

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 403

Finanse publiczne

Redaktorzy naukowi

Jerzy Sokołowski

Michał Sosnowski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Magdalena Kot

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-535-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp.....	9
Arkadiusz Bernal: Discrimination of domestic supplies relative to imports for the value added tax exemptions	11
Szymon Bryndziak: Family allowance in personal income tax, in the context of tax expenditures.....	21
Andrzej Czyżewski, Anna Matuszczak: KRUS w budżecie rolnym Polski w długim okresie.....	30
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Mechanizmy przestępstw podatkowych na przykładzie podatku VAT	42
Jarosław Dziuba: Fiskalne skutki kształtowania stawek podatku od nieruchomości przez miasta na prawach powiatu.....	54
Malgorzata M. Hybka: Discretionary tax liability reliefs in Germany and Poland	66
Agata Jakubowska: Zaufanie podstawą współpracy banku i samorządu lokalnego.....	77
Aneta Kargol-Wasiluk, Adam Wyszkowski: Rola rady fiskalnej w utrzymaniu dyscypliny finansów publicznych. Wnioski dla Polski	87
Krystyna Kietlińska: Rola 1% w zasilaniu organizacji pożytku publicznego (OPP)	102
Krzysztof Kil, Mateusz Folwarski: Czynniki wpływające na wynagrodzenia zarządów banków spółdzielczych w województwie małopolskim w okresie pokryzysowym	112
Marta Kluzek: Preferencyjne opodatkowanie dochodów z kapitałów pieniężnych – możliwość czy konieczność?	122
Anna Leszczyłowska: Obciążenia spółek kapitałowych podatkiem dochodowym w koncepcji <i>allowance for corporate equity</i> (ACE).....	132
Robert Lisowski: Stopy zwrotu otwartych funduszy emerytalnych po reformie.....	141
Malgorzata Mazurek-Chwiejczak: Kierunki ewolucji modeli opodatkowania konsumpcji w państwach OECD	153
Ewelina Młodzik: Źródła i rodzaje ryzyka w sektorze finansów publicznych	163
Grażyna Musialik, Rafał Musialik: Zarządzanie sektorem publicznym a preferencje publiczne	172
Błażej Pilarczyk: Podatkowa grupa kapitałowa w sektorze elektroenergetycznym w Polsce	183

Elwira Pindyk: Wpływ planu zagospodarowania na dochody gminy z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych	192
Piotr Podsiadło: Zagadnienie pomocy publicznej z perspektywy traktatowej przesłanki jej wpływu na konkurencję i wymianę handlową na rynku wewnętrznym	206
Ireneusz Pszczółka: Wybrane aspekty funkcjonowania państwowych funduszy majątkowych	217
Piotr Ptak: Arithmetic of sovereign debt crisis in Europe and challenges ahead	227
Halina Rechul: Cele i zarządzanie ryzykiem jako elementy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych	238
Magdalena Rękas: Wpływ zmian konstrukcji ulgi na dzieci na dochody do dyspozycji rodzin w Polsce	248
Mateusz Rolski: Banki spółdzielcze w Polsce – własność prywatna w służbie społeczności lokalnej czy przedsiębiorstwa nastawione na zysk?.....	265
Jacek Sierak: Selected problems of finances of municipalities in the 25 th year of self-government in Poland.....	275
Karolina Sobczyk, Joanna Woźniak-Holecka, Tomasz Holecki: Organizacja i finansowanie programów z zakresu profilaktyki raka szyjki macicy skierowanych do kobiet w województwie śląskim.....	289
Jerzy Sokolowski: Opodatkowanie osób fizycznych w Polsce podatkiem dochodowym w latach 2009-2013	298
Michał Sosnowski: Redistributive function of fiscal policy and the income inequalities among the society.....	308
Katarzyna Stabryła-Chudzio: Kierunek zmian w płatnościach bezpośrednich dla rolnictwa państw członkowskich Unii Europejskiej.....	321
Edyta Sygut: Wydajność fiskalna a przedmiot i podstawa opodatkowania podatku akcyzowego	331
Tomasz Śmietanka: Finansowo-administracyjne aspekty współpracy JST subregionu radomskiego z samorządem województwa (w opinii wójtów, burmistrzów i starostów)	341
Anna Świrska: Metoda kalkulacji poziomu dochodów własnych gminy na potrzeby wyliczenia kwoty podstawowej subwencji wyrównawczej	354
Zuzanna Urbanowicz: Polityka pieniężna Narodowego Banku Polskiego a decyzje Europejskiego Banku Centralnego	364

Summaries

Arkadiusz Bernal: Dyskryminacja dostaw krajowych w porównaniu z importem w wypadku zwolnień z podatku od wartości dodanej.....	11
Szymon Bryndziak: Ulga prorodzinna w podatku dochodowym od osób fizycznych w kontekście <i>tax expenditures</i>	21
Andrzej Czyżewski, Anna Matuszczak: Farmers' social security fund in Polish agricultural budget in the long term.....	30
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Mechanisms of tax frauds based on VAT.....	42
Jarosław Dziuba: Fiscal implications of real estate tax rates established by cities with county rights.....	54
Małgorzata M. Hybka: Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w Niemczech i w Polsce.....	66
Agata Jakubowska: Trust as a fundament of cooperation between bank and local government.....	77
Aneta Kargol-Wasiluk, Adam Wyszowski: The role of fiscal council to maintain discipline of public finance. Some implications for Poland.....	87
Krystyna Kietlińska: The role of 1% of PIT and CIT in supporting charity organizations in Poland.....	102
Krzysztof Kil, Mateusz Folwarski: Determinants of remuneration of the cooperative banks' board members in Lesser Poland Voivodeship in the post-crisis period.....	112
Marta Kluzek: Preferential taxation of income from capital gains – possibility or necessity?.....	122
Anna Leszczyłowska: Corporate tax burden in the concept of an allowance for corporate equity (ACE).....	132
Robert Lisowski: Open pension funds' rates of return after the reform.....	141
Małgorzata Mazurek-Chwiejczak: Directions of consumption tax models evolution in OECD member states.....	153
Ewelina Młodzik: Sources and types of risk in the public finance sector.....	163
Grażyna Musialik, Rafał Musialik: Public sector management vs. public preferences.....	172
Błażej Pilarczyk: Tax capital group in the electricity sector in Poland.....	181
Elwira Pindyk: Influence of development plan on the municipality's incomes for property tax from natural persons.....	192
Piotr Podsiadło: A question of state aid from the perspective of the treaty premise of its effect on competition and the trade exchange on the internal market.....	206
Ireneusz Pszczółka: Selected aspects of the operating of sovereign wealth funds.....	217

Piotr Ptak: Arytmetyka kryzysu zadłużenia w Europie a wyzwania na przyszłość	227
Halina Rechul: Objectives and risk management as part of management control in the public finance sector.....	289
Magdalena Rękas: Impact of structural changes in children relief available for income for families in Poland	248
Mateusz Rolski: Co-operative banks in Poland – private property at the service of the local community or an enterprise set to the profit?	265
Jacek Sierak: Wybrane problemy finansów gmin w 25. roku samorządności terytorialnej w Polsce	275
Karolina Sobczyk, Joanna Woźniak-Holecka, Tomasz Holecki: Organisation and financing of the programmes from the scope of cervical cancer prevention targeted at women in the Silesian Voivodeship	289
Jerzy Sokolowski: Taxation of individuals in Poland with income tax in the years 2009-2013.....	298
Michał Sosnowski: Redystrybucyjna funkcja polityki fiskalnej a nierówności dochodów ludności	308
Katarzyna Stabryła-Chudzio: The direction of changes in direct payments for agriculture of the European Union member states.....	321
Edyta Sygut: Fiscal efficiency vs. the tax base of excise tax	331
Tomasz Śmietanka: Financial and administrative considerations of the cooperation of the communes and districts of Radom subregion with the self-government of the voivodeship (according to commune administrators, mayors and district administrators)	341
Anna Świrska: Calculation method for optimizing incomes from the equalized part of the subsidy transferred to municipalities.....	354
Zuzanna Urbanowicz: Monetary policy of the National Central Bank of Poland vs. the decisions of the European Central Bank	364

Jarosław Dziuba

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: jaroslaw.dziuba@ue.wroc.pl

**FISKALNE SKUTKI KSZTAŁTOWANIA
STAWEK PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI
PRZEZ MIASTA NA PRAWACH POWIATU**

**FISCAL IMPLICATIONS OF REAL ESTATE
TAX RATES ESTABLISHED BY CITIES
WITH COUNTY RIGHTS**

DOI: 10.15611/pn.2015.403.05

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie prawnych możliwości, praktyki oraz ocena fiskalnych skutków kształtowania stawek podatku od nieruchomości przez gminy na przykładzie miast na prawach powiatu w latach 2013-2014. Źródłem informacji i danych do przeprowadzonej analizy były akty prawa miejscowego (uchwały podatkowe) oraz sprawozdania z wykonania budżetów badanych jednostek. Poza podstawowym opisem statystycznym badanych wielkości, skoncentrowano się m.in. na zależności pomiędzy poziomem uchwalanych stawek podatkowych a ich fiskalnymi skutkami, rozumianymi jako spadek dochodów z podatku. Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosków m.in. o dość powszechnym wykorzystaniu przez badane miasta przyznanego przez ustawodawcę uprawnienia do obniżania stawek dla różnych przedmiotów podatku. Skala tych obniżek względem stawek maksymalnych (ustawowych) w ujęciu zagregowanym była jednak mała i zróżnicowana ze względu na przedmiot podatku, podobnie jak i ich skutki fiskalne.

Słowa kluczowe: podatek, podatki lokalne, polityka podatkowa, samorząd terytorialny.

Summary: The purpose of the article is to present legal possibilities, practice and the assessment of fiscal implications resulting from establishing real estate tax rates by municipalities, based on the example of cities with county rights (cities with powiat status), in the period 2013-2014. The local law provisions (tax resolutions) and reports presenting the budget execution of the studied units constituted the source of information and data used in the conducted analysis. Apart from the basic statistical description of the analysed tax rates, the author focused on e.g. the relationship between the level of enacted tax rates and their fiscal implications, understood as the decline in tax revenues. The conducted analysis resulted in drawing conclusions that, among other things, the analysed cities take a fairly widespread advantage of the powers granted by the legislator to reduce rates for various objects of taxation. The scale of such reductions against maximum (statutory) rates in an aggregated perspective was, however, small and diversified in terms of taxation objects and also their fiscal consequences.

Keywords: tax, local taxes, tax policy, local authorities.

1. Wstęp

Polski system finansów lokalnych został tak ukształtowany, że wśród podatkowych źródeł finansowania znaczenie mają jedynie podatki lokalne i udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa. Wymienione grupy dochodów zasadniczo różnią się między innymi zakresem tzw. władztwa podatkowego, czyli możliwości kształtowania przez władze lokalne podstawowych elementów techniki podatkowej. Częściowe władztwo podatkowe zostało przyznane jednostkom samorządu terytorialnego (JST) przez ustawodawcę w stosunku do niektórych podatków lokalnych. Są one źródłem dochodów najniższego szczebla samorządu terytorialnego, czyli gmin, w tym także miast na prawach powiatu. Dzięki uprawnieniom władczym JST uzyskują możliwość prowadzenia własnej polityki podatkowej, wykorzystując także inne, oprócz fiskalnej, funkcje podatków, np. stymulacyjną czy społeczną. Zaletą narzędzi podatkowych, jako bodźca do określonych działań, jest ich powszechność i przymusowość, co przy zachowaniu innych zasad podatkowych (stałości, elastyczności) umożliwia oddziaływanie w długim terminie na szerokie grono podmiotów i określone dziedziny działalności. Jednakże wykorzystanie tych uprawnień nie pozostaje bez wpływu na poziom realizowanych dochodów z tytułu określonego podatku.

Celem opracowania jest zatem przedstawienie prawnych możliwości, praktyki oraz, w konsekwencji, ocena skutków fiskalnych kształtowania stawek podatkowych. Badania ograniczono podmiotowo do miast na prawach powiatu, czyli jednostek odznaczających się największą samodzielnością dochodową, oraz przedmiotowo do podatku od nieruchomości, który jest najbardziej wydajnym fiskalnie podatkiem lokalnym. Sformułowane w artykule wnioski wynikają z analizy aktów prawa (ustaw i uchwał podatkowych) oraz sprawozdań z wykonania budżetów miast na prawach powiatu za lata 2014-2015.

2. Ewolucja unormowania stawki podatku od nieruchomości

Podatek od nieruchomości jest klasycznym podatkiem majątkowym, nakładanym przez władze samorządowe na podstawie ustawy z 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych. Reguluje ona przede wszystkim elementy techniki podatkowej, których aktualny stan został ukształtowany w wyniku licznych nowelizacji. Modyfikacje te dotyczyły także unormowania stawek podatkowych, co mogło powodować określone skutki fiskalne.

Kompetencje i jednocześnie obowiązek w zakresie ustalania stawek od początku obowiązywania ustawy należy do rady gminy, która stosowną decyzję podejmuje w drodze uchwały. Stawki ustalone przez radę nie mogą przekroczyć maksymalnych stawek określonych w art. 5 ustawy. Mają one zróżnicowany charakter w zależności od przedmiotu podatku, czyli rodzaju nieruchomości. Dla budynków i gruntów stosuje się stawki kwotowe za 1 m² lub 1 ha (grunty pod jeziorami i zbiornikami wod-

nymi), których wielkość uzależniona jest od przeznaczenia nieruchomości czy sposobu użytkowania. W przypadku budowli zastosowanie ma jednolita stawka procentowa (2%) odnoszona do podstawy opodatkowania, którą jest wartość budowli. Jak wynika z doktryny, nie jest możliwe ustalenie dla określonego przedmiotu podatku stawki na poziomie 0, gdyż taka stawka jest utożsamiana z brakiem stawki i uniemożliwia ustalenie kwoty podatku i powstania zobowiązania podatkowego [Ciągiewicz-Miśta, Ciągiewicz, Talik 2011, s. 10]. Aktualną strukturę rodzajową przedmiotu podatku wraz z maksymalnymi stawkami obowiązującymi w latach 2013-2014 prezentuje tab. 1.

Maksymalne stawki kwotowe podlegają corocznie zmianie w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku (do roku 2006 z trzech pierwszych kwartałów), w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Zmienione stawki są corocznie ogłaszane przez ministra finansów w drodze obwieszczenia w Monitorze Polskim.

Struktura przedmiotów opodatkowania – i co za tym idzie także stawek – ulegała zmianom, polegającym głównie na modyfikacji istniejących pozycji lub dodawaniu nowych. Zasadnicze zmiany następowały począwszy od 1997 roku [Ustawa z 6 grudnia 1996] oraz z początkiem roku 2003 [Ustawa z 30 października 2002]. Mianowicie w roku 1997 wprowadzono nową kategorię budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym, dla których zastosowano preferencyjną stawkę wynoszącą ok. 50% stawki stosowanej dla innych form działalności gospodarczej. Niską stawką objęto też wyszczególnione wtedy grunty pod jeziorami, zajętymi na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych oraz grunty będące użytkami rolnymi niewchodzącymi w skład gospodarstw rolnych, wykorzystywanymi na cele rolnicze. Z określania odrębnej stawki dla ostatniego przypadku zrezygnowano począwszy od 2003 roku. Wtedy także ukształtowana została aktualna struktura stawek. Poza zmianami porządkującymi nastąpiło wówczas dodanie budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, dla których maksymalna stawka miała wyraźnie preferencyjny charakter (ok. 20% stawki stosowanej dla innych form działalności gospodarczej). Począwszy od 2011 roku [Ustawa z 24 września 2010] niewielką zmianą brzmienia tego przepisu rozszerzono zakres stosowania tej stawki na wszelkie budynki związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, a nie tylko na zajęte bezpośrednio na taką działalność.

Jak podkreśla się w doktrynie, ustawa podatkowa nie jest wystarczającą podstawą do ustalenia wysokości podatku, zatem organ stanowiący gminy jest zobowiązany do podjęcia uchwały dotyczącej stawek podatku. Nowelizacja ustawy z października 2002 roku wprowadziła zasadę, zgodnie z którą w przypadku nieuchwalenia stawek podatku przez radę gminy na dany rok zastosowanie będą miały stawki z roku poprzedniego. Wcześniej brak takiej decyzji uniemożliwiał pobór podatku [Gomułowicz, Małecki 2011, s. 662].

Nowelizacja ta wiele wniosła w zakresie rozszerzenia władztwa podatkowego gmin. Po pierwsze, zniesiono wprowadzony od 1997 roku zakaz obniżania stawek podatku przez radę gminy o więcej niż 50% stawek maksymalnych. Po drugie, jasno określono możliwość różnicowania stawek na podstawie kryteriów przedmiotowych, którymi mogą być:

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

Wymienione kryteria mają charakter przykładowy, dlatego rady gmin mogą stosować także inne kryteria różnicowania, ale wyłącznie o charakterze przedmiotowym. Kryteria podmiotowe, czyli różnicowanie w zależności od cech podatnika, zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych, naruszałyby konstytucyjną zasadę równości wobec prawa. Kryteria przedmiotowe dają natomiast gminom możliwość dostosowywania stawek do warunków lokalnych [Ofiarski 2008, s. 620]. Wprowadzenie zapisów umożliwiających różnicowanie stawek przez rady gmin zlikwidowało wcześniej występujące wątpliwości co do takiej możliwości, wyrażane także przez regionalne izby obrachunkowe, co z punktu widzenia prowadzonej przez gminy samodzielnej polityki podatkowej należy ocenić pozytywnie [Etel, Presnarowicz 2003, s. 199].

3. Kształtowanie stawek podatku od nieruchomości przez miasta na prawach powiatu

Władztwo podatkowe gmin (w tym miast na prawach powiatu) w zakresie kształtowania stawek podatku od nieruchomości sprowadza się *de facto* do możliwości ich obniżenia względem stawek ustawowych (maksymalnych) oraz różnicowania, poprzez wprowadzanie dodatkowych stawek preferencyjnych, na podstawie kryteriów przedmiotowych.

Przeprowadzona analiza uchwał podatkowych miast na prawach powiatu za lata 2013-2014 wskazuje, że badane jednostki dość powszechnie korzystały z tych uprawnień (tab. 1), przy czym częściej niższe stawki niż maksymalne występowały w 2014 roku niż w 2013. Przyczyną tego było wiele przypadków (27 jednostek) zachowania stawek z roku ubiegłego przy jednoczesnym niewielkim, ze względu na niski poziom inflacji, wzroście stawek ustawowych. W 2014 roku najczęściej (55 jednostek) niższe stawki obowiązywały dla budynków mieszkalnych i dla pozostałych gruntów, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez OPP.

Skala obniżek stawek była zróżnicowana. W największym stopniu zmniejszono stawki dla gruntów pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez OPP, w których przypadku średnia

Tabela 1. Charakterystyka stawek podatku od nieruchomości w miastach na prawach powiatu w latach 2013-2014

Przedmiot podatku od nieruchomości	Stawka maksymalna (PLN z wyj. budowli)		Liczba miast obniżających stawki		Średnia stawek (PLN z wyj. budowli)		Relacja średniej stawki dostawki maksymalnej (%)	
	2013	2014	2013	2014	2013	2014	2013	2014
1. Grunty:								
związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków	0,88	0,89	46	53	0,82	0,82	92,61	92,48
pod jeziorami, zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych	4,51	4,56	41	47	4,20	4,24	93,16	93,04
pozostałe, w tym zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez OPP	0,45	0,46	48	55	0,36	0,37	79,76	79,94
2. Budynki lub ich części:								
mieszkalne	0,73	0,74	46	55	0,65	0,66	89,10	88,80
związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynki mieszkalne zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej	22,82	23,03	47	52	21,55	21,73	94,44	94,37
zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym	10,65	10,75	42	48	10,03	10,11	94,18	94,08
związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajęte przez podmioty udzielające tych świadczeń	4,63	4,68	38	47	4,43	4,45	95,58	95,04
pozostałe, w tym zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez OPP	7,66	7,73	46	53	7,06	7,12	92,14	92,15
3. Budowle	2%	2%	0	0	2%	2%	100	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie uchwał podatkowych miast na prawach powiatu na lata 2013-2014 oraz [Ustawa z 12 stycznia 1991].

uchwalona stawka stanowiła prawie 80% stawki ustawowej. Znacząco zredukowano także stawki dla budynków mieszkalnych, które średnio wyniosły ok. 89% stawki maksymalnej. W najmniejszym stopniu natomiast obniżono stawki dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w tym także zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym oraz związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, dla których wskaźnik redukcji wyniósł ok. 5%. W ostatnich dwóch przypadkach względnie niską skalę obniżek należy wiązać z faktem, że wskazane rodzaje działalności i tak korzystają z preferencyjnej stawki maksymalnej względem innych form działalności

gospodarczej. W przypadku budowli w każdym mieście zastosowano stawkę standardową równą ustawowej stawce 2%. Ponadto najczęściej uchwalano stawki na poziomie maksymalnych w przypadku budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych (w 2013 – 28 jednostek, w 2014 – 19) oraz gruntów pod jeziorami (w 2013 – 25 jednostek, w 2014 – 19).

Biorąc pod uwagę wszystkie badane jednostki, średni poziom relacji zastosowanych stawek do stawek maksymalnych dla wszystkich przedmiotów podatku wyniósł w każdym z badanych lat 92,3%. Maksymalne stawki ustawowe (relacja 100%) w stosunku do każdego przedmiotu podatku zastosowano tylko w 14 miastach w 2013 roku i w 9 – w 2014. W większości miast (w 2013 – 33, w 2014 – 37) omawiana relacja kształtowała się na poziomie powyżej 90%. Najniższym jej poziomem (ok. 62%) odznaczały się stawki w mieście Ostrołęka, których poziom został ustalony jeszcze w 2003 roku. Ponadto w 4 miastach (Zielona Góra, Siedlce, Tarnów, Nowy Sącz) stosunek uchwalonych stawek do ich maksymalnego poziomu mieścił się w przedziale od 70 do 80%, a w 14 jednostkach w 2013 roku i 15 w 2014 w przedziale od 80 do 90% (tab. 2).

Tabela 2. Liczba miast na prawach powiatu według relacji stawek podatku od nieruchomości do stawek maksymalnych w latach 2013-2014

Lata	<60%,70%)	<70%,80%)	<80%,90%)	<90%,100%)	100%
2013	1	4	15	37	9
2014	1	4	14	33	14

Źródło: opracowanie własne na podstawie uchwał podatkowych miast na prawach powiatu na lata 2013-2014.

Oprócz uchwalania standardowych stawek na poziomie niższym niż ustawowy, dość powszechną praktyką (25 jednostek) było stosowanie dodatkowych preferencji, polegających na różnicowaniu stawek dla określonych przedmiotów opodatkowania. Preferencje takie dotyczyły zarówno gruntów, jak i budynków oraz budowli, a przesłankami ich stosowania były najczęściej aspekty społeczne (np. sport, rekreacja i wypoczynek, ochrona zdrowia, system oświaty, opieka społeczna, odpłatna działalność OPP, zaopatrzenie w wodę), ekologiczne (np. odprowadzanie ścieków, ogrzewanie ekologiczne, ochrona ujęć wody) oraz gospodarcze (np. tworzenie nowych miejsc pracy, określone rodzaje działalności gospodarczej, inwestycje związane z rozwojem miasta) [Dziuba 2013, s. 30-34]. Statystyka publiczna nie dostarcza danych o udziale tych preferowanych niższą stawką przedmiotów opodatkowania w ogólnej ich strukturze. Trudno jest zatem ocenić, w jakim stopniu dodatkowe obniżki stawek wpływają na średni poziom relacji stosowanych stawek do ich ustawowych poziomów. Niewątpliwie jednak taki wpływ istnieje.

4. Analiza fiskalnych skutków kształtowania stawek podatku od nieruchomości przez miasta na prawach powiatu

Zastosowanie przez JST dopuszczonych prawem narzędzi władztwa podatkowego wywołuje określone skutki fiskalne, wpływając na poziom dochodów realizowanych z określonego podatku. Decyzje takie, poza ich merytorycznymi przesłankami, powinny więc uwzględniać także wiedzę dotyczącą ich skutków budżetowych.

Analiza danych zagregowanych z wykonania budżetów miast na prawach powiatu wskazuje na marginalny wpływ obniżenia stawek podatku od nieruchomości na poziom dochodów ogółem. Skutki fiskalne zmniejszenia stawek miały w 2013 roku wartość 273,6 mln zł, a w 2014 – 289 mln zł, co stanowiło zaledwie 0,42% wykonanych dochodów ogółem (tab. 3). W większości miast relacja ta miała wartość poniżej 1%, a jedynie w 7 jednostkach wyniosła więcej niż 2%. Ponieważ w strukturze dochodów z podatku od nieruchomości dominują wpływy od osób prawnych z udziałem prawie 83%, również finansowe skutki obniżenia stawek głównie dotyczą tej kategorii podatników (udział ok. 67%). Ich wielkość i relacja do dochodów ogółem była jednak tylko dwukrotnie wyższa (0,28%) niż skutki dotyczące podatku płaconego przez osoby fizyczne (0,14%).

Tabela 3. Dochody miast na prawach powiatu z tytułu podatku od nieruchomości oraz fiskalne skutki kształtowania jego stawek w latach 2013-2014

Wyszczególnienie	2013	2014	2013	2014
	mln zł		%	
Dochody ogółem	64 216,58	68 259,78	100,00	100,00
Podatek od nieruchomości:	7 418,67	7 700,55	11,55	11,28
– osoby prawne	6 153,51	6 369,58	9,58	9,33
– osoby fizyczne	1 265,16	1 330,97	1,97	1,95
Obniżenie górnych stawek podatku od nieruchomości:	273,66	289,05	0,42	0,42
– osoby prawne	182,05	194,02	0,28	0,28
– osoby fizyczne	91,61	95,03	0,14	0,14
Obniżenie górnych stawek podatku od nieruchomości w relacji do dochodów z podatku od nieruchomości:	nd.	nd.	3,69	3,75
– osoby prawne	nd.	nd.	2,96	3,05
– osoby fizyczne	nd.	nd.	7,24	7,14

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetów miast na prawach powiatu za lata 2013-2014 [www.mf.gov.pl].

Odnosząc wartość tych skutków do poziomu dochodów z tytułu podatku od nieruchomości, wartość tej relacji wynosi ok. 3,7%, co oznacza, że w takim stopniu dochody z tytułu tego podatku mogłyby ulec zwiększeniu, gdyby zastosowano wyłącznie ustawowe, maksymalne stawki. Warto zauważyć, że wskaźnik ten w miastach na prawach powiatu był najniższy spośród wszystkich rodzajów gmin. Podob-

na relacja dla wszystkich gmin kształtowała się na poziomie prawie 18%, a dla gmin wiejskich była jeszcze wyższa (ponad 21%). Można więc zauważyć prawidłowość, że im „bardziej miejska” gmina, a więc i większa, tym względne skutki obniżek stawek są mniejsze. Prawidłowość tę można wytłumaczyć różnicami społecznymi i politycznymi występującymi pomiędzy małymi i dużymi jednostkami, a także różnicami we względnym obciążeniu podatnika w zależności od faktycznej wartości jego nieruchomości (zazwyczaj większej w dużych jednostkach) [Swianiewicz, Neneman, Łukomska 2013, s. 30].

Obniżenie stawek spowodowało względnie większe skutki w przypadku wpływów od osób fizycznych. Gdyby zastosowano maksymalne stawki dochody z podatku pobieranego od osób fizycznych byłyby wyższe o ponad 7%, podczas gdy dla osób prawnych relacja ta wyniosła ok. 3%. Co prawda nie zawsze można powiązać przedmiot opodatkowania z kategorią podatników, jednakże dane te świadczą o bardziej aktywnej polityce obniżania stawek podatków, adresowanej do osób fizycznych. Dowodem na to jest także, wykazana w poprzednim punkcie opracowania, względnie niska relacja średniej stawki do stawki maksymalnej dla nieruchomości mieszkalnych.

Analiza jednostkowa wykonania budżetów miast na prawach powiatu wykazuje dość istotne zróżnicowanie wpływu skutków obniżonych stawek na poziom dochodów z tytułu omawianego podatku (tab. 4).

Tabela 4. Liczba miast na prawach powiatu według relacji skutków obniżenia górnych stawek do dochodów z podatku od nieruchomości

Wyszczególnienie	<0,5%)	<5,10%)	<10,20%)	<20,30%)	<30,40%)	<40,50%)	<50,60%)	<60,70%)
	2013							
Ogółem	30	21	11	3	1	0	0	0
Osoby prawne	38	13	12	3	0	0	0	0
Osoby fizyczne	25	12	14	10	2	1	2	0
2014								
Ogółem	31	20	8	7	0	0	0	0
Osoby prawne	33	18	12	1	1	0	0	0
Osoby fizyczne	24	12	16	7	4	1	1	1

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetów miast na prawach powiatu za lata 2013-2014 [www.mf.gov.pl].

W niemal połowie jednostek wpływ ten nie przekraczał 5% dochodów z podatku, a tylko w nielicznych był wyższy niż 20%. W największym stopniu obniżenie górnych stawek wpłynęło na dochody z podatku od nieruchomości w każdym z badanych lat w mieście Siedlce, gdzie skutki zmniejszenia stawek stanowiły ok. 30% dochodów z podatku. Wysokie wartości omawianej relacji występowały częściej dla dochodów otrzymywanych od osób fizycznych. W tym przypadku skutki zmniejsze-

nia stawek podatku od nieruchomości sięgały nawet 65% wykonanych dochodów z tego źródła (Ostrołęka – 2014 r.).

Wpływ na poziom dochodów z podatku od nieruchomości, oprócz obniżenia stawek standardowych, miały także dodatkowe preferencje o charakterze przedmiotowym. Sprawozdawczość budżetowa nie rozgranicza skutków obniżek stawek standardowych i wprowadzenia dodatkowych stawek preferencyjnych. Pewne wnioski o ich znaczeniu można wyciągnąć z analizy wykonania budżetów tych miast, które oprócz przedmiotowych preferencji zastosowały wyłącznie stawki maksymalne (np. Wrocław, Warszawa, Gdańsk, Chorzów, Sosnowiec, Żory). W większości jednostek, pomimo zróżnicowanych przedmiotowo preferencyjnych stawek, fiskalne ich skutki były marginalne i nie przekroczyły 1% dochodów z podatku.

Wielkość dochodów utraconych wskutek zmniejszenia stawek podatku od nieruchomości jest w oczywisty sposób zależna od skali tych obniżek. Współczynnik korelacji pomiędzy średnią wartością relacji poziomów przyjętych stawek podatku i stawek maksymalnych dla każdego przedmiotu a relacją wielkości skutków obniżenia stawek i dochodów z podatku jest wysoki i wynosił w 2013 roku -0,82, a w 2014-0,72. Większa ujemna zależność jest widoczna w przypadku dochodów uzyskiwanych od osób fizycznych (współczynniki korelacji dla lat 2013 i 2014 wyniósł odpowiednio: -0,91, -0,88), co potwierdza wykazany już większy wpływ samorządowej polityki podatkowej na kształtowanie obciążeń podatkowych osób fizycznych.

Korelacja pomiędzy wskazanymi relacjami jest także zróżnicowana w zależności od przedmiotu opodatkowania. Najwyższa występuje dla gruntów (-0,86 i -0,76) oraz budynków (-0,87, -0,72) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Świadczy to o tym, że kształtowanie stawek dla tych dwóch rodzajów nieruchomości wywiera największy wpływ na poziom finansowych skutków polityki podatkowej w zakresie stawek, mimo że skala obniżek stawek jest w tym przypadku najmniejsza. Jednym z tego powodów jest dominujące znaczenie dochodów z tego tytułu w strukturze przedmiotowej dochodów z podatku od nieruchomości, o czym świadczy także duży udział osób prawnych (a więc w większości prowadzących działalność gospodarczą) we wpływach z podatku. Jest to także pochodną przyjętej w ustawie struktury stawek i ich wielkości. Najmniejsza zależność istnieje natomiast w przypadku budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych (-0,31, -0,18), czego powodem jest najpewniej niewielki udział dochodów z tego przedmiotu opodatkowania.

Warto zauważyć, że skutki fiskalne stawek podatku są zależne nie tylko od prowadzonej przez JST własnej polityki podatkowej w tym zakresie, lecz także uregulowań ustawowych, polegających na ustaleniu ustawowej stawki maksymalnej na poziomie preferencyjnym dla niektórych przedmiotów opodatkowania. Sprawozdania z wykonania budżetów nie uwzględniają tych skutków, trudno więc wskazać ich dokładną wartość dla każdej jednostki. Skutki fiskalne tych preferencji są szacowane przez Ministerstwo Finansów dopiero od roku 2010, i to w ujęciu zagregowanym dla

wszystkich gmin. Według najnowszych szacunków skutki preferencyjnej stawki dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym wyniosły w 2013 roku ok. 13 mln zł, a więc tylko 0,07% dochodów z podatku. Większe znaczenie miała preferencja podatkowa dotycząca budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, której globalne skutki wyniosły 322 mln zł, czyli ponad 1,72% dochodów z podatku [Ministerstwo Finansów 2013, s. 42-44]. Łącznie było to zatem 1,79% dochodów i gdyby podobna relacja wystąpiła dla miast na prawach powiatu (choć w rzeczywistości jest pewnie mniejsza), byłaby ona o połowę niższa od skutków prowadzonej polityki podatkowej w zakresie ustalania stawek.

5. Zakończenie

Zgodnie z teorią opodatkowania preferencyjne stawki podatkowe, a także zwolnienia podatkowe mogą działać stymulująco na określone dziedziny działalności lub podmioty objęte tymi narzędziami. Podatek od nieruchomości także może realizować funkcje pozafiskalne (bodźcową, społeczną), co wynika z jego konstrukcji prawnej i jest jednym w powodów przyznania gminom pewnego zakresu władztwa podatkowego.

Badając ewolucję uregulowań prawnych dotyczących stawek omawianego podatku, można dostrzec decyzje zmierzające w stronę niewielkiego zwiększania zakresu władztwa podatkowego gmin oraz rozszerzania zakresu preferencji podatkowych, poprzez wprowadzanie niższych stawek ustawowych dla niektórych przedmiotów opodatkowania (działalność gospodarcza w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym i związana z udzielaniem świadczeń zdrowotnych). Zmiany w prawie w pierwszym wymienionym aspekcie należy ocenić pozytywnie. W literaturze można spotkać postulaty rozszerzenia zakresu samodzielności dochodowej JST, a nawet przyznania pełnego władztwa podatkowego w stosunku do podatków lokalnych [Etel, Dowgier 2013, s. 33]. Postulaty te są dyskusyjne, jednakże argumentem za takim rozwiązaniem może być chociażby pobudzenie lokalnej konkurencji podatkowej, lepsze dopasowanie podaży usług publicznych do lokalnych preferencji, potencjalnie większa efektywność i oszczędność w wykorzystaniu środków itp. [Swianiewicz, Neneman, Łukomska 2013, s. 42-45]. Jeśli chodzi o ustawowe preferencje podatkowe, to z punktu widzenia zasady sprawiedliwości i równości podatkowej rozszerzanie ich zakresu należy ocenić krytycznie i poprzeć postulaty ich likwidacji [Etel, Dowgier 2013, s. 123]. Tym bardziej że wprowadzaniu tych preferencji raczej nie towarzyszyła refleksja co do ich fiskalnych skutków, na co dowodem może być brak mechanizmów rekompensujących utracone przez JST dochody.

Przeprowadzona w artykule analiza wskazuje na dość powszechną praktykę stosowania niższych stawek podatku od nieruchomości niż ustawowe stawki maksymalne i ich różnicowania. Skala tych obniżek nie była duża, ale wykazywała tenden-

cję rosnącą. Współcześnie przy bardzo niskim wskaźniku waloryzacji stawek maksymalnych (na skutek niskiej inflacji) JST rezygnują, także z powodów politycznych, z takiego nieznacznego podwyższania stawek, zachowując ich poziomy z ubiegłego roku (27 przypadków w 2014 roku). Z tego punktu widzenia politykę podatkową miast należy ocenić jako dość pasywną i trudno przypisać jej określone cele merytoryczne, wynikające ze stymulacyjnej funkcji podatków. W dużym stopniu funkcję tę ogranicza także ustawowa struktura i wielkość stawek maksymalnych. Postuluje się reformę tej struktury w kierunku większego oparcia podstawy opodatkowania na wartości nieruchomości, a nie tylko na powierzchni. I nie chodzi tu wyłącznie o uznawany za docelowy model podatku katastralnego, który nie jest pozbawiony wad i dodatkowo rodzi obawy i opór społeczny, ale także o inne mechanizmy, jak np. strefowanie podstaw opodatkowania czy wprowadzanie przeliczników powierzchni w zależności od położenia nieruchomości, które wpływa na jej wartość. W pewnym zakresie takie możliwości już istnieją poprzez uprawnienie do różnicowania stawek ze względu na lokalizację, jednakże kryterium to nie wpływa na stawki maksymalne i dlatego jest nieskuteczne [Swianiewicz, Neneman, Łukomska 2013, s. 32-33].

Na podstawie danych zagregowanych fiskalne skutki kształtowania stawek podatku przez miasta na prawach powiatu można ocenić jako niewielkie, co wynika z małej skali obniżania stawek. Korelacja pomiędzy tą skalą a jej fiskalnymi skutkami jest wysoka i ujemna, co sprawia, że JST nie są skłonne aktywnie kształtować stawek podatku, wykorzystując ich potencjalną, bodźcową funkcję, gdyż wiąże się to ze zmniejszeniem dochodów budżetowych. Można przyjąć tezę, że funkcja stymulacyjna podatku od nieruchomości z jego aktualną konstrukcją stoi w opozycji do podstawowej funkcji, czyli fiskalnej, choć teoretycznie, nie musi tak być. Inaczej ukształtowana ustawowa struktura stawek oraz duże kompetencje JST w zakresie ich kształtowania mogą zwiększyć niewykorzystany potencjał dochodowy podatku (szczególnie w dużych miastach) przy jednoczesnym wzroście jego roli bodźcowej.

Przeprowadzona analiza prowadzi także do wniosku o większym znaczeniu kształtowania stawek dla dochodów z podatku, pobieranych od osób fizycznych. Taką politykę można wiązać z przesłankami społecznymi, ale także politycznymi. Z punktu widzenia rodzaju opodatkowanej nieruchomości największa zależność pomiędzy poziomem stawek a skutkami fiskalnymi występuje w przypadku nieruchomości (gruntów i budynków) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zatem JST muszą mieć na uwadze, że ekspansywna polityka podatkowa, często pożądana z punktu widzenia lokalnego rozwoju gospodarczego, może istotnie zmniejszyć ich dochody z podatku i być może z tego powodu skala obniżek stawek w tych przedmiotach jest najniższa. Obecnie, jak dowodzą publikowane badania, lokalna polityka podatkowa nie jest jednak narzędziem skutecznym w stymulacji działalności gospodarczej [Korolewska 2014, s. 106]. Z tego punktu widzenia wykazaną niechęć do rezygnacji z wpływów podatkowych należy ocenić w tym przypadku pozytywnie, pod warunkiem jednak, że JST prowadzi i/lub finansuje

inne, skuteczniejsze działania sprzyjające lokalnej przedsiębiorczości i rozwojowi bazy podatkowej.

Podsumowując, należy stwierdzić, że niezbędna reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce powinna między innymi dążyć do zwiększenia wydajności fiskalnej podatku i lepszego wykorzystania jego potencjału dochodowego, gdyż jest to jeden z warunków koniecznych do szerszego korzystania przez JST z narzędzi władztwa podatkowego przy akceptowalnych skutkach fiskalnych.

Literatura

- Ciąglewicz-Miśta A., Ciąglewicz N., Talik A., 2011, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz. Projekty uchwał. Orzecznictwo*, C.H. Beck, Warszawa.
- Dziuba J., 2013, *The concept of sustainable development in tax policy of cities with county rights referring to property tax in Poland*, Research Papers of Wrocław University of Economics nr 302, s. 26-36.
- Etel L., Dowgier R., 2013, *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Temida 2, Białystok.
- Etel L., Presnarowicz S., 2003, *Podatki i opłaty samorządowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Gomułowicz A., Małecki J., 2011, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- Korolewska M., 2014, *Polityka podatkowa gmin i miast na prawach powiatu w zakresie podatku od nieruchomości a wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny*, Studia BAS, nr 1 (37), s. 85-108.
- Ministerstwo Finansów, 2013, *Preferencje podatkowe w Polsce*, Nr 5, Załącznik B. *Wartość preferencji podatkowych*, Warszawa.
- Ofiarski Z., 2008, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- Swianiewicz P., Neneman J., Łukomska J., 2013, *Koncepcja przekształceń podatku od nieruchomości*, Finanse Komunalne, nr 7-8, s. 25-50.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. nr 9, poz. 31 ze zm. (tekst jednolity: Dz.U. z 2014, poz. 849).
- Ustawa z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2010 r., nr 225, poz. 1461.
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2002 r., nr 200, poz. 1683.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin, Dz.U. z 1996 r., nr 149, poz. 704.