętych w bazie SMUP Ministerstwa Finansów. Wyniki badań pokazały, że gminne polityki podatkowe są wyraźnie zróżnicowane. Gminy najczęściej udzielały obniżonych stawek podatkowych w wysokości 5-20%. Wyższe stawki podatku od nieruchomości stosują miasta na prawach powiatu i gminy miejskie. Zmiana polityki gmin nastąpiła w roku 2016, kiedy to wprowadziły one obniżenie maksymalnych stawek podatkowych.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, polityka podatkowa gminy, nieruchomości, samorząd terytorialny

1. Wstęp

Tematyka podatków stanowi przedmiot zainteresowania nie tylko podmiotów zobligowanych do ich uiszczenia, ale także tych, które je nakładają. Obowiązkowe świadczenie pieniężne, jakim jest zobowiązanie podatkowe, stanowi podstawę wpływów budżetowych i to między innymi od jego wysokości zależy jakość funkcjonowania aparatu urzędniczego oraz poziom bezpieczeństwa gwarantowanego przez państwo. Podatki lokalne stanowią te daniny publiczne, które zasilają budżet jednostek samorządu terytorialnego i wobec których podstawowe jednostki terytorialne posiadają władztwo podatkowe. Władztwo podatkowe gmin nie dotyczy wszystkich podatków lokalnych. Organy władzy są uprawnione do kształtowania dochodów z tego źródła, a tym samym do oddziaływania przy jego pomocy na rozwój gospodarczy regionu. Możliwość obniżania wysokości maksymalnych stawek podatkowych, jak również kształtowanie wysokości należności podatkowych w zakresie stosowania ulg i zwolnień oraz kształtowania warunków płatności dotyczy tylko podatków: rolnego, leśnego, od nieruchomości oraz od środków transportowych.

Wśród podatków zasilających budżet gminy szczególne znacznie przypisuje się daninom publicznym z zakresu podatku od nieruchomości. Władztwo podatkowe

gmin w tym zakresie daje organom władzy lokalnej możliwość aktywnego oddziaływania na wysokość wpływów budżetowych w granicach określonych przez prawo. Rozpoznanie wybranych strategii podatkowych jednostek samorządu terytorialnego nie tylko stanowi ciekawe zagadnienie teoretyczne, ale także umożliwia wybór najlepszych rozwiązań w praktyce funkcjonowania gmin.

Celem badań było przedstawienie podatku od nieruchomości z uwzględnieniem zróżnicowania polityki podatkowej gmin w poszczególnych jej typach (miastach na prawach powiatu, miejskich, wiejskich, miejsko-wiejskich), w zakresie kształtowania jego wysokości. Podmiotem badań zostały gminy w Polsce, które w latach 2010-2021 korzystały z ustawowych możliwości obniżania stawek podatkowych. Zastosowane metody badawcze obejmują analizę danych wtórnych, dotyczących obniżania maksymalnych stawek podatkowych w podatku od nieruchomości oraz typów instrumentów podatkowych wykorzystywanych przez organy władzy lokalnej w zakresie tego podatku. W badaniu wykorzystano dane pochodzące z Systemu Monitorowania Usług Publicznych (SMUP), poprzez który Ministerstwo Finansów udostępnia dane finansowe dotyczące jednostek samorządu terytorialnego.

2. Podatek od nieruchomości

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości uregulowane jest w Ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Gmina – podmiot czynny podatku od nieruchomości – stanowi podstawową jednostkę samorządu terytorialnego, która posługuje się środkami administracyjnymi w celu pobierania należności do budżetu z tytułu tego podatku. Podmiotami biernymi zaś (podatnikami) są osoby prawne, fizyczne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące:

- właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- użytkownikami wieczystymi gruntów,
- posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego pod pewnymi warunkami (Ustawa z dnia 12 stycznia 1991...).

Ustawodawca na pierwszym miejscu wskazuje właściciela nieruchomości lub obiektów budowlanych jako podatnika podatku od nieruchomości. Podkreśla jednak, iż w sytuacji, w której przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy spoczywa na posiadaczu samoistnym. Definicja pojęcia posiadacza samoistnego nie jest regulowana przez prawo podatkowe, lecz przez prawo cywilne. Aby dana osoba została określona mianem posiadacza samoistnego, konieczne jest posiadanie rzeczy lub władanie rzeczą, nie zaś tytuł prawny do rzeczy, który przysługuje właścicielowi (Etel i in., 2020, s. 353). Zatem w sytuacji, w której znany jest właściciel przedmiotu opodatkowania, obowiązek podatkowy ciąży na podmiocie, w którego posiadaniu samoistnym nieruchomości się znajdują. Jednakże, jak wskazuje Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2013 r., posiadacz

samoistny jako podatnik podatku od nieruchomości jest zobligowany do zapłaty podatku wówczas, gdy jest ujawniony w ewidencji gruntów i budynków. Od tego momentu bowiem na posiadaczu samoistnym ciąży obowiązek podatkowy. Zaś w sytuacji, w której w ewidencji gruntów i budynków wpisany jest właściciel nieruchomości, to na właścicielu ciąży obowiązek podatkowy (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. akt II FSK 1749/11). Z kolei pojęcie użytkownika wieczystego jest rozumiane jako oddanie w użytkowanie gruntu, który stanowi własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Użytkownikami wieczystymi mogą być osoby fizyczne bądź osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

Z praktycznego punktu widzenia podatnik podatku od nieruchomości jest określany przez organ podatkowy na podstawie złożonych przez niego deklaracji. Do ich składania zobowiązane są osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Osoby fizyczne zobligowane są do udzielenia informacji o nieruchomościach. Jeśli organ podatkowy nie otrzymał wspomnianych dokumentów, przeprowadza postępowanie wyjaśniające i wymierza zobowiązanie podatkowe na podstawie posiadanych i uzyskanych w wyniku przeprowadzonego postępowania informacji (Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, 2023).

Podatek od nieruchomości jest klasyfikowany do grupy tzw. podatków majątkowych – opodatkowaniu podlega bowiem samo posiadanie majątku (nieruchomości) przez podatnika. W myśl art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości i obiekty budowlane:

- grunty,
- budynki lub ich części,
- budowle lub ich części, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (Ustawa z dnia 12 stycznia 1991...).

Ustawodawca dodaje również, iż opodatkowaniu nie polegają użytki rolne oraz lasy, z wyłączeniem tych, które są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej (Ustawa z dnia 12 stycznia 1991...).

W przywoływanej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych definicja nieruchomości nie została sformułowana, choć ma ona długą historię (Dewerenda, 2022). Aktualnie wykorzystywana definicja nieruchomości to ta, określona w art. 46 Kodeksu cywilnego (k.c.), zgodnie z którą wyróżnia się trzy rodzaje nieruchomości: grunty stanowiące część powierzchni ziemskiej, budynki trwale połączone z gruntem oraz części tych budynków z mocy szczególnych przepisów (Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964...). Jednakże należy zauważyć, że przedmiot podatku od nieruchomości dodatkowo obejmuje także obiekty budowlane, które nie muszą być nieruchomościami w rozumieniu art. 46 k.c. (Etel i in., 2020). Przy definiowaniu obiektu budowlanego ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła do prawa budowlanego. Zgodnie z art. 3 prawa budowlanego przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możli-

wość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (Ustawa z dnia 7 lipca 1994...). Jednakże opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wszystkie obiekty w rozumieniu prawa budowlanego z wyjątkiem tzw. obiektów małej architektury.

W Polsce posiadanie gruntów może wiązać się z opodatkowaniem jednym z trzech podatków: rolnym, leśnym lub od nieruchomości. Te obciążenia finansowe mają charakter rozłączny, co oznacza, że grunt może zostać opodatkowany tylko jednym podatkiem. Na potrzeby opodatkowania zasady klasyfikacji gruntów opierają się na urzędowym rejestrze, jakim jest ewidencja gruntów i budynków. Informacje zawarte w tym rejestrze stanowią podstawę wymiaru zobowiązania podatkowego, a organ podatkowy jest związany tymi informacjami i nie ma możliwości ich korygowania w postępowaniu podatkowym (Ustawa z 17 czerwca 1989...). W zakresie gruntów ustawodawca wyróżnia kilka rodzajów zwolnień. Podatek od nieruchomości nie jest pobierany w przypadku m.in.: gruntów leżących pod wodami płynącymi i kanałami żeglownymi, pasów drogowych i dróg oraz obszarów uznawanych jako użytki rolne lub lasy. Lasy i użytki rolne stanowią przedmiot podatku rolnego i podatku leśnego. Wyjątkiem są lasy i użytki rolne, w których jest prowadzona działalność gospodarcza – wówczas stanowią one przedmiot podatku od nieruchomości. Ponadto ze zobowiązania podatkowego zwolnione są m.in. użytki ekologiczne, nie-użytki oraz działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych (Ustawa z dnia 12 stycznia 1991...).

W przeciwieństwie do gruntów budynki, jak również budowle mogą podlegać wyłącznie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Obiekt budowlany jest traktowany i jednocześnie opodatkowany jako budynek wtedy, gdy charakteryzuje go cechy wynikające z ustawowej definicji budynku, zgodnie z którą jest to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego – trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni z wykorzystaniem przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (Ustawa z dnia 12 stycznia 1991...). Zatem, jeżeli obiekt budowlany posiada wymienione elementy, jest wówczas budynkiem w rozumieniu ustawy i podatnik ma obowiązek zapłacić podatek od nieruchomości. Podatek od budynku to podatek od wszystkich znajdujących się w nim pomieszczeń. Obok budynków przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być także części budynków. Za część budynku – w myśl przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – uznaje się m.in. lokale. Lokal rozumiany jest jako część obiektu budowlanego, a dokładniej – część budynku mieszkalnego. Zatem w przypadku wynajęcia takiego lokalu stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (jst) przez osobę prawną przedmiotem opodatkowania jest tylko część budynku w postaci lokalu niestanowiącego odrębnej nieruchomości. Na wskazanym podmiocie ciąży zobowiązanie podatkowe – nie od całego budynku, tylko od jego wynajętej części, czyli lokalu. Pozostała część budynku stanowi przedmiot opodatkowania i ciąży na właścicielu budynku (Etel i in., 2020, s. 297). W zależności od przedmiotu opodatkowania różna jest podstawa opodatkowania w podatku od nie-

ruchomości. Dla gruntów jest to powierzchnia. W przypadku budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa. Z kolei gdy przedmiotem opodatkowania są budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, wówczas podstawę opodatkowania stanowi wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu aktualizującego (Ustawa z dnia 12 stycznia 1991...).

Przy ustalaniu powierzchni gruntów na potrzeby podatku od nieruchomości brane są pod uwagę dane wynikające z ewidencji gruntów prowadzonej dla konkretnej miejscowości. Zasady prowadzenia tej ewidencji zostały określone w rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa..., 2001). Przy określaniu danych dotyczących gruntu dokument ten jest obligatoryjny i nie może być pominięty. Podatnik będący osobą fizyczną jest zobowiązany do wykazania tej powierzchni w informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych (IN-1) (*Podatek od nieruchomości*, 2023).

Praktyka pokazuje, że nie ma większych problemów dotyczących ustalenia podstawy opodatkowania dla gruntów. Jednakże największe trudności występują w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania w odniesieniu do budynków i budowli, w przypadku których podstawą jest powierzchnia użytkowa (Pahl, 2009, s. 248). Ustawodawca wyraźnie wskazuje, iż powierzchnią użytkową jest powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, do których zalicza się także: garaże podziemne, sutereny, piwnice oraz poddasza użytkowe, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych i szybów dźwigowych. Należy także zauważyć, że powierzchnię pomieszczeń bądź 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%. W sytuacji gdy wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się (Ustawa z dnia 12 stycznia 1991...). Powierzchnia użytkowa budynku wykazywana w przedstawianych informacjach przez osoby fizyczne i deklaracjach przez osoby prawne w przypadku nowych budynków opiera się często na danych zawartych w dokumentacji budowlanej budynku. Zdarza się także, że podatnicy podają podstawę opodatkowania budynków według danych wynikających z aktów notarialnych. Równie często podatnicy samodzielnie dokonują pomiarów budynku, a uzyskane dane wykazują w składanym dokumencie do organu podatkowego. W rzeczywistości organy te nie są w stanie zweryfikować wszystkich danych w składanych informacjach (deklaracjach). W sytuacji gdy organ podatkowy decyduje się na zakwestionowanie danych przedstawionych przez podatnika, zaczyna to niejako konflikt między lokalnym organem podatkowym a zobowiązanym do płatności podatkowych (Pahl, 2009, s. 249).

Podstawa opodatkowania budynków i budowli jest odmienna. W przypadku budowli za podstawę opodatkowania uważa się wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, określona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, będąca podstawą obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym został dokonany ostatni odpis amortyzacyjny (Ustawa

z dnia 12 stycznia 1991...). Warto podkreślić, że wartość budowli będącej podstawą opodatkowania winna wynikać głównie z ewidencji środków trwałych.

Analiza przepisów prawnych określających podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości pokazuje, że nie w każdej sytuacji da się bezproblemowo ustalić powierzchnię użytkową budynków oraz budowli. Ustalanie podstawy opodatkowania przedmiotu opodatkowania to proces wieloetapowy. Punktem wyjścia jest prawidłowe zdefiniowanie przedmiotu, a następnie ustalenie elementów składających się na dany obiekt. W następnej części zostanie przedstawione zagadnienie polityki podatkowej gmin w zakresie podatku od nieruchomości.

3. Zróżnicowanie polityki podatkowej gmin w zakresie podatku od nieruchomości

Gminy, będące jednostkami samorządu terytorialnego, definiowane są jako prawnie i porządkowo wyróżnione w strukturze organizacyjnej państwa, powstałe na mocy przepisów prawa, związki lokalnego społeczeństwa, powołane do samodzielnego wykonywania administracji państwowej (Ochendowski, 2002, s. 312). Podatki lokalne stanowią te daniny publiczne, które zasilają budżet gminnych jednostek samorządowych oraz wobec których podstawowe jednostki terytorialne posiadają władztwo podatkowe.

W temacie przyznania jednostkom samorządu terytorialnego władztwa podatkowego istotną rolę odgrywają zapisy Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, zgodnie z którymi chociażby część lokalnych zasobów finansowych powinna mieć źródło w opłatach i podatkach lokalnych, których wysokość społeczności lokalne mają prawo ustanawiać w zakresie określonym przez przepisy prawa. W polskim systemie prawnym fakt ten potwierdza również art. 168 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego są uprawnione do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie zdefiniowanym w ustawie (Kornberger-Sokołowska, 2016, s. 190). W przypadku podatku od nieruchomości władztwo podatkowe gmin opiera się na:

- możliwości ustalania stawek podatku w granicach określonych przez prawo,
- zdolności różnicowania stawek daniny dla różnych przedmiotów opodatkowania,
- możliwości wprowadzania dodatkowych zwolnień podatkowych w stosunku do wprowadzonych przez ustawodawcę (Kornberger-Sokołowska, 2016, s. 193).

Wysokość stawek podatkowych, jakie mogą być stosowane na obszarze danej gminy, określa organ stanowiący, czyli rada gminy. Wydając uchwałę dotyczącą wysokości maksymalnych stawek podatkowych dla poszczególnych grup przedmiotów opodatkowania, uwzględnia się przede wszystkim: lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, typ nieruchomości oraz przeznaczenie (Laskowska, 2015, s. 134). Minister finansów każdego roku wydaje właściwe rozporządzenie w sprawie wysokości górnych granic stawek kwotowych, wyróżniając wśród nich trzy kryteria w odniesieniu do gruntów oraz pięć kryteriów w odniesieniu do budynków. Zasadą jest,

iż stawki podatkowe ulegają zmianie w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku w stosunku do odpowiadającego okresu roku poprzedniego. Tabela 1 przedstawia informacje dotyczące maksymalnych stawek podatku od nieruchomości obowiązujących w latach 2022-2023.

Tabela 1. Maksymalne stawki podatkowe w podatku od nieruchomości w latach 2022 i 2023

Rodzaj nieruchomości	2022	2023	Wzrost
Grunty związane z prowadzeniem działalności	1,03 zł od 1 m ² powierzchni	1,16 zł od 1 m ² powierzchni	0,13 zł
Grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych	5,17 od 1 ha powierzchni	5,79 od 1 ha powierzchni	0,62 zł
Grunty pozostałe	0,54 zł od 1 m ² powierzchni	0,61 zł od 1 m ² powierzchni	0,07 zł
Mieszkalne budynki lub ich części	0,89 zł od 1 m ² powierzchni użytkowej	1,00 zł od 1 m ² powierzchni użytkowej	0,11 zł
Budynki lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej	25,74 zł od 1 m ² powierzchni użytkowej	28,78 zł od 1 m ² powierzchni użytkowej	3,04 zł
Budynki lub ich części zajęte na działalność gospodarczą w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym	12,04 zł od 1 m ² powierzchni użytkowej	13,47 zł od 1 m ² powierzchni użytkowej	1,43 zł
Budynki lub ich części związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych	5,25 zł od 1 m ² powierzchni użytkowej	5,87 zł od 1 m ² powierzchni użytkowej	0,62 zł
Budynki lub ich części pozostałe	8,68 zł od 1 m ² powierzchni użytkowej	9,71 zł od 1 m ² powierzchni użytkowej	1,03 zł

Źródło: (Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2022...; Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 22 lipca 2021...).

Obowiązujące w roku 2023 kwoty zaprezentowane w tabeli 1 są wyraźnie większe od stawek obowiązujących w roku poprzednim. Przy ogłaszaniu informacji na rok 2023 wzrost ten został uzasadniony inflacją. Stawki maksymalne podatków i opłat lokalnych ogółem wzrosły o około 11,8% w porównaniu z rokiem poprzednim, co powinno mieć wpływ również na dochody z tytułu podatku od nieruchomości do budżetów gmin (*Stawki maksymalnych...*, 2022).

Ustawodawca przewidział także możliwość różnicowania przez rady gminy wysokości stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania. Organ stanowiący gminy może wprowadzić inne niż wymienione w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienia przedmiotowe. Przykładem zwolnienia przedmiotowego na poziomie gminy jest zwolnienie dla jednostek prowadzących określony

rodzaj działalności gospodarczej. Z tego zwolnienia w podatku od nieruchomości może zatem skorzystać każdy, kto podejmie się prowadzenia tego typu działalności. Innym rodzajem uprawnienia gmin w zakresie podatku od nieruchomości jest pobór należności podatkowych, który przejawia się m.in. w weryfikacji, odpowiedniej kontroli i egzekucji podatku oraz rejestracji poszczególnych podmiotów będących podatnikami.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, należy stwierdzić, iż mimo pewnych ograniczeń ze strony ustawodawcy polityka podatkowa gmin ma znaczenie i bezpośredni wpływ na stan finansów samorządowych. Gminy uwzględniają różne strategie rozwoju przedsiębiorczości lokalnej w planowaniu swojej polityki dochodowej, co przyczynia się do poziomu ich dochodów budżetowych. W kolejnej części artykułu zostanie zaprezentowana analiza polityki podatkowej gmin w zakresie podatku od nieruchomości.

4. Analiza polityki podatkowej gmin

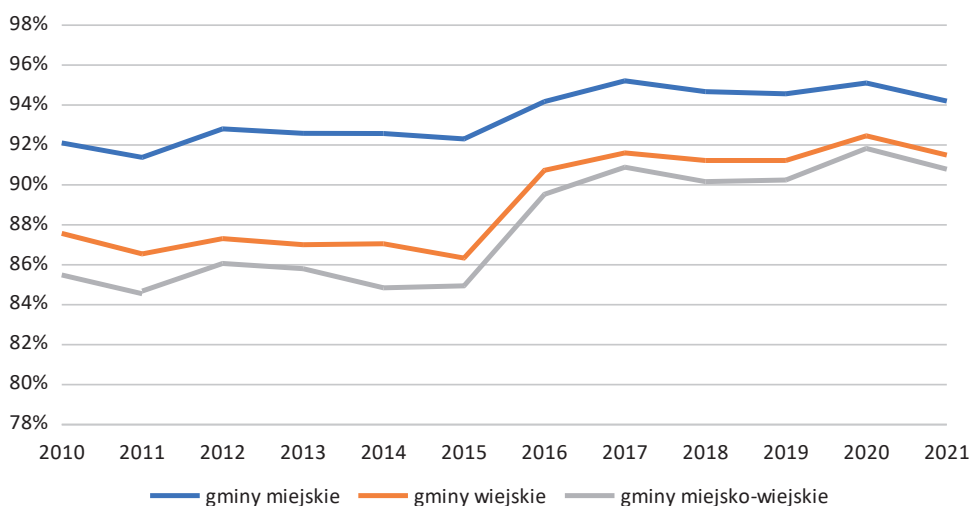
Na początku analizy polityki podatkowej gmin należy zwrócić uwagę, jak często władze lokalne decydują się na rezygnację z części należnych im dochodów podatkowych. Najczęściej wykorzystywanymi instrumentami polityki podatkowej są obniżki stawek podatkowych mające charakter ogólny, stosowane wobec wszystkich podatników. Szczegółowe dane na ich temat zostały zawarte w tabeli 2.

Tabela 2. Mediana stawek podatku od nieruchomości jako odsetek możliwych do uzyskania dochodów w zależności od rodzaju gminy (w %)

Rok	Gminy ogółem	Miasta na prawach powiatu	Gminy miejskie	Gminy wiejskie	Gminy miejsko-wiejskie
2010	87,70	94,31	92,10	87,57	85,49
2011	86,61	93,48	91,38	86,55	84,55
2012	87,71	95,15	92,81	87,31	85,93
2013	87,41	95,03	92,58	87,01	85,67
2014	87,29	94,94	92,57	87,05	84,71
2015	86,77	94,91	92,30	86,34	84,81
2016	90,82	96,61	94,17	90,73	89,40
2017	91,69	97,30	95,21	91,60	90,75
2018	91,40	96,61	94,67	91,22	90,03
2019	91,30	96,54	94,56	91,22	90,11
2020	92,59	97,91	95,10	92,46	91,69
2021	91,74	97,33	94,20	91,49	90,65
Średnia	89,42	95,84	93,47	89,21	87,82

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z Systemu Monitorowania Usług Publicznych (SMUP) i analiz zaawansowanych dotyczących podatku od nieruchomości.

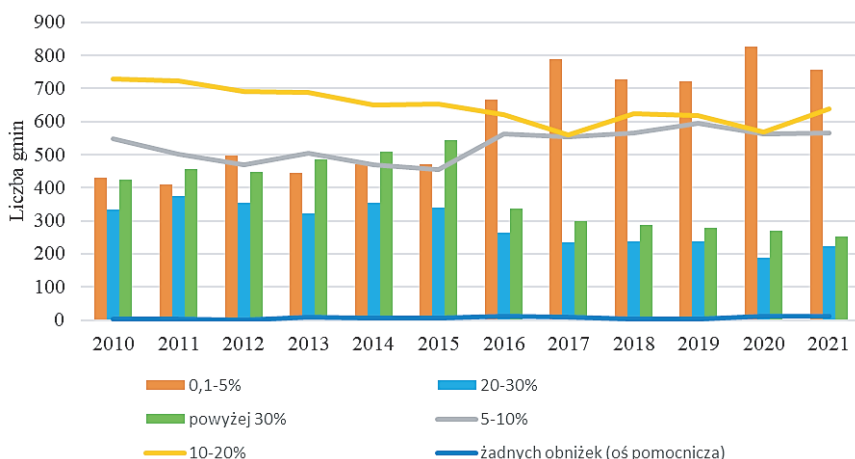
Z danych przedstawionych w tabeli 2 wynika, iż przeciętnie gmina w Polsce pobiera z podatku od nieruchomości blisko 90% tego, co mogłaby uzyskać, gdyby nie stosowała żadnych obniżek. Można zauważyć, że polityki podatkowe gminnych jednostek samorządowych są wyraźnie zróżnicowane. Z reguły wyższe stawki podatku od nieruchomości stosują miasta na prawach powiatu i gminy miejskie, które niechętnie obniżają ustawowo dopuszczone stawki podatkowe. Z kolei najbardziej hojne są gminy wiejskie, stosujące najwyższe obniżki stawek w podatku od nieruchomości. Wykres na rysunku 1 prezentuje mediany stawek podatku od nieruchomości jako odsetek możliwych do uzyskania dochodów z wyszczególnieniem gmin miejskich, wiejskich i miejsko-miejskich.



Rysunek 1. Mediana stawek podatku od nieruchomości jako odsetek możliwych do uzyskania dochodów dla wybranych typów gmin

Źródło: opracowanie własne na podstawie Systemu Monitorowania Usług Publicznych (SMUP) i analiz zaawansowanych dotyczących podatku od nieruchomości.

W przypadku gmin miejskich, wiejskich i gmin miejsko-wiejskich można zauważyć podobną tendencję w podejmowaniu decyzji dotyczących zastosowania stawek podatkowych. Zmiany w polityce gmin są wyraźnie widoczne od 2016 roku, kiedy to gminy zdecydowały się na niższe obniżenie maksymalnych stawek podatkowych. Najbardziej widoczne zmiany zaszły w gminach miejsko-wiejskich, w których to obniżenie stawek maksymalnych zmniejszyło się o blisko pięć punktów procentowych w stosunku do roku poprzedniego. Od tego okresu polityka podatkowa jednostek samorządowych w zakresie podatku od nieruchomości uległa przekształceniu. Wykres na rysunku 2 przedstawia średnią liczbę gmin stosujących obniżki stawek podatkowych w podatku od nieruchomości z uwzględnieniem przedziałów procentowych obniżek.



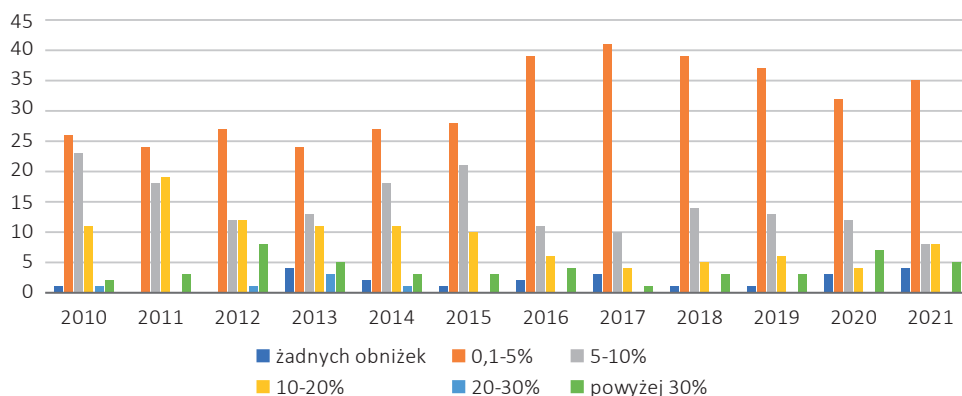
Rysunek 2. Gminy stosujące obniżki stawek podatku od nieruchomości w latach 2010-2021

Źródło: opracowanie własne na podstawie Systemu Monitorowania Usług Publicznych (SMUP) i analiz zaawansowanych dotyczących podatku od nieruchomości.

Jak wynika z danych zaprezentowanych na rysunku 2, liczba gmin stosujących obniżki stawek podatku od nieruchomości była różna dla poszczególnych okresów. Gminy najczęściej udzielały obniżek stawek podatkowych w wysokości 5-20% i są to najbardziej stabilne wartości procentowe obniżek w analizowanym okresie. W 2016 roku wyraźnie wzrosła liczba gmin wykorzystujących obniżki podatkowe w wysokości 0,1-5%, a zmalała liczba jednostek samorządowych udzielających wysokich obniżek w granicach powyżej 20%. Wyniki te pokazują, iż polityka podatkowa gmin od 2016 roku wyraźnie zmieniła kierunek i stała się polityką bardziej restrykcyjną, skierowaną na zapewnienie wpływów podatkowych do budżetu samorządowego. Następne rysunki (3-6) prezentują liczbę jednostek samorządowych w zależności od typu gminy, stosujących obniżki podatku od nieruchomości w podanych przedziałach.

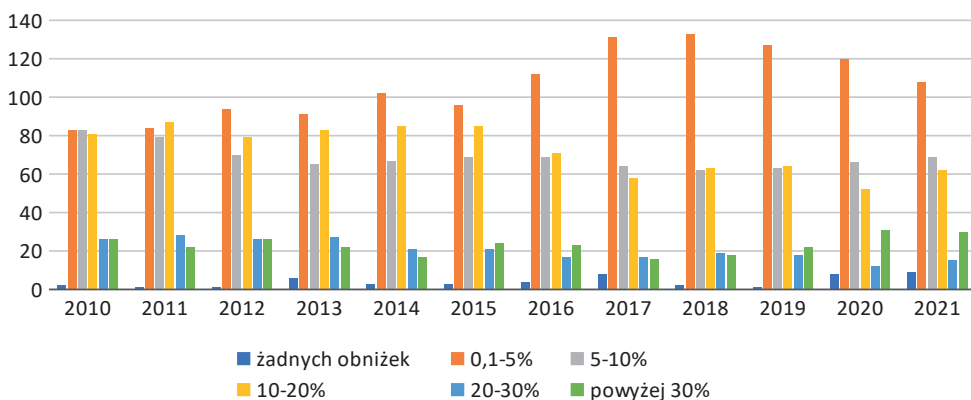
W przypadku miast na prawach powiatu na uwagę zasługują lata od 2015 roku, kiedy to w ogóle nie występowały gminy udzielające obniżek stawek podatkowych na poziomie 20-30%, a w całym analizowanym okresie ich liczba była znikoma. Podobne zjawisko wystąpiło wśród gmin stosujących obniżki stawek podatkowych na poziomie powyżej 30%. W gronie miast na prawach powiatu wyraźnie przeważają obniżki stawek podatku od nieruchomości w przedziale 0,1-5%.

W gminach miejskich, podobnie jak w przypadku miast na prawach powiatu, przeważają obniżki w przedziale 0,1-20%. Tendencje są wyraźnie zróżnicowane, obniżki stawek ulegają zmianie z okresu na okres. Analizując wykresy na rysunkach 3 i 4, można zauważyć, że polityka podatkowa w zakresie obniżania ustawowych stawek podatkowych w podatku od nieruchomości jest podobna w miastach na prawach powiatu i w gminach miejskich. Inaczej sytuacja wygląda w gminach wiejskich i miejsko-wiejskich. Szczegółowe dane zawarte zostały na kolejnych wykresach.



Rysunek 3. Liczba miast na prawach powiatu w latach 2010-2021 stosujących obniżki stawek podatku od nieruchomości

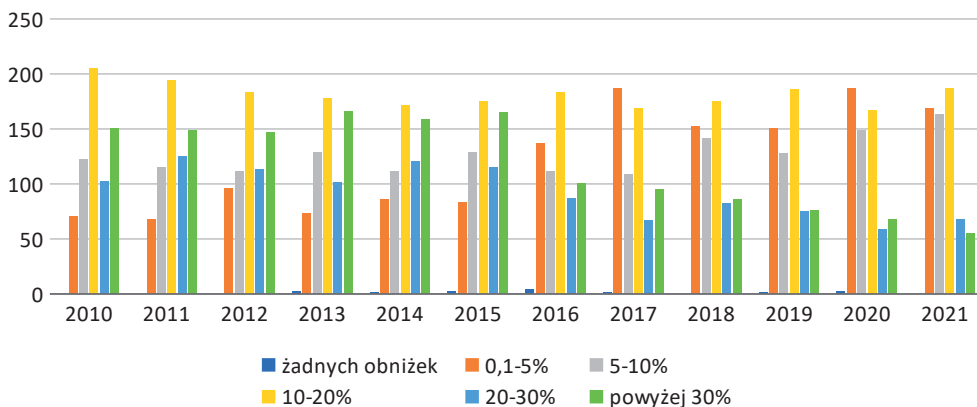
Źródło: opracowanie własne na podstawie Systemu Monitorowania Usług Publicznych (SMUP) i analizy zaawansowanych dotyczących podatku od nieruchomości.



Rysunek 4. Liczba gmin miejskich w latach 2010-2021 stosujących obniżki stawek podatku od nieruchomości

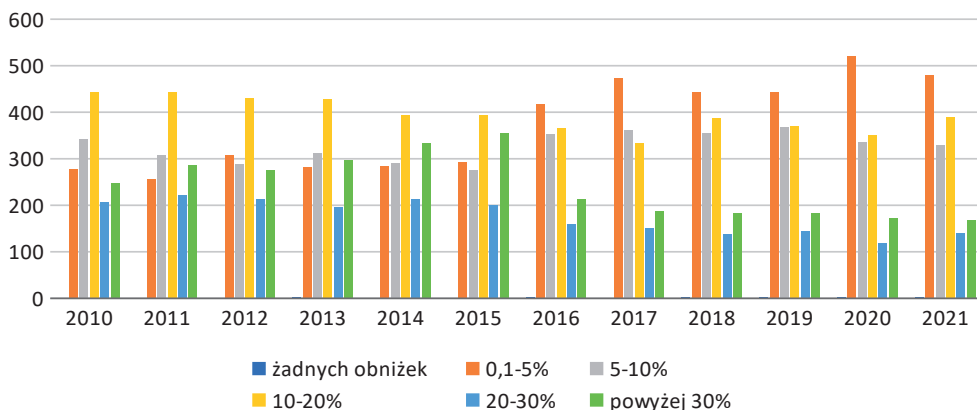
Źródło: opracowanie własne na podstawie Systemu Monitorowania Usług Publicznych (SMUP) i analizy zaawansowanych dotyczących podatku od nieruchomości.

W przypadku gmin miejsko-wiejskich właściwie każda z jednostek samorządowych udziela zniżek w stawkach podatku od nieruchomości. Występują jedynie pojedyncze jednostki, które w latach 2010-2021 stosowały stawki maksymalne. Gminy miejsko-wiejskie w największym stopniu udzielały obniżek mieszczących się w przedziale 10-20%. W ostatnich sześciu analizowanych latach zmalały obniżki w wysokości ponad 30%, a wzrosła liczba gmin stosujących symboliczne obniżki (w przedziale 0,1-5%).



Rysunek 5. Liczba gmin miejsko-wiejskich w latach 2010-2021 stosujących obniżki stawek podatku od nieruchomości

Źródło: opracowanie własne na podstawie Systemu Monitorowania Usług Publicznych (SMUP) i analizy zaawansowanych dotyczących podatku od nieruchomości.



Rysunek 6. Liczba gmin wiejskich w latach 2010-2021 stosujących obniżki stawek podatku od nieruchomości

Źródło: opracowanie własne na podstawie Systemu Monitorowania Usług Publicznych (SMUP) i analizy zaawansowanych dotyczących podatku od nieruchomości.

Podobnie jak w przypadku gmin miejsko-wiejskich, tak i gminy wiejskie również w zdecydowanej większości udzielały jakichkolwiek obniżek stawek podatkowych w podatku od nieruchomości. W całym analizowanym okresie wysoki udział mają zastosowanie obniżki w granicach 10-20%. Biorąc pod uwagę wszystkie rodzaje gmin, to właśnie gminy wiejskie udzielają najwyższych obniżek maksymalnych stawek podatkowych, choć od 2016 roku zauważalny jest ich spadek w granicach powyżej 20%.

Władztwo podatkowe gmin przejawia się także w wykorzystywaniu instrumentów skierowanych do konkretnych podatników lub ich grup o charakterze bardziej indywidualnym aniżeli ogólnym, jak w przypadku obniżania maksymalnych stawek podatkowych. Gminne jednostki samorządowe mogą wykorzystywać instrumenty, takie jak: ulgi, umorzenia, zwolnienia i odroczenia spłaty podatków zwrócone ku osobom fizycznym i osobom prawnym.

5. Zakończenie

W myśl art. 168 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej jednostki samorządowe mają możliwość ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie wyznaczonym w ustawach (Konstytucja Rzeczypospolitej..., 1997). Najszerszym zakresem samodzielności finansowej charakteryzują się podstawowe jednostki samorządowe, czyli gminy. Mogą one formować i prowadzić własną, odrębną politykę podatkową, rozumianą jako zamierzone działanie podejmowane przez organy lokalne dążące do osiągnięcia założonych wcześniej celów z wykorzystaniem odpowiednich instrumentów podatkowych. Kluczowe znaczenie w polityce podatkowej gmin ma podatek od nieruchomości, będący lokalną daniną publiczną, z której wpływy w całości trafiają do budżetu samorządowego. W zakresie podatku od nieruchomości władztwo podatkowe gmin opiera się przede wszystkim na możliwości obniżania maksymalnych stawek podatku określonych przez Ministerstwo Finansów, zdolności różnicowania stawek daniny dla różnych przedmiotów opodatkowania oraz możliwości wprowadzania dodatkowych zwolnień podatkowych.

Celem artykułu było przedstawienie podatku od nieruchomości jako podatku lokalnego z uwzględnieniem zróżnicowania polityki podatkowej stosowanej przez władze gminy w tym zakresie. Prowadząc rozważania nad przedstawionymi informacjami, dotyczącymi wykorzystywania instrumentów podatkowych w realizacji polityki prowadzonej przez gminy w zakresie podatku od nieruchomości, można wnioskować, że polityki podatkowe samorządów gminnych są bardzo zróżnicowane. Przeważnie wyższe stawki podatku od nieruchomości stosują miasta na prawach powiatu i gminy miejskie, a niższe gminy wiejskie i gminy miejsko-wiejskie. Ta druga grupa często udziela wyższych obniżek ustawowych stawek podatkowych. Obniżki stawek podatkowych skierowane do wszystkich podatników są często wykorzystywanym instrumentem polityki gmin. Najbardziej stosowanymi instrumentami skierowanymi do indywidualnych podmiotów są umorzenia płatności podatku w stosunku do osób prawnych. Prawdopodobnie tę najmocniej można zauważyć w gminach wiejskich.

Literatura

- Ayming Polska Sp. z o.o. (2019). *Podatek od nieruchomości*. Warszawa.
- Stawki maksymalnych podatków od nieruchomości w 2023 r.* Pobrano 15 grudnia 2023 r. z <https://legalis.pl/stawki-maksymalnych-podatkow-od-nieruchomosci-w-2023-r/>
- Dauter, B. (2009). *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*. LexisNexis.
- Dewerenda, A. (2022). Zawód zarządcy nieruchomości. W: A. Łakomiak (red.), *Gospodarka nieruchomościami*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Etel, L., Dowgier, R., Pahl, B. i Liszewski, G. (2020). *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*. Wolters Kluwer Polska SA.
- Interpretacja ogólna nr PS2.8401.2.2016 Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 21 października 2016 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości współników spółek cywilnych
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. 1997 r. Nr 78, poz. 483)
- Kornberger-Sokołowska, E. (2001). Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w aktualnym systemie prawnym. *Studia Iuridica*, (26), 99-116.
- Kornberger-Sokołowska, E. (2016). Rola jednostek samorządu terytorialnego w kształtowaniu i poborze podatków stanowiących ich dochody. W: H. Dzwonkowski i J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce* (s. 188-207). Wydawnictwo Sejmowe.
- Laskowska, E. (2015). Property Tax Systems in Selected European Union Countries and the Proposed Tax Reform in Poland. *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Problemy Rolnictwa Światowego*, (4), 127-136. <https://doi.org/10.22630/PRS.2015.15.4.61>
- Majka, P. (2019). Determining the Tax Base for Non-Building Structures in Real Estate Tax in the Light of the Relationship between Tax Law and the Balance Sheet Accounts Regulations. *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu*, (3). <https://doi.org/10.12775/PBPS.2019.019.47-70>
- Ministerstwo Finansów. (b.d.). *Zapłać podatek od nieruchomości*. Pobrano 18 maja 2023 r. z <https://www.gov.pl/web/gov/zaplac-podatek-od-nieruchomosci>
- Motek, P. (2022). Zróżnicowanie polityki podatkowej gmin województwa wielkopolskiego w latach 2018-2021. *Rozwój Regionalny i Polityka Regionalna*, (62), 259-281. <https://doi.org/10.14746/rpr.2022.62.15>
- Nowe deklaracje w podatku od nieruchomości*. (b.d.). Pobrano 27 czerwca 2023 r. z <http://www.podatki.nieruchomosci.pl/artikul,17976,nowe-deklaracje-w-podatku-od-nieruchomosci.html>
- Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 22 lipca 2021 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2022.
- Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2022 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2023.
- Ochendowski, E. (2002). *Prawo administracyjne. Część ogólna*. TNOiK.
- Pahl, B. (2009). Podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości – problemy praktyczne. *Studia Etckie*, (11), 247-261.
- Pahl, B. (2011). Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości w zakresie nowo wybudowanych budynków. *Studia Etckie*, (13), 321-329.
- Podatek od nieruchomości*. (b.d.). Pobrano 25 lipca 2023 r. z <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/00255>
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa w sprawie ewidencji gruntów i budynków z dnia 29 marca 2001 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 393 z późn. zm.)
- Serwis Rzeczypospolitej Polskiej. (b.d.). *Podatek od nieruchomości*. Pobrano 18 maja 2023 r. z <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/00255>
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2022 r., poz. 1360 z późn. zm.)
- Ustawa z 17 czerwca 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2021 r., poz. 1990 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2023 r., poz. 682 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r., poz. 70 z późn. zm.)

Użytkowanie wieczyste a podatek od nieruchomości. Pobrano 6 czerwca 2023 r. z <https://przyjazne-deklaracje.pl/abc-podatkow/uzytkowanie-wieczyste-a-podatek-od-nieruchomosci/>

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2023 r., II FSK 1749/11.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 5 listopada 2001 r., III SA 765/00.

Municipalities' Property Tax Policy

Abstract: Local taxes are public levies that contribute to the budget of communes. One of them is property tax. Communes are entitled to shape the income from this source, e.g. by lowering the maximum tax rates. The aim of the research was to present the real estate tax as a local tax, considering the diversification of the tax policy applied by the commune authorities in this respect. The subject of the research covered communes in Poland between 2010 and 2021. The subject of the study was property tax. Among the research methods used, the analysis of secondary data included in the MSUP database of the Ministry of Finance was adopted. The results of the research showed that the tax policies of communes are clearly differentiated. The communes most often granted reductions in tax rates in the range of 5-20. Higher real estate tax rates are applied by cities with powiat rights and municipal communes. The change in the policy of municipalities took place from 2016, when they introduced lower reductions in maximum tax rates

Keywords: property tax, municipal tax policy, real estate, local government