

Jarosław Dziuba

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

EWOLUCJA PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI JAKO ŹRÓDŁA FINANSOWANIA JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W POLSCE

1. Wstęp

Podatek to „pieniężne, ogólne, nieodpłatne i bezzwrotne świadczenie na rzecz państwa lub innych związków publicznoprawnych (np. samorządów)” [4, s. 154-155]. Podatkowe źródła dochodów samorządowych, mimo że wszystkie opierają się na wykorzystaniu instrumentu podatku, nie są kategorią jednorodną. Można je podzielić na:

- podatki samoistne, wprowadzane samodzielnie przez władze lokalne,
- podatki lokalne ustalane ustawowo, ale oddane w całości w eksploatację samorządowi terytorialnemu,
- udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa,
- dodatki do podatków centralnych [2, s. 61].

W polskim systemie finansów samorządowych występują dwie grupy dochodów podatkowych, a mianowicie: podatki lokalne (tylko na najniższym szczeblu samorządu) oraz udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa (na wszystkich szczeblach samorządu). Grupy te zasadniczo różnią się m.in. zakresem tzw. władztwa podatkowego, czyli możliwością kształtowania przez władze lokalne podstawowych elementów techniki podatkowej, takich jak: podmiot, przedmiot i podstawa opodatkowania, stawka i skala podatkowa oraz zwolnienia i ulgi podatkowe. Z aktów prawnych określających źródła dochodów jednostek samorządu oraz z ustaw podatkowych wynika, że częściowe władztwo podatkowe istnieje aktualnie tylko w przypadku niektórych podatków lokalnych. Są one źródłem docho-

dów najniższego szczebla samorządu terytorialnego, czyli gmin, a od 1999 r. także miast na prawach powiatu (powiatów grodzkich). Celem niniejszego opracowania jest prezentacja elementów konstrukcyjnych podstawowego – z punktu widzenia dochodów samorządowych – podatku lokalnego, jakim jest podatek od nieruchomości.

2. Konstrukcja podatku od nieruchomości oraz jej zmiany

Podatek od nieruchomości jest klasycznym podatkiem majątkowym, nakładanym przez władze samorządowe na podstawie ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹. Reguluje ona przede wszystkim elementy techniki podatkowej, których aktualny stan został ukształtowany w wyniku licznych nowelizacji.

Przepisy ustawy określające **przedmiot opodatkowania** (art. 3, a od 1 stycznia 2003 r. art. 2) były czterokrotnie zmieniane, jednakże nie wniosło to wiele zmian w samym przedmiocie podatku, którym są generalnie grunty, budynki i budowle. Od początku obowiązywania ustawy z podatku były wyłączone grunty rolne, a od początku 1992 r.² także lasy, z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza i leśna. W 1997 r.³ opodatkowaniu zaczęły podlegać także grunty pod jeziorami oraz zajęte na zbiorniki retencyjne i elektrowni wodnych, a także niesklasyfikowane grunty – jako użytki rolne położone na terenie miast oraz grunty wyłączone decyzjami administracyjnymi na cele inne niż cele rolnicze lub leśne, z wyjątkiem gruntów, na których przez okres do 2 lat od dnia wydania decyzji prowadzona jest działalność rolnicza. Istotne zmiany w ustawowych zapisach dotyczących przedmiotów opodatkowania wniosła ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁴. Co prawda katalog ten zasadniczo się nie zmienił, ale dzięki tej nowelizacji konstrukcja podatku zyskała na przejrzystości. Przede wszystkim, w przypadku opodatkowania gruntów, doprecyzowano wzajemną relację między podatkiem od nieruchomości a podatkiem leśnym i rolnym. Wyłączając określone grunty z opodatkowania, zrezygnowano z dotychczasowego zapisu o „gruntach objętych podatkiem rolnym i leśnym”, a oparto się na ewidencji gruntów i budynków. Wyłączenia te dotyczą użytków rolnych, gruntów zarzrze-

¹ DzU nr 9, poz. 31, z późn. zm.

² Nowelizacja dokonana na podstawie art. 72 ustawy z 28 września 1991 r. o lasach, DzU nr 101, poz. 444, z późn. zm.

³ Nowelizacja dokonana na podstawie art. 3 ustawy z 4 lipca 1996 r. o zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody, DzU nr 91, poz. 409.

⁴ DzU nr 200, poz. 1683; nowelizacja ta spowodowała zmianę struktury ustawy, przenosząc zapisy o przedmiocie opodatkowania z art. 3 do art. 2, a o podmiocie opodatkowania – z art. 2 do art. 3.

wionych i zakrzewionych na użytkach rolnych oraz lasów, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Jeśli chodzi o budowie, to opodatkowaniu podlegają jedynie te związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza i leśna. Od 1997 r. ustawodawca umożliwił opodatkowanie także części takich budowli, rezygnując z poprzedniego zapisu mówiącego o budowlach związanych „wyłącznie” z prowadzoną działalnością gospodarczą. W wyniku tej samej nowelizacji z zakresu pojęcia „działalność gospodarcza” wyłączono wynajem pokoi gościnnych w ramach działalności agroturystycznej, pod warunkiem że liczba pokoi nie przekracza 5.

Wspomniana już nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z października 2002 r. wprowadziła zmiany definicji niektórych terminów, które zostały ujęte w art. 1 a. Istotnie zmieniła się definicja budynku, obecnie pojmowanego jako „obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach”. Definicja ta zawęży ustawowe rozumienie budynków tylko do trwale związanych z gruntem i mających fundamenty. Powoduje to, że w porównaniu z poprzednimi przepisami za budynki nie są już uznawane „obiekty budowlane umocowane na ziemi”. Zaliczane są one do budowli, co oznacza, że podlegają podatkowi tylko wtedy, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustawa przy tym wyraźnie wyłącza z zakresu pojęcia działalności gospodarczej działalność rolniczą, leśną i agroturystyczną.

Podmiotowy zakres podatku od nieruchomości (początkowo art. 2, a od 2003 r. art. 3) od samego początku obowiązywania ustawy obejmuje osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, które są właścicielami, samoistnymi posiadaczami, użytkownikami wieczystymi przedmiotu opodatkowania. Podatnikami tego podatku są również podmioty będące posiadaczami nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego albo jest bez tytułu prawnego. Wyjątkiem obowiązującym od 1997 r. jest posiadanie bez tytułu prawnego przedmiotu opodatkowania wchodzącego w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będącego w Zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego „Lasy Państwowe”, gdyż podatnikami są jednostki organizacyjne tych podmiotów. W tym samym roku w ustawie sprecyzowano kwestię obowiązku podatkowego w przypadku współwłasności lub współposiadania przedmiotu podatku, w tym także współwłasności małżonków. Przyjęto zasadę, że w tej sytuacji obowiązek ten ciąży łącznie na obojgu małżonkach, nawet jeśli nieruchomość stanowi odrębną własność każdego z nich, oraz solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach. Nie dotyczy to nieruchomości, w których ustanowiona jest odrębna własność lokali, gdyż podatek od części współ-

nych budynku i gruntu obciąża właścicieli proporcjonalnie do udziału powierzchni ich lokali w powierzchni użytkowej całego budynku.

Kolejne zmiany w przepisach odnoszących się do przedmiotu podatku wprowadziła nowelizacja ustawy z 2002 r. Poza korektami redakcyjnymi jednoznacznie zaliczono do grona podatników spółki nie mające osobowości prawnej, a także wprowadzono zasadę, że w sytuacji posiadania samoistnego obowiązków podatkowy ciąży na posiadaczu samoistnym. Usunięto dzięki temu interpretacyjne wątpliwości, czy podatnikiem jest właściciel, czy posiadacz samoistny. Nowelizacja rozszerzyła krąg podatników o podmioty, które są posiadaczami nieruchomości będących własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, także o posiadaczy części takich obiektów. Spowodowało to konieczność wyłączenia z zakresu podatników osoby fizyczne – najemców lokali mieszkalnych nie stanowiących odrębnych nieruchomości. Ustawodawca uznał, że opodatkowanie tego typu lokali spowodowałoby trudności w wymiarze i poborze podatku z przyczyn ekonomiczno-społecznych. Z ustawy wykreślono także przepis o łącznym obciążeniu małżonków obowiązkiem podatkowym, w związku z czym kwestia ta jest regulowana przepisem ogólnym Ordynacji podatkowej⁵, zawartym w art. 29. Wynika z niego, że odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe z tytułu przedmiotu opodatkowania wchodzącego do majątku odrębnego jednego z małżonków dotyczy tylko majątku odrębnego tego małżonka oraz majątku wspólnego małżonków.

Podstawą opodatkowania (art. 4) jest według aktualnych przepisów:

- gruntów – powierzchnia,
- budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa, przy czym powierzchnię pomieszczeń o wysokości od 1,4 do 2,2 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a gdy wysokość jest mniejsza od 1,4 m, wówczas powierzchnię tę się pomija,
- budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego; jeśli natomiast nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, to podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa określona przez podatnika.

Przepis o określaniu wartości rynkowej przez podatnika zaczął obowiązywać, w przypadku niedokonywania odpisów amortyzacyjnych, od 1997 r. Jednocześnie wprowadzono procedurę powoływania biegłego do określenia tej wartości, jeśli podatnik jej nie określił lub podał wartość odbiegającą od rynkowej. Koszty wyceny ponosi podatnik, jeśli nie podał on wartości lub wartość ustalona przez biegłego jest wyższa co najmniej o 33% od wartości określonej przez podatnika. Zgodnie

⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, DzU nr 137, poz. 926, z późn. zm.

z nowelizacją z października 2002 r. organ podatkowy może powołać biegłego tylko spośród rzeczoznawców majątkowych, o których mowa w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami⁶. Efektem tej nowelizacji był także nowy przepis, mówiący o zmianie przez podatnika wartości rynkowej budowli nie podlegających amortyzacji w przypadku ulepszenia oraz aktualizacji wyceny środków trwałych. Sprecyzowano także sposób ustalania podstawy opodatkowania budowli będących przedmiotem umowy leasingu oraz budowli położonych na obszarze kilku gmin.

Należy zaznaczyć, że organowi podatkowemu gminy, którym jest obecnie wójt (burmistrz lub prezydent miasta) nie przysługują żadne uprawnienia w zakresie kształtowania wyżej wymienionych elementów. W związku z tym zmiany prawne ich dotyczące nie mają większego wpływu na zakres władztwa podatkowego samorządów. Ograniczone władztwo podatkowe występuje natomiast w zakresie takich elementów konstrukcyjnych podatku, jak stawki podatkowe, zwolnienia oraz metoda poboru.

Kompetencje w zakresie ustalania stawek ma rada gminy (powiatu grodzkiego), podejmująca stosowną decyzję w postaci uchwały. Stawki ustalone przez radę nie mogą przekroczyć jednak maksymalnych stawek określonych w art. 5 ustawy (tab. 1). Obowiązuje przy tym zasada, zgodnie z którą górne granice stawek podlegają corocznie podwyższeniu na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych w pierwszych trzech kwartałach roku, w którym stawki są podwyższane. Stawki te określał zgodnie z tą zasadą Minister Finansów przez rozporządzenie.

Poza zmianą obowiązujących stawek nowelizacje art. 5 ustawy polegały głównie na dodawaniu nowych pozycji lub zmianie ich kolejności. Na przykład w 1997 r. wprowadzono nową kategorię: budynki zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym, a w 2003 r. – budynki zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych. Należy zauważyć, że stawki podatku są w tych przypadkach wielokrotnie niższe niż stawki dotyczące innych budynków, w których prowadzona jest działalność gospodarcza. Mogło to wpłynąć na spadek dochodów samorządowych z tytułu podatku. Ponadto w 1997 r. wprowadzono nowe stawki w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania, takich jak grunty pod jeziorami zajętymi na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrownie wodne oraz grunty będące użytkami rolnymi nie wchodzącymi w skład gospodarstw rolnych, wykorzystywanymi na cele rolnicze. Z określania odrębnej stawki dla ostatniego przypadku zrezygnowano począwszy od 2003 r. Nowelizacja ustawy z października 2003 r. zmieniła sposób publikacji stawek, obecnie ogłaszanych w obwieszczeniu Ministra Finansów, choć sam sposób ich waloryzacji pozostał bez zmian. Jedno-

⁶ DzU nr 46, poz. 543, z późn. zm.

częście wprowadzono zasadę, zgodnie z którą w razie nieuchwalenia stawek podatku przez radę gminy na dany rok będą miały zastosowanie stawki z roku poprzedniego. Wcześniej brak takiej decyzji uniemożliwiał pobór podatku.

Tabela 1. Stawki podatku od nieruchomości w latach 1991-2005

Stawki podatku (zł)	od budynków mieszkalnych lub ich części	od budynków lub ich części związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz od części budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej	od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym	od budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych	od pozostałych budynków lub ich części	od budowli	od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej	od gruntów będących użytkami rolnymi nie wchodzącymi w skład gospodarstw rolnych wykorzystywanych na cele rolnicze	od gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych – od 1 ha	od gruntów pozostałych
1991	400	15000	-	-	5000	2%	500	-	-	50
1992	690	26000	-	-	8860	2%	860	-	-	86
1993	979	36920	-	-	12325	2%	1221	-	-	122
1994	1331	50211	-	-	16762	2%	1660	-	-	166
1995	0,18	6,63	-	-	2,21	2%	0,22	-	-	0,02
1996	0,23	8,61	-	-	2,87	2%	0,28	-	-	0,02
1997	0,28	10,34	4,80	-	3,44	2%	0,34	0,01	2	0,04
1998	0,33	11,94	5,55	-	3,98	2%	0,40	0,02	2,31	0,05
1999	0,38	13,47	6,26	-	4,49	2%	0,46	0,03	2,61	0,06
2000	0,41	14,36	6,68	-	4,74	2%	0,50	0,04	2,79	0,07
2001	0,46	15,86	7,38	-	5,29	2%	0,56	0,05	3,09	0,08
2002	0,49	16,83	7,84	-	5,62	2%	0,60	0,06	3,28	0,09
2003	0,51	17,31	8,06	3,46	5,78	2%	0,62	-	3,38	0,30
2004	0,52	17,42	8,11	3,49	5,82	2%	0,63	-	3,41	0,31
2005	0,54	17,98	8,37	3,61	6,01	2%	0,66	-	3,52	0,32

Źródło: opracowanie własne na podstawie [7].

Wspomniana nowelizacja wiele wniosła w rozszerzenie władztwa podatkowego gmin. Po pierwsze, zniesiono wprowadzony w 1997 r. zakaz obniżania stawek podatku przez radę gminy więcej niż o 50% stawek maksymalnych; po drugie, jasno określono możliwość różnicowania stawek, aczkolwiek tylko na podstawie kryteriów przedmiotowych (a nie podmiotowych), którymi mogą być np.:

- gruntów – lokalizacja, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania,
- budynków – lokalizacja, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny, wiek,
- budowli – rodzaj prowadzonej działalności.

Ustawa reguluje w art. 6 kwestie momentu powstania, wygaśnięcia i wykonania obowiązku podatkowego. Generalnie obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Dotyczy to także podwyższenia lub obniżenia podatku na skutek zdarzenia mającego wpływ na jego wysokość (np. zmiany sposobu wykorzystania przedmiotu opodatkowania). Wygaśnięcie obowiązku następuje natomiast z upływem miesiąca, w którym ustały te okoliczności. Podatek wymierzony na mocy decyzji organu podatkowego (wójta, burmistrza, prezydenta miasta) na podstawie złożonej przez podatnika informacji o nieruchomościach powinien być opłacony przez osoby fizyczne w ratach w terminach: do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada. Osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej są zobowiązane złożyć organowi podatkowemu do 15 stycznia każdego roku lub w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku deklarację na podatek od nieruchomości i wpłacać obliczony w deklaracji podatek w ratach w terminie do 15 dnia każdego miesiąca. Obowiązek podatkowy powstaje w tej sytuacji z mocy prawa i nie jest konieczna decyzja organu podatkowego.

Nowelizacja art. 6, która weszła w życie na początku 1997 r. wprowadziła niewielkie zmiany, związane m.in. z informacjami i deklaracjami oraz opłacaniem podatku przez niepaństwowe jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej. Dotychczas były one traktowane tak jak osoby fizyczne, a od 1997 r. zostały zobowiązane do składania deklaracji podatkowych i opłacania podatku tak jak osoby prawne. Dotyczy to również jednostek organizacyjnych Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz „Lasów Państwowych”. Dużo istotniejsze zmiany wniosła nowelizacja ustawy z 2002 r. Polegały one przede wszystkim na wprowadzeniu obowiązku składania informacji o nieruchomościach lub deklaracji podatkowych także przez podmioty, które korzystają z ustawowych zwolnień. W założeniu miało to się przyczynić do uszczelnienia systemu podatkowego oraz do lepszej weryfikacji prawa do zwolnień. Określono także jednoznacznie zasady płatności podatku, gdy przedmiot opodatkowania stanowi współwłasność lub jest w posiadaniu osób fizycznych i osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej. W tym przypadku osoby fizyczne będą opłacać podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne i jednostki nie mające osobowości prawnej. Nie dotyczy to jednak osób tworzących wspólnotę mieszkaniową.

Wiele miejsca poświęcono w ustawie kwestii zwolnień z podatku od nieruchomości (art. 7). Przepisy te były kilkanaście razy nowelizowane, głównie w kie-

runku rozszerzenia przedmiotowego i podmiotowego zakresu zwolnień. W wyniku nowelizacji z 2002 r. z opodatkowania wyłączono pewne przedmioty, które były dotychczas objęte zwolnieniem przedmiotowym. Chodzi tu mianowicie o:

- nieruchomości będące własnością państw obcych lub organizacji międzynarodowych, przeznaczone na siedziby przedstawicielstw dyplomatycznych, pod warunkiem podobnego zwolnienia Rzeczypospolitej Polskiej w tych państwach z podatku od nieruchomości,
- grunty pod wodami płynącymi i kanałami żeglownymi,
- nieruchomości zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego,
- pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu.

Ta sama nowelizacja wprowadziła 6 zwolnień podmiotowych, które dotychczas były uregulowane w innych ustawach. Objęte są nimi placówki nauki (szkoły wyższe, PAN) i oświaty (szkoły, zakłady kształcenia, placówki doskonalenia nauczycieli), jednostki badawczo-rozwojowe, Polski Związek Działkowców oraz podmioty prowadzące zakłady pracy chronionej lub zakłady aktywności zawodowej. Z wyjątkiem ostatniego przypadku zwolnienie nie dotyczy przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą. Wśród zwolnień obecnie przeważają jednak te o charakterze przedmiotowym, których jest 14. Dotyczą one głównie obiektów infrastruktury technicznej, związanych z transportem kolejowym, wodnym i lotniczym, budynki służące działalności leśnej, rybackiej i rolnej, zabytki architektury oraz grunty i budynki we władaniu muzeów, obiekty związane ze szkolnictwem i nauką (w części nie związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą) i inne.

Istotnym zapisem kształującym samodzielność finansową gmin jest możliwość wprowadzenia przez radę gminy w formie uchwały także zwolnień innych niż określone w ustawie, ale tylko o charakterze przedmiotowym. Zgodnie bowiem z konstytucyjnym przepisem (art. 217 Konstytucji RP) zwolnienia podmiotowe mogą nastąpić wyłącznie na podstawie ustawy.

3. Podsumowanie

Podatek od nieruchomości w zasadzie jako jedyny podatek lokalny stanowi istotne źródło dochodów jednostek samorządu terytorialnego. W 2003 r. gminy i powiaty grodzkie pozyskały z tego tytułu dochody w wysokości 10 123 mln zł, co stanowiło 16% ogólnych dochodów tych jednostek, ponad 32% dochodów własnych (z uwzględnieniem w dochodach własnych udziałów w podatkach państwowych) i ponad 46% dochodów własnych liczonych bez udziału w podatkach państwowych (tab. 2). Oznacza to, że podatek od nieruchomości stanowi obecnie największą pozycję w strukturze dochodów własnych, przewyższając nieznacznie

udziały w podatkach centralnych. W ciągu analizowanego okresu kwota wpływów z tego podatku z każdym rokiem rosła, a najwyższą dynamikę roczną (42%) można było zaobserwować w 1995 r. W ostatnich latach przyrosty te wyraźnie przekraczają dynamikę wzrostu dochodów ogółem oraz dochodów własnych i są na poziomie kilkunastu procent (z wyjątkiem korzystnego pod tym względem 2001 r. – 28%).

Tabela 2. Dochody gmin i miast na prawach powiatu w latach 1991-2003

Lata	Dochody ogółem	Dochody własne ^a	Udziały w podatkach państwowych	Podatek od nieruchomości	Dochody własne ^a	Podatek od nieruchomości
	w mln zł			udział w dochodach ogółem (%)		
1991	5 005,3	2 278,4	1 449,0	765,8	45,5	15,3
1992	6 440,2	3 046,8	1 428,0	1 053,7	47,3	16,4
1993	9 648,5	4 485,3	2 448,5	1 427,5	46,5	14,8
1994	14 808,0	5 970,6	3 420,7	1 988,0	40,3	13,4
1995	19 993,4	8 011,8	4 616,4	2 826,6	40,1	14,1
1996	30 956,4	10 772,4	7 581,7	3 527,7	34,8	11,4
1997	39 518,2	13 937,3	9 563,5	4 426,9	35,3	11,2
1998	46 119,4	15 432,8	11 395,9	5 233,1	33,5	11,3
1999 ^b	51 741,7	16 973,4	9 414,9	5 943,5	32,8	11,5
2000	56 350,2	18 710,0	9 276,9	6 644,1	33,2	11,8
2001	60 954,0	20 435,4	9 527,8	8 504,9	33,5	14,0
2002	63 562,9	21 415,0	9 616,4	9 768,3	33,7	15,4
2003	63 463,0	21 781,0	9 613,0	10 123,0	34,3	16,0

^a Bez uwzględnienia udziałów w podatkach państwowych.

^b Lata 1999-2003 obejmują gminy i miasta na prawach powiatu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [3; 5].

Zmiany prawa podatkowego dotyczące podatku od nieruchomości miały ograniczony wpływ na wysokość dochodów z tego tytułu. Z analizy przepisów prawa wynika, że podstawowe elementy techniki podatkowej, takie jak podmiot, przedmiot i podstawa opodatkowania, nie uległy istotnym zmianom, mogącym zasadniczo wpłynąć zarówno na zakres władztwa podatkowego, jak i na sytuację finansową samorządów. Najważniejsze z nich nastąpiły w 1996 r. [8] i 2002 r. [10], a weszły w życie odpowiednio na początku 1997 r. i 2003 r. Na pewno istotnym czynnikiem wpływającym na poziom dochodów jest wysokość maksymalnych stawek oraz ustawy katalog zwolnień podatkowych [6, s. 112]. Ponieważ stawki te zależą bezpośrednio od wskaźnika inflacji, wydaje się, że podstawowe znaczenie ma pod tym względem polityka organów gminy w ustalaniu stawek gminnych, a także zakres stosowanych ulg i zwolnień. Kolejnym elementem wpływającym na poziom dochodów jest wzrost ilości i wartości majątku podlegającego opodatkowaniu. Niewątpliwie był on jedynym z efektów wzrostu gospodarczego.

Podsumowując, należy pozytywnie ocenić wzrost dochodów samorządów z tytułu podatku od nieruchomości i zwiększenie się jego udziału w strukturze dochodów. Niewątpliwie zwiększa to samodzielność dochodową oraz umożliwia pełniejszą reali-

zacje lokalnej polityki społeczno-ekonomicznej. W literaturze przedmiotu wyrażana jest opinia, że jest to dobre źródło finansowania, gdyż jest ściśle związane z terytorium jednostki samorządu i jej bazą ekonomiczną, jest pewnym i stabilnym źródłem dochodu, opiera się na ewidencji nieruchomości, co utrudnia jego uniknięcie [1, s. 64]. Podkreśla się także pewne niedoskonałości podatku w jego obecnym kształcie, związane przede wszystkim z ustalaniem podstawy opodatkowania w zależności od powierzchni nieruchomości. Postuluje się jej oparcie na wartości przedmiotu opodatkowania, czyli wprowadzenie tzw. podatku katastralnego, nad którym prace trwają już od dłuższego czasu. W najbliższych latach czeka Polskę niewątpliwie gruntowna reforma podatku od nieruchomości; wywoła ona także duże zmiany w strukturze dochodów samorządowych.

Literatura

- [1] Kańduła S., *Samodzielność finansowa samorządu gminnego w Polsce po 1993 roku*, AE, Poznań 2003.
- [2] Kosek-Wojnar M., Surówka K., *Finanse samorządu terytorialnego*, AE, Kraków 2002.
- [3] „Mały Rocznik Statystyczny” GUS 2004.
- [4] Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1999.
- [5] „Rocznik Statystyczny GUS” 1997, 1999, 2000, 2003.
- [6] Sokołowski J., *Zmiany w prawie podatkowym a kształtowanie dochodów gmin*, [w:] *Finansowanie jednostek samorządu terytorialnego*, Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu, Poznań-Wrocław 2004.
- [7] Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, DzU nr 9, poz. 31, z późn. zm.
- [8] Ustawa z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody, DzU nr 91, poz. 409.
- [9] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, DzU nr 137, poz. 926, z późn. zm.
- [10] Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, DzU nr 200, poz. 1683.

EVOLUTION OF PROPERTY TAX AS THE SOURCE OF FINANCING LOCAL SELF-GOVERNMENT UNITS IN POLAND

Summary

Property tax becomes the objective of the hereby study. It constitutes the basic source of own revenues for local self-government units, which are entitled to some limited powers and capabilities in influencing its construction elements. On the scope of these capabilities, expressed mainly in the Act on Taxes and Local Charges, depends the actual independence of self-

governments financing. Legal regulations referring to property tax were frequently changed when the Act was in force, which influenced significantly the scope of the above independence. The objective of this article is to present the evolution of basic elements of tax technique, such as the object and subject of tax, tax basis, tax rates, as well as tax concessions and exempts.