

KANCELARIA SENATU
BIURO ANALIZ I DOKUMENTACJI
Dział Analiz i Opracowań Tematycznych

Odstępstwa od podstawowej stawki
podatku od nieruchomości
– wybrane zagadnienia

OPINIE I EKSPERTYZY

OE-150

PAŹDZIERNIK 2010

Materiał przygotowany przez Dział Analiz i Opracowań Tematycznych Biura Analiz i Dokumentacji.

Biuro zamawia opinie, analizy i ekspertyzy sporządzone przez specjalistów reprezentujących różne punkty widzenia.

Wyrażone w materiale opinie odzwierciedlają jedynie poglądy autorów.

Korzystanie z opinii i ekspertyz zawartych w tym zbiorze bez zezwolenia Kancelarii Senatu dopuszczalne wyłącznie w ramach dozwolonego użytku w rozumieniu ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 ze zm.) i z zachowaniem wymogów tam przewidzianych.

W pozostałym zakresie korzystanie z opinii i ekspertyz wymaga każdorazowego zezwolenia Kancelarii Senatu.

© Copyright by Kancelaria Senatu, Warszawa 2010

Redakcja techniczna:

Piotr Marczak

Biuro Analiz i Dokumentacji Kancelarii Senatu

Dyrektor – Agata Karwowska-Sokołowska – tel. 022 694 94 32, fax 022 694 94 28,

e-mail: sokolows@nw.senat.gov.pl

Wicedyrektor – Ewa Nawrocka – tel. 022 694 98 53,

e-mail: nawrocka@nw.senat.gov.pl

Dział Analiz i Opracowań Tematycznych tel. 022 694 98 04, fax 022 694 99 06

dr Tomasz M. Budzyński
Katedra Finansów Publicznych
Wydział Ekonomiczny
Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

Odstępstwa od podstawowej stawki podatku od nieruchomości – wybrane zagadnienia

Wprowadzenie

Podatek od nieruchomości uregulowany jest przepisami ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010, nr 95, poz. 613 tekst jednolity, z późn. zm.). Podatek ten jest podatkiem samorządowym, zasilającym w całości budżety gmin. Ponadto podatek od nieruchomości jest podatkiem bezpośrednim, rzeczowym o charakterze podatku majątkowego. Niemniej jednak z uwagi na przyjęte rozwiązania konstrukcyjne należy uznać, iż podatek od nieruchomości ma charakter mieszany przychodowo-majątkowy¹.

W konstrukcji każdego podatku istotną rolę ekonomiczną pełnią przyznane przez normodawcę preferencje podatkowe, które skutkują obniżeniem wysokości zobowiązania podatkowego. Mogą one przybierać formę zwolnienia (podmiotowego lub przedmiotowego), obniżenia podstawy wymiaru podatku, modyfikacji stawki podatku lub samej kwoty podatku.

Specjalne uregulowania dotyczące zwolnień i ulg podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości obejmują kościoły i związki wyznaniowe, grunty i budynki wchodzące w skład nieruchomości przeznaczonych na budowę dróg publicznych oraz przyznane są z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej na terenie specjalnych stref ekonomicznych.

Ustawodawca przewidział nadto stosunkowo szeroki katalog zwolnień zarówno o charakterze przedmiotowym, jak i podmiotowym. **Zwolnienia przedmiotowe** odnoszą się do:

- gruntów i budowli tworzących infrastrukturę kolejową, portów morskich, oraz lotnisk użytku publicznego (wraz z budynkami):

¹ *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, pod red. W. Wójtowicz, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 353.

- budynków gospodarczych wykorzystywanych na działalność leśną, rybacką, rolniczą oraz w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej;
- nieruchomości wykorzystywanych przez organizacje typu *non-profit*, a więc:
 - stowarzyszenia działające na rzecz dzieci i młodzieży (w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu),
 - organizacje pożytku publicznego prowadzące nieodpłatną działalność statutową;
- gruntów zajętych na trwałe obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży;
- gruntów i budynków będących zabytkami lub muzeami;
- gruntów, budynków i budowli w parkach narodowych i rezerwach przyrody;
- budowli i gruntów związanych z ochroną przeciwpowodziową;
- gruntów pod jeziorami i zbiornikami sztucznymi (będącymi własnością Skarbu Państwa), nieużytków, użytków ekologicznych, gruntów zadrzewionych i zakrzewionych;
- działek przyzagrodowych członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych, altan i obiektów w rodzinnych ogródkach działkowych, punktów handlowych grupy producentów rolnych.

Następujące **podmioty** zwolnione są z podatku od nieruchomości:

1. uczelnie, Polska Akademia Nauk, instytuty badawcze, centra badawczo-rozwojowe;
2. jednostki oświaty (publiczne i niepubliczne);
3. zakłady pracy chronionej i zakłady aktywności zawodowej;
4. Polski Związek Działkowców.

Zasadniczo zwolnienia nie obowiązują, jeśli przedmiot opodatkowania zajęty jest na prowadzenie działalności gospodarczej.

W drodze wykonywania władztwa podatkowego rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe.

Obowiązujące stawki podatku od nieruchomości ustala rada gminy w drodze uchwały, kierując się wyłącznie maksymalną wysokością stawek określoną w art. 5 ust. 1 ww. ustawy; nadmienić należy, iż obecnie nie występuje limit dolny stawek. Stawka podatku uzależniona jest od przedmiotu opodatkowania.

Górne granice stawki podatku od gruntów w 2010 roku:

1. 0,77 zł/1 m² przy związaniu z działalnością gospodarczą (dwukrotność stawki z pkt 2);
2. 0,39 zł/1 m² dla pozostałych gruntów, w tym zajętych przez organizacje pożytku publicznego;

3. 4,04 zł/1 ha dotyczy wyłącznie jezior, zbiorników retencyjnych i elektrowni wodnych.

Górne granice stawki podatku od budowli w 2010 roku: 2% wartości (brak jakiegokolwiek zróżnicowania).

Górne granice stawki podatku od budynków w 2010 roku:

1. 0,65 zł/1 m² – dla budynków mieszkalnych;
2. 20,51 zł/1 m² – dla budynków związanych z działalnością gospodarczą (**stawka podstawowa**);
3. 9,57 zł/1 m² - dla budynków związanych z działalnością gospodarczą w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym (**stawka dwukrotnie niższa**);
4. 4,16 zł/1 m² – dla budynków związanych z działalnością gospodarczą w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych (**stawka pięciokrotnie niższa**);
5. 6,88 zł/1 m² – dla pozostałych budynków, w tym zajmowanych przez organizacje pożytku publicznego (**stawka trzyipółkrotnie niższa**).

Podsumowując, należy stwierdzić, iż dotychczasowe rozwiązania przewidują specjalne preferencje podatkowe w postaci obniżonej stawki podatku przy prowadzeniu działalności gospodarczej w dwóch przypadkach: handlu materiałem siewnym (50% stawki podstawowej) oraz udzielania świadczeń zdrowotnych (20% stawki podstawowej). Stawka w wysokości 1/3 stawki podstawowej obejmuje budynki, które nie są budynkami mieszkalnymi, ani nie służą prowadzeniu działalności gospodarczej. Oczywiście na tle przedstawionych stawek bardzo nisko opodatkowane są budynki mieszkalne, co związane jest z ich podstawową funkcją w celu zaspokajania potrzeb mieszkaniowych ludności. Jednocześnie z uwagi na przyjęty przez ustawodawcę sposób zróżnicowania stawek ujawnia się tutaj nie tylko ten podstawowy charakter podatku, jakim jest opodatkowanie majątku, ale również jego charakter przychodowy (wyższe opodatkowanie nieruchomości związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej). Ponadto rada gminy ma uprawnienia do dalszego i bardziej szczegółowego różnicowania stawek podatku od gruntów i budynków w oparciu o takie kryteria, między innymi jak: lokalizacja, rodzaj prowadzonej działalności, sposób wykorzystania, rodzaj zabudowy, itp.

Wykorzystanie uprawnień do władztwa podatkowego przez gminy w zakresie podatku od nieruchomości

Tab. 1. Dochody z tytułu podatku od nieruchomości oraz ubytki finansowe z tytułu obniżenia górnych stawek podatkowych oraz udzielenia ulg i zwolnień podatkowych w latach 2005-2010

| Rok | | 2010 (za I i II kw.) | 2009 | 2008 | 2007 | 2006 | 2005 |
|----------------------------------|----------|-------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Łącznie | | | | | | | |
| Dochody z podatku | w mln zł | 7752,8 | 14181,8 | 13418,5 | 12678,0 | 12147,1 | 11660,0 |
| Obniżenie stawek | | 1122,4 | 1713,1 | 1569,1 | 1642,2 | 1590,4 | 1494,5 |
| Ulg i zwolnienia | | 323,6 | 596,1 | 527,3 | 464,1 | 410,5 | 805,0 |
| Skutki obniżenia stawek | w % | 14,5 | 12,1 | 11,7 | 13,0 | 13,1 | 12,8 |
| Skutki ulg i zwolnień | | 4,2 | 4,2 | 3,9 | 3,7 | 3,4 | 6,9 |
| Gminy | | | | | | | |
| Dochody z podatku | w mln zł | 4635,8 | 8480,2 | 7989,0 | 7571,2 | 7259,6 | 6985,6 |
| Obniżenie stawek | | 951,2 | 1421,6 | 1302,4 | 1327,9 | 1286,2 | 1188,6 |
| Ulg i zwolnienia | | 253,8 | 479,3 | 431,8 | 383,1 | 335,6 | 573,6 |
| Skutki obniżenia stawek | w % | 20,5 | 16,8 | 16,3 | 17,5 | 17,7 | 17,0 |
| Skutki ulg i zwolnień | | 5,5 | 5,7 | 5,4 | 5,1 | 4,6 | 8,2 |
| Miasta na prawach powiatu | | | | | | | |
| Dochody z podatku | w mln zł | 3117,0 | 5701,7 | 5429,4 | 5106,9 | 4887,5 | 4674,3 |
| Obniżenie stawek | | 171,2 | 281,4 | 266,74 | 314,4 | 304,2 | 305,9 |
| Ulg i zwolnienia | | 69,8 | 116,8 | 95,4 | 81,0 | 74,8 | 231,4 |
| Skutki obniżenia stawek | w % | 5,5 | 5,1 | 4,9 | 6,2 | 6,2 | 6,5 |
| Skutki ulg i zwolnień | | 2,2 | 2,0 | 1,8 | 1,6 | 1,5 | 5,0 |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Informacji z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego* za poszczególne lata sporządzanych przez Ministerstwo Finansów.

Z przedstawionych w tab. 1 danych syntetycznych pochodzących ze wszystkich gmin i miast na prawach powiatów w Polsce wynika, iż przyznane przez ustawodawcę możliwości kształtowania przez gminy obciążeń podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości poprzez obniżanie maksymalnych stawek podatku oraz udzielania ulg i zwolnień są wykorzystywane w stosunkowo niewielkim zakresie. A zatem niewątpliwie w sprawowanej przez ten podatek funkcji dominuje funkcja fiskalna w stosunku do funkcji stymulacyjnej.

W odniesieniu do kwestii obniżania górnych stawek podatku z przeprowadzonych analiz wynika, iż wielkość ubytku finansowego z tego tytułu (jako relacja ilości utraconych wpływów w stosunku do otrzymanych dochodów) wynosi kilkanaście procent (waha się od 11,7 do 14,5%), co dla roku 2009 oznaczało mniejsze dochody o 1,7 mld zł. O wiele mniejsze ujemne skutki dla dochodów ma stosowanie systemu ulg i zwolnień, bowiem spadek dochodów jest tylko kilkuprocentowy (od 3,4 do 4,2%, wyjątkiem jest rok 2005).

Natomiast z bardziej szczegółowych analiz wynika, iż większą skłonność do udzielania preferencji podatkowych mają gminy niż miasta na prawach powiatu i różnica ta jest znaczna. Skutki obniżenia stawek podatku są trzy- lub czterokrotnie wyższe w grupie gmin niż w grupie miast na prawach powiatu (16,8% wobec 5,1% w 2009 roku oraz 20,5% wobec 5,5% za I półrocze 2010 r.), zaś skutki stosowania ulg i zwolnień są dwukrotnie wyższe (5,5% wobec 2,2% za I półrocze 2010 r.). W największym zakresie z możliwości kształtowania wielkości obciążenia podatkiem od nieruchomości korzystają gminy wiejskie (ubytek 20% dochodów z tytułu obniżenia stawek i 8,6% z tytułu stosowania ulg i zwolnień), natomiast w najmniejszym gminy miejskie (ubytek 12,6% dochodów z tytułu obniżenia stawek i 3% z tytułu stosowania ulg i zwolnień).

Wskazane tendencje można także zaobserwować w przykładowych stawkach podatku od nieruchomości w 2010 roku z czterech wybranych gmin.

Tab. 2. Przykładowe stawki podatku od nieruchomości w 2010 roku

| | Miasto na prawach powiatu (Lublin) | Gmina miejska (Puławy) | Gmina wiejska (Nowosolna) | Gmina miejsko-wiejska (Trzciel) |
|---------------------------------------|------------------------------------|------------------------|---------------------------|---------------------------------|
| 1. Od gruntów: | | | | |
| - związanych z działalnością gosp. | 0,71 zł 92% | 0,72 zł 94% | 0,72 zł 94% | 0,62 zł 81% |
| - pod jeziorami i zbiornikami wodnymi | 2,45 zł 61% | 3,72 zł 92% | 4,00 zł 99% | 4,04 zł 100% |
| - pozostałych | 0,35 zł 90% | 0,27 zł 69% | 0,21 zł 54% | 0,25 zł 98% |

| | | | | |
|--------------------------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| 2. Od budynków: | | | | |
| - mieszkalnych | 0,60 zł 92% | 0,49 zł 75% | 0,47 zł 72% | 0,64 zł 98% |
| - związanych z działalnością gosp. | 18,51 zł 90% | 18,55 zł 90% | 16,80 zł 82% | 17,95 zł 88% |
| - związanych z handlem materiałem siewnym | 8,60 zł 90% | 7,04 zł 74% | 9,45 zł 99% | 9,57 100% |
| - związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych | 4,01 zł 96% | 4,12 zł 99% | 4,10 zł 99% | 4,16 zł 100% |
| - pozostałych | 6,35 zł 92% | 4,50 zł 65% | 4,12 zł 60% | 4,83 zł 70% |

Stawkę podatku podano w złotych, natomiast wielkość stawki obowiązującej w stosunku do maksymalnej stawki ustawowej podano w procentach.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie uchwał właściwych rad gmin.

W jakim stopniu opłaty uzdrowiskowe i inne świadczenia rekompensują gminom (szczególnie uzdrowiskowym) straty związane z występowaniem oraz rozszerzeniem zakresu stosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości dla budynków przeznaczonych do świadczenia usług zdrowotnych?

1. Od 1 stycznia 2003 roku w wyniku nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych² wprowadzono nowe i obowiązujące nadal uregulowania co do metody różnicowania stawek w podatku od nieruchomości, stanowiąc jednocześnie, iż stawka podatku od budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych wynosi 3,46 zł od 1 m² powierzchni użytkowej. Tym samym nastąpiła kreacja nowej preferencji podatkowej pozwalającej zastosować obniżoną stawkę podatku do wskazanych budynków. Na podstawie analizy całkowitych wpływów z tytułu podatku od nieruchomości w gminach nie zauważono ich spadku nominalnego w efekcie wprowadzenia preferencyjnej stawki, a faktycznie wykonane dochody w roku 2003 były o 3,6% wyższe niż w 2002, zaś w 2004 o 8,2% wyższe niż w 2003. Nieprawdziwa jest zatem teza, iż wprowadzenie tej preferencji niosło za sobą ujemne skutki finansowe. Co prawda w gminie Krynica-Zdrój wpływy z podatku od nieruchomości zrealizowane w 2003 roku były o prawie 500 tys. zł (o 6,5%) niższe niż w 2002 roku, natomiast niekoniecznie muszą one być powiązane ze zmianą regulacji w zakresie stawek podatku, tym bardziej że obniżeniu uległy również dochody całkowite tej gminy.

² Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683).

2. Równocześnie od 1 stycznia 2003 roku tą samą nowelizacją ustawy o podatkach i opłatach lokalnych maksymalną stawkę opłaty miejscowej w miejscowościach uzdrowiskowych podwyższono dwukrotnie (do 3,20 zł dziennie). Następnie w 2005 roku wyodrębniono w systemie opłaty miejscowej opłatę uzdrowiskową. Z analizy wykonań budżetu gminy Krynica-Zdrój wynika, iż wpływy z tytułu opłaty miejscowej wynosiły: w 2001 roku - 367,6 tys. zł, w 2002 roku – 448,7 tys. zł, w 2003 roku – 1.799,5 tys. zł, w 2004 roku 1.985,2 tys. zł, w 2005 roku 2.072,3 tys. zł, a ich udział w dochodach ogółem wynosił odpowiednio: 1,3%, 1,5%, 6,2%, 5,5%, 5,8%. Wpływy z opłaty uzdrowiskowej w Krynicy-Zdroju stopniowo rosły z poziomu 2,36 mln zł w 2006 roku do planowanego na rok 2010 poziomu 3,5 mln zł. Tym samym znaczne podwyższenie wysokości opłaty miejscowej/uzdrowiskowej z pewnością przyniosło analizowanej gminie całkiem pokaźne dochody budżetowe, które znacznie przewyższają zaobserwowane ubytki w podatku od nieruchomości.
3. Nowa ustawa o uzdrowiskach³ nałożyła na gminy uzdrowiskowe oraz gminy posiadające status obszaru ochrony uzdrowiskowej dodatkowe zadania własne związane z zachowaniem funkcji leczniczych uzdrowiska. Jednocześnie ustawodawca ustanowił instrument finansowy dla gmin, który ma umożliwiać realizację tych zadań od strony zabezpieczenia środków finansowych w postaci dotacji z budżetu państwa w wysokości równej wpływom z tytułu opłaty uzdrowiskowej pobranej w uzdrowisku w roku poprzedzającym rok bazowy. Dotacja uzdrowiskowa dla gminy Krynica-Zdrój kształtuje się w wysokości: 2,0 mln zł (2006), 2,1 mln zł (2007), 2,4 mln zł (2008), 2,6 mln zł (2009), 2,8 mln zł (2010), a zatem ta nowa pozycja w budżetach gmin uzdrowiskowych przekłada się na konkretne wsparcie finansowe.
4. Wielkość przekazanych gminom uzdrowiskowym dotacji uzdrowiskowych z budżetu państwa w 2010 roku wynosi ok. 33,4 mln zł⁴ co oznacza, iż wpływy z tytułu opłaty uzdrowiskowej uzyskanej przez gminy w 2008 roku wyniosły 33,4 mln zł. Uzyskane dochody z opłaty uzdrowiskowej wyniosły w 2009 r. w 32 gminach uzdrowiskowych 39,3 mln zł, a wpływy z opłaty miejscowej, pobieranej w 241 gminach, wyniosły 23,5 mln zł⁵.

³ Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz. U. Nr 167, poz. 1399).

⁴ Ustawa budżetowa na rok 2011. Uzasadnienie. Tom I. Omówienie, Rada Ministrów, Warszawa 2010, s. 73.

⁵ Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów na interpelację nr 17709/2010 w sprawie możliwych złych skutków finansowych wprowadzenia w życie projektu ustawy o zmianie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w odniesieniu do gmin uzdrowiskowych.

5. Trudno jest oszacować skutki finansowe utraty części dochodów gmin w skali całego kraju z tytułu rozszerzenia zakresu stosowania stawki preferencyjnej. Niemniej jednak, dane przedstawione powyżej dla lat 2002-2004 nie uzasadniają tezy o wystąpieniu z całą pewnością jakichkolwiek skutków ujemnych w postaci obniżenia dochodów. Sytuacja taka może mieć natomiast miejsce w niektórych gminach, w których muszą być spełnione łącznie następujące warunki: stosunkowo wysoki udział wpływów z podatku od nieruchomości w całości dochodów danej gminy, wysoki udział wpływów z tytułu opodatkowania budynków zajętych na świadczenie usług zdrowotnych opodatkowanych dotychczas stawką podatkową i mających korzystać z nowej preferencji we wpływach z podatku od nieruchomości ogółem.
6. Analizując dane finansowe jednej z ważnych gmin uzdrowiskowych w Polsce – Krynicy-Zdroju należy wyciągnąć wniosek, iż spadek dochodów z tytułu rozszerzenia stosowania stawki preferencyjnej w podatku od nieruchomości będzie niewielki i zasadniczo niezmienny sytuacji finansowej gminy. Ubytek dochodów z tytułu nieuprawnionego korzystania przez podatników ze stawki preferencyjnej za okres 5 lat (2004-2008) został określony na kwotę jedynie 2.062,9 tys. zł⁶. Rada Gminy od 1 czerwca 2009 roku wprowadziła preferencyjną stawkę opodatkowania budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie lecznictwa uzdrowiskowego w wysokości 7,00 zł/m² (przy stawce podstawowej wynoszącej 17,31 zł/m²), a zanotowany ubytek dochodów z tego tytułu wyniósł jedynie 187 tys. zł⁷. Z symulacji wynika, iż gdyby preferencyjna stawka wynosiła 4,27 zł/m², a podstawowa pozostała niezmienna, roczny ubytek dochodów w budżecie analizowanej gminy wyniósłby 473 tys. zł, co stanowi 0,43% jej dochodów zaplanowanych na 2010 rok.
7. Podsumowując, należy stwierdzić, iż dotychczasowe rozwiązania w zakresie ustawowego obniżania stawek podatku od nieruchomości oznaczają tylko niewielkie ubytki w dochodach budżetów gmin, a istniejący system rekompensaty tego uszczerbku w postaci opłaty uzdrowiskowej i dotacji uzdrowiskowej ze sporym naddatkiem go rekompensuje. Z uwagi na to, iż nie należy oczekiwać dużych spadków dochodów w związku z rozszerzeniem stosowania stawki preferencyjnej (dla 32 gmin uzdrowiskowych może on wynieść łącznie około 16 mln zł) system rekompensat jest w stanie utracone dochody „odzyskać” poprzez zmniejszenie wspomnianej nadwyżki, a zatem proponowane rozwiązania nie wpłyną na stan i stabilność finansów gmin.

⁶ Sprawozdanie z wykonania budżetu Gminy Krynica-Zdrój za 2009 rok, s. 14.

⁷ Tamże, s. 13.

