

Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych

**Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu
nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców
oraz jednostek samorządu terytorialnego**

Monografie i Opracowania 588

Paweł Felis

Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych

**Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu
nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców
oraz jednostek samorządu terytorialnego**

**Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
Warszawa 2012**



Recenzenci

Hanna Kuzińska

Hanna Sochacka-Krysiak

Redaktor

Izabela Różańska

© Copyright by Paweł Felis & Szkoła Główna Handlowa w Warszawie,
Warszawa 2012

Wszelkie prawa zastrzeżone. Kopiowanie, przedrukowywanie
i rozpowszechnianie całości lub fragmentów niniejszej publikacji
bez zgody wydawcy zabronione.

Wydanie I

ISBN 978-83-7378-709-4

ISSN 0867-7727

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza

02-554 Warszawa, al. Niepodległości 164

tel. 22 564 94 77, 22 564 94 86, fax 22 564 86 86

www.wydawnictwo.sgh.waw.pl

e-mail: wydawnictwo@sgh.waw.pl

Skład i łamanie

Stämpfli Polska Sp. z o.o.

Druk i oprawa

ESUS Drukarnia cyfrowa

61-855 Poznań, ul. Wierzbicice 35

www.esus.pl

Nakład 200 egz.

Zamówienie 43/III/12

*Książkę tę dedykuję
Rodzicom, Żonie i Synowi*

SPIS TREŚCI

Wstęp	11
Rozdział 1. Teoretyczne aspekty danin majątkowych	21
1.1. Ekonomiczne i prawne aspekty danin publicznych	21
1.2. Wprowadzenie do podatków majątkowych	25
1.2.1. Pojęcie majątku w ujęciu różnych dyscyplin naukowych	25
1.2.2. Modele podatków majątkowych	35
1.2.3. Niektóre ogólne problemy związane z podatkami majątkowymi	41
1.3. Rola i znaczenie podatków w systemie finansowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatków majątkowych	46
1.3.1. Istota i klasyfikacje zadań podatków	46
1.3.2. Funkcje podatków majątkowych	64
1.4. Systematyka podatków majątkowych. Kryteria klasyfikacji	72
1.4.1. Podatki majątkowe – wybór przedmiotu opodatkowania i jego konkretyzacja	73
1.4.2. Podatki majątkowe jako przykład podatków bezpośrednich	76
1.4.3. Podatki majątkowe jako przykład podatków lokalnych	78
1.4.4. Podatki majątkowe: od ilości oraz od wartości	83
1.5. Podsumowanie	84
Rozdział 2. Gospodarcze i społeczne skutki podatków majątkowych	89
2.1. Przegląd teorii opodatkowania gruntów	89
2.2. Dylematy związane z legitymizacją i konsekwencjami opodatkowania zasobu (zgromadzonego w przeszłości majątku)	100
2.3. Rozkład obciążeń podatkowych – reakcje przedsiębiorstw na opodatkowanie majątku	106
2.4. Wpływ danin majątkowych na funkcjonowanie przedsiębiorstwa i jego gospodarkę finansową	112
2.5. Efekty opodatkowania gruntów – studium przypadku Pittsburga	115
2.6. Podsumowanie	117

Rozdział 3. Samorząd terytorialny – jego kompetencje a system podatków lokalnych	119
3.1. Rola samorządu terytorialnego w kształtowaniu rozwoju lokalnego	119
3.2. Podatki jako źródło dochodów samorządu terytorialnego – ich powiązanie z zadaniami samorządu terytorialnego	121
3.3. Problemy granic autonomii samorządu terytorialnego	128
3.3.1. Zakres samodzielności finansowej samorządu terytorialnego	128
3.3.2. Zagadnienie regulacji prawnej dochodów samorządu terytorialnego	133
3.4. Decentralizacja władztwa podatkowego – dylematy i wyzwania	135
3.4.1. Decentralizacja finansów publicznych – argumenty za i przeciw	135
3.4.2. Przegląd wybranych zagadnień decentralizacji władztwa podatkowego ..	140
3.5. Lokalna polityka podatkowa	146
3.5.1. Pojęcie i zakres lokalnej polityki podatkowej	146
3.5.2. Czynniki kształtujące lokalną politykę podatkową	156
3.6. Istota oraz kryteria oceny racjonalności systemu podatków lokalnych	161
3.6.1. Pojęcie i zakres podatków lokalnych	161
3.6.2. Cechy podatków tworzących system podatków lokalnych	167
3.7. Podsumowanie	172
Rozdział 4. Regulacje prawne i treść ekonomiczna systemu opodatkowania nieruchomości oraz pozostałych danin majątkowych w Polsce	179
4.1. System opodatkowania nieruchomości	179
4.1.1. Pojęcie systemu opodatkowania nieruchomości	179
4.1.2. Konstrukcja prawna podatków obciążających posiadane nieruchomości .	182
4.1.3. Podsumowanie	229
4.2. Pozostałe daniny majątkowe	230
4.2.1. Podatek od środków transportowych jako przykład opodatkowania majątku ruchomego	231
4.2.2. Podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych – podatki obciążające obrót majątkiem	236
4.2.3. Niektóre opłaty lokalne związane z posiadaniem i wykorzystywaniem majątkiem	242
4.2.4. Podsumowanie	250
Rozdział 5. Rola podatków majątkowych w Polsce, ze szczególnym uwzględnieniem podatku od nieruchomości	253
5.1. Podatki majątkowe głównym źródłem dochodów w budżetach samorządu terytorialnego	253
5.1.1. Rola i miejsce podatków majątkowych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego	253

5.1.2. Wykorzystanie kwotowych stawek podatkowych w podatkach majątkowych	267
5.1.3. Nieprawidłowości w uchwałach dotyczących podatków majątkowych i ich skutki dla zasobności budżetów gminnych	280
5.1.4. Problem zaległości podatkowych oraz niesprawności systemu ich windykacji jako czynnik zmniejszenia wpływów budżetowych JST	287
5.2. Pozafiskalne funkcje podatków majątkowych	295
5.2.1. Zróżnicowanie polityki podatkowej – narzędzia władztwa podatkowego i kategorie gmin	297
5.2.2. Społeczno-gospodarcze znaczenie podatków majątkowych	305
5.3. Podsumowanie	326

Rozdział 6. Teoretyczne i praktyczne aspekty reformowania systemu opodatkowania nieruchomości należących do przedsiębiorców jako elementu źródeł dochodów własnych JST

331

6.1. Makroekonomiczne podstawy reformy systemu dochodów własnych samorządu terytorialnego	331
6.2. Uwarunkowania reformy systemu opodatkowania nieruchomości	345
6.3. Koncepcja podatku opartego na wartości nieruchomości	351
6.3.1. Podatek <i>ad valorem</i> – jeden podatek, którego przedmiotem są wszystkie rodzaje nieruchomości	351
6.3.2. Metodyka ustalania wartości katastralnych nieruchomości	358
6.3.3. Problemy dotyczące praktyki ustalania stawki podatku <i>ad valorem</i>	362
6.3.4. Potencjalne skutki reformy systemu opodatkowania nieruchomości dla przedsiębiorców	368
6.3.5. Potencjalne skutki reformy systemu opodatkowania nieruchomości dla samorządu terytorialnego	374
6.4. Pozostałe pożądanе kierunki zmian w obszarze podatków majątkowych	378
6.4.1. Zwiększenie kompetencji jednostek samorządu terytorialnego w obszarze podatków lokalnych	378
6.4.2. Uporządkowanie systemu pozostałych danin majątkowych	380
6.5. Podsumowanie	381

Zakończenie

385

Bibliografia	389
Książki i artykuły	389
Akty prawne	403
Orzecznictwo	406
Oficjalne interpretacje	407
Statystyka	407

WSTĘP

W ramach toczącej się od dłuższego czasu dyskusji na temat potrzeby przeprowadzenia reformy systemu finansowego samorządu terytorialnego w Polsce szczególnie dużo miejsca poświęca się niezbędnym zmianom w systemie podatków majątkowych. Warto zauważyć, że system ten, ukształtowany w swym ogólnym zarysie w okresie funkcjonowania gospodarki centralnie planowanej, aż do chwili obecnej nie został poddany gruntownej reformie. W tej sytuacji nie może dziwić, że niewielkie zmiany w konstrukcjach poszczególnych podatków majątkowych nie mogą być uznane za działania wystarczające. Z punktu widzenia doktryny ekonomicznej, finansowej i prawnej oraz interesów podatników uzasadniona jest teza, że w Polsce w XXI w. potrzebna jest reforma systemu podatków majątkowych, nie tylko zaś kolejne jego zmiany.

W szerokiej publicznej debacie na temat docelowego kształtu polskiego systemu podatków majątkowych dominują głosy postulujące wprowadzenie nowego podatku od nieruchomości o nowoczesnej konstrukcji, dostosowanej do rozwiązań obowiązujących w większości państw o gospodarce rynkowej – podatku *ad valorem*. Realizacja tego kierunku reformy, aczkolwiek dawno w praktyce rozpoczęta, znajduje się od pewnego czasu w stanie uśpienia. Wydaje się, że nie trzeba w kolejnej monografii uzasadniać potrzeby wprowadzenia koncepcji podatku od wartości nieruchomości. Tego typu podejście powodowałoby skupienie się na szczegółach, przy utracie całościowego spojrzenia na funkcjonowanie podatków majątkowych, zaliczanych – na podstawie kryterium terytorialnego – do podatków lokalnych. Z pewnością zasadne jest stwierdzenie, że zgłaszane propozycje zmian w systemie opodatkowania nieruchomości w Polsce są niewystarczające, jeśli chodzi o potrzebę i kierunki reformy samorządowego systemu dochodów podatkowych. Do rozwiązania pozostaje także kwestia rozstrzygnięcia roli, jaką powinny odgrywać jednostki samorządu terytorialnego w konstrukcji nowego podatku od wartości nieruchomości, oraz stopnia partycypowania poszczególnych szczebli samorządowych we wpływach z tego podatku. Należy też mieć na uwadze problem docelowego modelu obciążenia rolnictwa. W szczególności rozstrzygnięcia wymaga, czy koncepcja zastąpienia podatku rolnego podatkiem *ad valorem* powinna obejmować również opodatkowanie dochodów gospodarstw rolnych. Przyjęty zakres tematyki pracy oznacza z konieczności pominięcie pewnych ciekawych wątków związanych z przyszłym kształtem systemu podatkowego na szczeblu samorządowym. W przedstawionej autorskiej wizji reformy podatków majątkowych jako elementu systemu dochodów własnych samorządu teryto-

rialnego starano się jednak zwrócić uwagę na najistotniejsze kwestie związane z tematyką podatków majątkowych, wraz z pokazaniem praktycznych możliwości aplikacyjnych. Oczywiście, należy oczekiwać, że budowany w Polsce system katastralny, oparty na sprawdzonych rozwiązaniach zagranicznych, mimo wielu istotnych przeszkód (technicznych, formalnych, prawnych, instytucjonalnych oraz społecznych) zostanie w przyszłości wprowadzony.

Wybór tematyki poruszanej w niniejszej pracy podyktowany był przede wszystkim tym, że problematyka poświęcona podatkom majątkowym jest niezwykle ubogo reprezentowana w literaturze ekonomiczno-podatkowej. W większości prac naukowych o charakterze monograficznym autorzy koncentrują się głównie na aspektach prawnych, eksponując przede wszystkim potrzebę reformy systemu podatków od nieruchomości w kontekście przyszłego wprowadzenia w Polsce podatku *ad valorem*¹. W celu rozwinięcia ekonomicznego nurtu rozważań wykorzystano wiedzę z zakresu ekonomii, finansów oraz finansów publicznych. Jego przygotowanie wymagało rozwiązania wielu problemów dotyczących podatków majątkowych oraz podatków lokalnych. Szeroka tematyka sprawiła, iż z punktu widzenia klasyfikacyjnego niniejsza monografia, o interdyscyplinarnym charakterze, usytuowana jest w nurcie zainteresowań ekonomii sektora publicznego, finansów publicznych, gospodarki finansowej samorządu terytorialnego, finansów przedsiębiorstwa oraz prawa podatkowego.

Podjęcie problematyki podatków majątkowych znajduje uzasadnienie nie tylko w niedostatku naukowych opracowań na ten temat, ale również w wadze tego problemu; po pierwsze, z uwagi na trudności związane z uzasadnieniem dla koncepcji opodatkowania zasobu, czyli zgromadzonego w przeszłości majątku; po drugie, ze względu na to, że podatki od posiadanych nieruchomości decydują o potencjale dochodowym samorządu terytorialnego, determinując tym samym stabilną – z założenia – część jego własnych dochodów; po trzecie, ze względu na możliwość wykorzystania narzędzi podatkowych w oddziaływaniu na rozwój społeczno-gospodarczy społeczności lokalnych.

Bezpośrednim celem rozważań prowadzonych w pracy jest zaprezentowanie funkcjonowania podatków majątkowych na przykładzie podatków obciążających posiadane przez przedsiębiorców nieruchomości na gruncie teorii ekonomii oraz teorii opodatkowania, tak by można było sformułować teoretyczne i praktyczne

¹ Zob. np. L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Temida 2, Białystok 1998; R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004; N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996; N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996. Ciekawą propozycję kompleksowej oceny problematyki opodatkowania nieruchomości stanowi praca K. Wójtowicz, *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2007.

zalecenia, które byłyby korzystne dla jednostek samorządu terytorialnego (ze względu wysokie i stale rosnące zapotrzebowanie na własne wydajne i elastyczne dochody podatkowe), a jednocześnie do zaakceptowania przez przedsiębiorców (niskie obciążenie fiskalne wykorzystywanego w działalności majątku nieruchomości, by jak najmniej go uszczuplać ze względów motywacyjno-ekonomicznych). Rozwiązanie tego problemu jest niewątpliwie trudne, co wynika ze swoistego „pęknięcia wewnętrznego” podjętej w rozprawie habilitacyjnej problematyki badawczej. Poruszamy się przecież – ujmując rzecz metaforycznie – między Scyllą respektowanej powszechnie zasady umiarkowania (powściągliwości fiskalnej) w opodatkowaniu majątku, stanowiącego materialną podstawę każdej działalności gospodarczej, a Charybdą wynikającej z przesłanek społeczno-politycznych zasady decentralizacji terytorialnej w zarządzaniu sektorem publicznym, co stanowi warunek *sine qua non* demokratycznego sposobu rządzenia we współczesnym świecie.

Rozprawa ma z założenia charakter wielowątkowy i w kontekście jej głównych celów nie jest skonstruowana według klasycznej konwencji: teza – dowód tezy. Przeprowadzenie rozważań wymagało szczegółowego przeanalizowania literatury naukowej. Na podstawie analizowanych materiałów źródłowych oraz wynikających z nich wniosków zaproponowano pewne rozwiązania metodologiczne i koncepcyjne. Zawarta w pracy charakterystyka wielu zagadnień, a także przyjęte w niej rozwiązania metodologiczne i koncepcyjne stanowią wkład autora w rozwój wiedzy nie tylko o podatkach majątkowych, ale także o wartościowaniu efektów działalności podsektora samorządowego w obszarze podatków lokalnych. W tym kontekście należy wskazać cele poznawcze pracy:

1. Kompleksowe przedstawienie specyfiki podatków majątkowych osadzonej w dziedzinie nauk finansowych, ekonomicznych i prawnych.
2. Uporządkowanie wiedzy dotyczącej materii lokalnych podatków majątkowych, z uwzględnieniem szerokiego spektrum podejść badawczych.
3. Przedstawienie w sposób syntetyczny i udokumentowany wybranych problemów związanych ze zwiększeniem samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego w zakresie pozyskiwania źródeł finansowania ich działalności, ze szczególnym uwzględnieniem wybranych aspektów decentralizacji władztwa podatkowego.
4. Ustalenie roli i znaczenia funkcji podatków majątkowych, poprzez analizę stworzonych w poszczególnych podatkach prawnych możliwości motywujących podatników do podjęcia określonych czynności bądź powstrzymywania się od nich.
5. Ocena obecnie obowiązujących unormowań w zakresie opodatkowania posiadanych przez przedsiębiorców nieruchomości i sformułowanie na tej podstawie postulatów przyszłych zmian w ustawodawstwie.

6. Zbadanie roli i znaczenia różnicowania lokalnej polityki podatkowej w Polsce, uzupełnione przedstawieniem istotnych czynników ją determinujących.
7. Wykazanie potrzeby reformy systemu podatków majątkowych.
8. Pokazanie kierunku normatywnych zmian w strukturze własnego potencjału dochodowego jednostek samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem dorobku teorii optymalnego opodatkowania².

Realizacji tak sformułowanych celów pracy podporządkowana jest logika układu treści. Praca została podzielona na sześć rozdziałów.

Rozdział pierwszy stanowi wprowadzenie w problematykę danin majątkowych. Przedstawiono w nim niezbędne wątki ogólnej teorii opodatkowania oraz zdefiniowano pojęcia, które zostały wykorzystane w dalszej części rozprawy. Najpierw zajęto się ekonomiczną i formalnoprawną istotą danin publicznych. Rozważając problematykę funkcjonowania systemu opodatkowania nieruchomości, nie sposób nie odnieść się do opłaty, jako formy dochodów publicznych. Następnie skoncentrowano uwagę na istocie podatków majątkowych, co znalazło odzwierciedlenie w rozważaniach dotyczących problemów związanych ze zdefiniowaniem majątku – jako przedmiotu opodatkowania w podatkach majątkowych, sformułowaniem jednolitej i precyzyjnej definicji pojęcia podatków majątkowych, oceną roli i znaczenia funkcji podatków majątkowych oraz zaproponowaniem jednolitej klasyfikacji, dzięki której możliwe byłoby grupowanie wszystkich znanych rodzajów podatków majątkowych. Przy okazji zgłoszone zostały pewne propozycje w zakresie poszczególnych kryteriów klasyfikacji podatków majątkowych.

W rozdziale drugim nacisk położony został na implikacje opodatkowania majątku przedsiębiorstw. Rozdział rozpoczyna przegląd trzech teorii opisujących ekonomiczne efekty opodatkowania nieruchomości (tzw. perspektywa tradycyjna, nowa perspektywa oraz perspektywa korzyści). Podjęte rozważania prowadzą do wniosku, że trudno jednoznacznie ustalić, w którym z zaprezentowanych modeli zaproponowano właściwy opis opodatkowania majątku. Wydaje się, że teoria „perspektywy korzyści” może stanowić punkt wyjścia podjętych w rozdziale szóstym rozważań nad legitymizacją poboru podatków majątkowych. W drugiej części rozdziału ukazany został wpływ opodatkowania majątku na działalność operacyjną i inwestycyjną przedsiębiorstw. Ponadto dokonano przeglądu zachowań przedsiębiorców w obliczu opodatkowania majątku wykorzystywanego w działalności gospodarczej. Rozdział kończy przedstawienie interesującego materiału badawczego (skutki ekonomiczne eksperymentalnego podatku majątko-

² Tematyka odniesienia rekomendacji teorii optymalnego opodatkowania do praktyki podatkowej Polski okresu transformacji systemowej została zawarta w rozprawie habilitacyjnej F. Grądalskiego, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, SGH, Warszawa 2006.

wego w Pittsburghu) dotyczącego rezultatów systemu silniejszego opodatkowania gruntów niż budynków.

W rozdziale trzecim podjęto wybrane wątki decentralizacji finansów publicznych oraz samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Nie jest bowiem możliwe ukazanie rzeczywistych treści podatków majątkowych bez prezentacji i analizy podatków lokalnych. Podatki majątkowe, jak wiemy, stanowią wyłączne źródła dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego (w Polsce – gmin). Takie ujęcie problemu stanowi jednocześnie próbę odpowiedzi na pytanie, czy podatki majątkowe – uwzględniając przyjęte kryteria racjonalnego systemu podatków lokalnych – należy postrzegać jako najlepszy rodzaj podatków lokalnych. Podniesiono też kwestię, że analiza zarówno polskiego piśmiennictwa naukowego, jak i obowiązujących aktów prawnych pozostawia wrażenie pewnego chaosu terminologicznego w zakresie najważniejszych pojęć. W tym kontekście warto zwrócić uwagę na prezentowane koncepcje pozwalające na uporządkowanie tej materii. Dużo uwagi poświęcono zakresowi samodzielności jednostek samorządu terytorialnego w dziedzinie pozyskiwania i gromadzenia środków finansowych. Rozważania nad tym zagadnieniem, głównie w zakresie władztwa podatkowego, prowadzone są na następujących płaszczyznach: prawnej (uprawnienia prawotwórcze jednostek samorządu terytorialnego w stanowieniu podatków lokalnych), koncepcyjnej (podział źródeł dochodów publicznych między rząd centralny a samorząd terytorialny) oraz ekonomicznej (występujące rozwiązania w zakresie władztwa podatkowego i ich konsekwencje). Przybliżając problemy władztwa podatkowego, nie sposób nie zauważyć, że samodzielność w określaniu konstrukcji prawnej badanych podatków majątkowych może pośrednio wpływać na sytuację ekonomiczną samorządu terytorialnego, ale przede wszystkim bezpośrednio określa ją atrakcyjność terenu danej jednostki samorządowej i znajdujących się na jej obszarze przedsiębiorstw. Logiczną kontynuacją tego obszaru tematycznego jest problematyka dotycząca istoty lokalnej polityki podatkowej oraz czynników ją kształtujących. Celem tej części rozdziału było zidentyfikowanie, zdefiniowanie oraz scharakteryzowanie obszarów i narzędzi oddziaływania samorządu terytorialnego na gospodarkę lokalną.

W rozdziale czwartym zaprezentowano system danin majątkowych w Polsce. Omówione zostały najważniejsze podatki majątkowe dotyczące majątku nieruchomego i ruchomego, takie jak: podatki od nieruchomości, rolny i leśny (jako elementy systemu opodatkowania nieruchomości), podatek od środków transportowych (jako przykład opodatkowania majątku ruchomego), podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych (jako podatki obciążające obrót majątkiem), a także pozostałe daniny publiczne na przykładzie wybranych opłat lokalnych. Zasadniczym celem części pierwszej rozdziału jest wskazanie i przeanalizowanie najważniejszych elementów konstrukcyjnych po-

datków od posiadanych nieruchomości. Przyjęto, że powinny być one – mimo prawnego uregulowania w odrębnych ustawach – zaprezentowane łącznie. Było to możliwe dzięki analizie jednej tylko podgrupy podatków majątkowych – podatków od posiadanych nieruchomości. Zaproponowane ujęcie w postaci wykorzystania kryteriów racjonalnego systemu podatkowego pozwoliło wskazać istotne mankamenty istniejącego systemu, co może odegrać kluczową rolę w kontekście jego reformy. W drugiej części rozdziału zostały przedstawione pozostałe daniny. Ogólna idea prezentacji sprowadza się do wskazania rozwiązań mających znaczenie w wykorzystaniu poszczególnych podatków do realizacji celów pozafiskalnych. Dostyc interesująco na tle pozostałych podatków mógłby się prezentować zamysł przyjęcia przez ustawodawcę w podatku od spadków i darowizn rozwiązania mającego na celu wsparcie międzypokoleniowej sukcesji gospodarczej. Końcową część rozdziału poświęcono problematyce opłat związanych z nieruchomościami. Przede wszystkim omówione zostały opłaty ustalane w związku ze wzrostem wartości nieruchomości, czyli opłata adiacencka i planistyczna.

Rozdział piąty ma inny charakter niż pozostałe rozdziały. W związku z zaprezentowanymi w rozdziałach pierwszym i drugim postulatami doktryny oraz praktycznymi doświadczeniami niektórych państw dokonano w tej części rozprawy szczegółowej analizy zadań wypełnianych przez podatki majątkowe w Polsce. Zakres i szczegółowość przeprowadzonych analiz zostały dostosowane do możliwości, jakie daje statystyka samorządowa. Na podstawie dostępnych danych statystycznych zaprezentowano skalę zasilania budżetu samorządu terytorialnego (funkcja pierwotna podatków) na tle najważniejszych czynników ją różnicujących. Uznano, że spośród nich największe znaczenie ma konstrukcja prawna podatku, sprawność organów podatkowych w jego egzekwowaniu oraz nieprawidłowości w uchwałach i zarządzeniach organów jednostek samorządu terytorialnego, związane z wykorzystywaniem przyznanego im władztwa podatkowego. Ponieważ pobieranie podatku jest czynnością polegającą na ponownym dzieleniu części dochodów w celu osiągnięcia nie tylko efektów fiskalnych, zwrócono uwagę na funkcje pozostałe (wtórne), czyli społeczną i gospodarczą. Z tego powodu istotne znaczenie mają narzędzia, za pomocą których jednostki samorządowe mogą oddziaływać na procesy rozwoju lokalnego (kwestie zróżnicowania polityki podatkowej oraz wpływu lokalnej polityki podatkowej na wybrane obszary finansów przedsiębiorstwa). Konieczne jest zatem określenie i zbadanie zarówno stosowania narzędzi lokalnej polityki społeczno-gospodarczej, jak i ich praktycznej skuteczności.

Wreszcie rozdział szósty i ostatni obejmuje teoretyczne i praktyczne aspekty reformowania podatków zasilających budżety jednostek samorządu terytorialnego. W rozdziale tym, uwzględniając zestawione na końcu poszczególnych rozdziałów wnioski płynące zarówno z rozważań teoretycznych, jak i z analiz danych empi-

rycznych dotyczących problematyki rozprawy, zawarte zostały propozycje zmian w zakresie podatków majątkowych w Polsce, przede wszystkim w systemie opodatkowania nieruchomości. Celem tej syntetycznej prezentacji jest zarysowanie kierunku zmian normatywnych w strukturze dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, które można by wprowadzić w Polsce w najbliższych latach. Ogólne propozycje powinny uwzględniać postulaty odnoszące się do lokalnej gospodarki finansowej, nawiązywać do teorii optymalnego opodatkowania, ale także uwzględniać cechy specyficzne dla danin publicznych mających znaczenie dla samorządu terytorialnego. Ważnym zagadnieniem praktycznym jest ukazanie koncepcji rozwiązania docelowego w dziedzinie opodatkowania nieruchomości. W kolejności omówione zostały podstawowe obszary reformy systemu opodatkowania nieruchomości, takie jak: budowa i wprowadzenie kompletnego i spójnego systemu katastralnego, procedura powszechnej taksacji nieruchomości jako sposób dokonania powszechnej wyceny wszystkich nieruchomości w celu ustalenia ich wartości katastralnej, zarządzanie i administrowanie systemem katastralnym, rola samorządu terytorialnego w kształtowaniu elementów konstrukcyjnych podatku *ad valorem*. W celu wzbogacenia prezentowanej koncepcji podjęto także próbę rozwinięcia niektórych zagadnień wdrożeniowych (wybór podstawy opodatkowania, problemy dotyczące praktyki ustalania stawek podatkowych). Tę część rozdziału kończy przedstawienie potencjalnych skutków reformy systemu podatków od nieruchomości dla przedsiębiorców oraz samorządu terytorialnego. Rzecz jasna, przedstawiona wizja wymaga szczegółowego rozwinięcia i pogłębionych badań empirycznych. Obecnie nie są znane faktyczne wartości wielu parametrów niezbędnych do określenia możliwych korzyści i kosztów wynikających z wprowadzenia w Polsce systemu katastralnego.

Przy pisaniu pracy wykorzystano literaturę z zakresu ekonomii, ekonomii sektora publicznego, finansów publicznych i samorządu terytorialnego, finansów przedsiębiorstwa, teorii opodatkowania – w języku polskim, niemieckim oraz angielskim. W pracy świadomie zrezygnowano jednak – poza ogólną charakterystyką europejskich rozwiązań – z pokazania doświadczeń innych krajów w zakresie systemu opodatkowania nieruchomości. Wynikało to przede wszystkim z dużego zróżnicowania funkcjonujących obecnie systemów opodatkowania nieruchomości, bardzo różnych rozwiązań w zakresie samorządowych systemów podatkowych oraz zróżnicowanego podziału zadań i odpowiedzialności, w dużej mierze ukształtowanych historycznie. Dzieje się tak, gdyż różne są modele samorządu terytorialnego. Dokonując oceny roli i miejsca finansów samorządu terytorialnego, trzeba zatem mieć na uwadze diametralnie różny wpływ tak ważnych czynników, jak: struktura organizacyjna finansów publicznych, stopień decentralizacji władzy publicznej oraz struktura samorządu terytorialnego w państwach federalnych, regionalnych i unitarnych.

Przeprowadzono i zaprezentowano w części empirycznej pracy własne analizy dotyczące roli podatków majątkowych. Niezbędnym źródłem informacji były dane statystyczne publikowane przez Główny Urząd Statystyczny oraz Ministerstwo Finansów. W pracy wykorzystane zostały także wyniki badań przeprowadzonych przez ośrodki naukowo-badawcze (Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Uniwersytet w Białymstoku, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej) oraz wyniki kontroli Najwyższej Izby Kontroli. W celu międzynarodowego porównania obciążenia podatkiem od nieruchomości sięgnięto również po dorobek Centrum Badań nad Gospodarką Europejską oraz Uniwersytetu w Mannheim.

Analiza danych statystycznych obejmuje w zasadzie okres od 2004 do 2009 r. Uznano, że przy prezentacji niektórych tematów (jak np. rola stawek w podatkach majątkowych) konieczne będzie wydłużenie okresu analizy. Analizując ustawy regulujące poszczególne daniny majątkowe, uwzględniono przede wszystkim stan prawny na 1 stycznia 2010 r., jednak w wielu miejscach nawiązano do wcześniej obowiązujących przepisów. Wskazanie mankamentów obowiązujących regulacji ustawowych w zakresie podatków majątkowych wymagało odwołania się do dorobku doktryny, orzecnictwa sądowego oraz informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Dokonując wyboru źródeł, starano się, by zostały uwzględnione te najważniejsze, mające znaczenie dla prezentowanej w rozprawie problematyki.

Rozważając problemy reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce, nie sposób nie odnieść się do przytaczanego powszechnie pojęcia podatku katastralnego. Nowa formuła podatku od nieruchomości jest określana – ze względu na to, że podstawą wymiaru miałyby być ustalona w procesie powszechnej taksacji i rejestrowana w katastrze wartość nieruchomości – jako podatek katastralny. Podatek od wartości nieruchomości zaczęto więc nazywać podatkiem „katastralnym”, a nawet „katastrem”. Co więcej, podatnicy, obawiając się przyszłych zmian, wykorzystują także określenia „podatek kastralny”, „podatek katastrofalny”. Tymczasem podatek nazywany katastralnym jest pojęciem zdecydowanie węższym od pojęcia katastru. Aspekt fiskalny to tylko jedna z możliwości wykorzystania systemu katastralnego. Co prawda wartość nieruchomości została nazwana w Ustawie o gospodarce nieruchomościami wartością katastralną, jednak formułowanie na tej podstawie nazwy podatku jest z wielu powodów niewłaściwe; wspomnijmy tu chociażby o obawach podmiotów nowo tworzonego systemu (osoby fizyczne i prawne władające nieruchomościami). Warto jednak podkreślić, że system katastralny powinien być postrzegany jako ważny element składowy systemu informacyjnego państwa. W tej sytuacji zasadne jest podjęcie starań zmierzających do stosowania prawidłowych określeń. Dlatego w całej pracy stosowane będzie określenie „podatek od wartości nieruchomości”, zamiennie z podatkiem *ad valorem*.

Zdaję sobie sprawę z pewnych uproszczeń przyjętych w niektórych prezentowanych zagadnieniach. Wynikają one m.in. ze zgromadzonego materiału statystycznego. Niestety publikowane dane faktograficzne dotyczące jednostek samorządów terytorialnych nie są tak szczegółowe i jednolite pod względem metodologicznym, jak dane dla budżetu państwa. Wyrażam jednak nadzieję, że niniejsza rozprawa – mimo zasygnalizowanych niedostatków – przyczyni się do większego zrozumienia istoty podatków sięgających do majątku podatników, w szczególności w zakresie stanu statycznego (tzn. samego posiadania majątku). Praca ta może jednocześnie zainspirować do dalszych studiów teoretycznych i badań empirycznych nad tematyką podatków w gospodarce samorządu terytorialnego.

W tym miejscu chciałbym podziękować recenzentom monografii, Pani prof. dr hab. Hannie Sochackiej-Krysiak oraz Pani prof. dr hab. Hannie Kuzińskiej, za zawarte w recenzjach uwagi oraz przekazane w rozmowach wskazówki, dzięki którym możliwe było lepsze zrozumienie analizowanych zagadnień oraz wyeliminowanie z pracy wskazanych usterek. Składam również podziękowania Koleżankom i Kolegom z Katedry Finansów Przedsiębiorstwa za życzliwe, aczkolwiek krytyczne, uwagi. Ze względu na to, że lista osób, którym należałoby podziękować, byłaby długa, wyrazy wdzięczności kieruję do jednej osoby: Profesora Jana Szczyńskiego – mojego nauczyciela, promotora pracy magisterskiej i doktorskiej. Oczywiście, za przedstawione poglądy, treść pracy, a także wszelkie niedociągnięcia i nieścisłości odpowiedzialność ponosi wyłącznie autor.

Rozdział 1

TEORETYCZNE ASPEKTY DANIN MAJĄTKOWYCH

1.1. Ekonomiczne i prawne aspekty danin publicznych

W teorii finansów publicznych dochody sektora publicznego dzieli się na ogół na podatki i dochody niepodatkowe (składki i opłaty). Przegląd poglądów prezentowanych w literaturze naukowej dotyczących dochodów publicznych prowadzi do wniosku, że nadrzędnym kryterium ich podziału na podatki i dochody niepodatkowe jest przeznaczenie środków³. Podatki to taki rodzaj obciążenia fiskalnego, który stanowi źródło finansowania dóbr publicznych. Natomiast opłaty publiczne ponosi się w celu pozyskania (quasi-kupowania) dóbr i usług o charakterze prywatnym „wytworzonych” przez państwo⁴. Zgodnie z tym opłaty publiczne to pozostałe formy świadczeń pieniężnych, w przypadku których nie są spełnione cechy podatków.

Definiując podatek, czyli jedną z podstawowych kategorii pojęciowych funkcjonujących w segmencie analizy makroekonomicznej, należy wskazać na dwa aspekty: prawny i ekonomiczny. W literaturze przedmiotu pojęcie podatku przedstawiane jest na ogół z prawnego punktu widzenia⁵, poprzez wymienienie pewnych elementów (cech podatku), które wyróżniają tę klasyczną daninę publiczną spośród pozostałych obciążeń fiskalnych.

Zgodnie z treścią art. 6 Ordynacji podatkowej, „podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”⁶. Przedstawmy zatem w telegraficznym skrócie najważniejsze prawne cechy podatku, które sformułowane zostały *expressis verbis* w podatkowej konstytucji.

1. Podatki są świadczeniami pieniężnymi⁷.

³ Zob. np. F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, SGH, Warszawa 2004, s. 18.

⁴ Dla porządku dodajmy, iż decydujące znaczenie ma zakres zasady wyłączności (fakt występowania bądź braku konkurencji pomiędzy konsumentami danego dobra). Zasada wyłączności nie działa w przypadku podatków, natomiast działa w pełni w przypadku opłat.

⁵ Można w niej znaleźć wiele różnych definicji. Są one jednak bardzo zbliżone i zawierają scharakteryzowane w pracy podstawowe cechy podatku.

⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa, DzU 2005, nr 8, poz. 60, ze zm.

⁷ Świadczenia na rzecz władzy publicznej w formie naturalnej nie są podatkami.

2. Podatki są świadczeniami przymusowymi. Przymusowy charakter przejawia się w tym, że wykonanie obowiązku jego zapłaty, wynikające z przepisów prawa lub decyzji administracyjnej organu, jest zabezpieczone autorytetem państwa oraz ewentualnym działaniem dokonanym przez władzę publiczną⁸.
3. Podatki, jako środki ostatecznej redystrybucji budżetowej, są świadczeniami bezzwrotnymi. Należnie uiszczone podatki, mające z założenia charakter definitywnego przesunięcia majątkowego między podatnikami a władzą publiczną, nie podlegają jakimkolwiek zwrotowi⁹.
4. Podatki w odróżnieniu od opłaty są świadczeniami nieodpłatnymi. Nieodpłatny charakter (nieekwiwalentność) oznacza, że podatnik, za wywiązanie się z obowiązku podatkowego, nie ma prawa do otrzymania konkretnej usługi lub produktu. Naturalnie, nie budzi raczej kontrowersji stwierdzenie, że jednak istnieje pewna wzajemność świadczeń w postaci czynności i usług państwa na rzecz obywateli¹⁰. W związku z tym należałoby przyjąć – jak proponuje B. Brzeziński – określenie tzw. odpłatności ogólnej podatku, polegającej na tym, że państwo wykorzystuje zgromadzone z podatków zasoby pieniężne na finansowanie usług o charakterze zbiorowym, na rzecz całego społeczeństwa¹¹.
5. Podatki są świadczeniami o charakterze ogólnym. Cecha ta oznacza, że podatki, nakładane w drodze aktów normatywnych, dotyczą pewnej grupy podmiotów, nieokreślonych imiennie, spełniających warunki powodujące powstanie obowiązku podatkowego¹².
6. Podatki jako świadczenia ponoszone na rzecz władzy publicznej, reprezentowanej przez organy podatkowe władzy państwowej albo władzy samorządu terytorialnego, przeznaczane są na cele publiczne.
W sensie ekonomicznym, na co zwraca uwagę F. Grądalski, podatek jest¹³:
 - 1) narzędziem pozwalającym państwu „wypchnąć” realną konsumpcję z sektora prywatnego i przesunąć ją do sektora publicznego;

⁸ Jeżeli osoby obowiązane do zapłacenia podatku nie wywiążą się z tego obowiązku, to pomiot uprawniony do pobierania podatków może – w celu wyegzekwowania należnego świadczenia – stosować środki przymusu i sankcje skarbowe.

⁹ Nie dotyczy to przypadków, gdy podatki zostały w sposób nieprawidłowy naliczone, a następnie pobrane. Nie są to bowiem należności z tytułu obowiązku podatkowego, lecz nadpłata podatku.

¹⁰ Podatnik przecież korzysta z pewnych usług oferowanych przez państwo (np. obrona narodowa, bezpieczeństwo wewnętrzne, nauka i oświata), ale nie w związku z wysokością zapłaconego podatku, lecz z racji przynależności do danej społeczności.

¹¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Dom Organizatora TNOiK, Toruń 1995, s. 18.

¹² Na przykład, podatek muszą płacić wszyscy podatnicy osiągający dochody z wymienionych w ustawie źródeł, posiadający określone w ustawie nieruchomości.

¹³ F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, op.cit., s. 22.

- 2) zawłaszczeniem przez państwo z pozycji dominium części dochodu wytworzonego przez inne czynniki wytwórcze;
- 3) instrumentem wywołującym zawsze efekty dochodowe, ponieważ jako przymusowe świadczenie pieniężne zawęża ograniczenie budżetowe płatnika podatku; ponadto niektóre podatki mogą również powodować efekty substytucyjne (tzw. podatki zniekształcające, gdyż zakłócają funkcjonowanie mechanizmu rynkowego).

Nawiązując do ekonomicznej i formalnoprawnej istoty podatku, porównajmy dwa podstawowe rodzaje dochodów sektora publicznego, czyli opłatę i podatek. Rozważając ekonomiczną istotę opłaty, wykorzystamy przyjęte atrybuty podatku.

Po pierwsze, opłata jest instrumentem pozwalającym państwu tylko w nieznacznym stopniu na przesunięcie realnej konsumpcji z sektora prywatnego do sektora publicznego. Oczywiście uzależnione jest to od tego, jak bardzo rozbudowany jest system opłat. Jeśli założymy, że tak jest w rzeczywistości, to postrzeganie opłat będzie zupełnie inne, nawet jako próba ukrywania przez władzę publiczną nadmiernego fiskalizmu i wpływania na reakcje podmiotów sektora prywatnego.

Po drugie, opłata, podobnie jak podatek, oznacza zawłaszczenie przez państwo z pozycji dominium części dochodu wytworzonego przez konkretny czynnik wytwórczy. Dla oceny tego elementu szczególne znaczenie ma to, w jakim stopniu wnoszenie opłaty jest dobrowolne (podmioty same żądały podjęcia przez organy publiczne określonych czynności), a w jakim przymusowe (podmioty zostały prawnie zobowiązane do korzystania z określonych czynności świadczonych przez organy publiczne). Przymusowość opłat – jak pisze S. Kańduła – należy rozpatrywać w ujęciu bezpośrednim oraz pośrednim¹⁴. To pierwsze sprowadza się do przymusu administracyjnego charakterystycznego dla stosunku podatkowego¹⁵. Ujęcie pośrednie oznacza konieczność korzystania przez obywateli z niektórych odpłatnych świadczeń ze strony podmiotów publicznych (np. posiadanie dowodu osobistego, wydanie zezwolenia na budowę).

Po trzecie, przy założeniu, że opłata jest przymusowym świadczeniem pieniężnym, wywołuje ona w różnym stopniu efekty dochodowe (zawęża ograniczenie budżetowe płatnika opłaty). W przypadku tego atrybutu pojawia się kwestia wysokości opłat, a tym samym ekonomiczny problem ich ekwiwalentności. H. Sochacka-Krysiak podkreśla, że warunkiem ustalenia i pobrania opłaty za

¹⁴ S. Kańduła, *Opłata jako forma dochodów publicznych (zarys problematyki)*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008, s. 553.

¹⁵ Jeżeli w odniesieniu do opłaty mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, to podmiot publiczny w celu jej wyegzekwowania ma prawo do użycia środków administracyjnych.

czynności i usługi świadczone przez podmioty sektora finansów publicznych powinna być mierzalność kosztów tej czynności i usługi oraz możliwość odniesienia tego kosztu do indywidualnego odbiorcy¹⁶. Cytowana autorka zauważa jednak, że taki sposób kalkulacji, czyli ustalenie dokładnego kosztu pojedynczej czynności (usługi) administracyjnej, jest niemożliwy, wręcz iluzoryczny¹⁷. Jak sądzę, można przyjąć, iż ustalenie relacji zachodzącej pomiędzy opłatą a kosztem usługi nie jest bezproblemowe. Szczególnie istotny wydaje się jednak wniosek, że wysokość opłat publicznych może pozostawać w różnej relacji do kosztów „wytworzenia” przez państwo dóbr prywatnych, a to może oznaczać upodobnienie się tej daniny do podatku.

W formalnoprawnej definicji opłaty eksponuje się, podobnie jak w przypadku podatku, określone cechy. Zdaniem J. Kalety, opłatą jest świadczenie pieniężne o charakterze przymusowym, bezzwrotnym, odpłatnym, jednostronnie ustalone i pobierane przez władze publiczne z tytułu określonych czynności urzędowych oraz usług jednostek sektora publicznego¹⁸. Z przytoczonej definicji wynika, że opłata posiada prawie wszystkie cechy podatku (pieniężność, przymusowość, bezzwrotność, jednostronność). Opłaty powodują również te same skutki ekonomiczne dla podmiotów ponoszących ciężar tych danin – uszczuplają bowiem ich zasoby finansowe.

Istotną różnicą występującą pomiędzy tymi daninami jest cecha ekwiwalentności, którą przypisuje się opłacie. Opłata, jako rodzaj obciążenia pieniężnego, pobierana jest w zamian za konkretne świadczenie ze strony organów państwowych i samorządowych. Jednak charakter, zakres i rozmiar uzyskanych korzyści mogą być zróżnicowane. Dlatego przy rozpatrywaniu cechy odpłatności (ekwiwalentności) opłaty należy – na co zwrócono uwagę, wyróżniając aspekt ekonomiczny danin – uwzględnić relacje, które zachodzą między wysokością opłaty a wartością wzajemnego świadczenia. Możliwe są następujące sytuacje¹⁹:

- Pełna ekwiwalentność – świadczenie pieniężne jest równe wartości świadczenia wzajemnego. Nie ma tutaj żadnych wątpliwości, jest to klasyczna opłata.
- Brak pełnej ekwiwalentności – wysokość opłaty jest większa od wartości świadczenia wzajemnego. W tym przypadku świadczenie pieniężne ma dwójaki charakter: w części odpowiadającej wartości świadczenia wzajemnego jest opłatą, natomiast w pozostałej części (tej, która przekracza wartość świadczenia wzajemnego) jest podatkiem (w istocie jest świadczeniem nieodpłatnym).

¹⁶ H. Sochacka-Krysiak, *Systemy finansów publicznych*, Poltext, Warszawa 1992, s. 73–74.

¹⁷ Ibidem, s. 74.

¹⁸ J. Kaleta, *Gospodarka budżetowa*, wyd. 3, PWE, Warszawa 1985, s. 121.

¹⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, op.cit., s. 20; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Ars boni et aequi, Poznań 1998, s. 84–85.

- Całkowity brak ekwiwalentności – świadczenie wzajemne w ogóle nie występuje, mimo uiszczenia opłaty, bądź też ma znikomą wartość w stosunku do świadczenia pieniężnego. Wówczas, mimo przyjęcia w przepisach prawa nazwy „opłata”, mamy do czynienia z obciążeniem będącym w istocie podatkiem.

Każdy współcześnie występujący podatek można zaliczyć – wykorzystując kryterium przedmiotowe – do jednej z trzech grup podatków: dochodowych, od obrotu i od wydatków oraz majątkowych. Ze względu na duże rozbieżności w poglądach występujące w nauce i praktyce w odniesieniu do zakresu pojęcia podatków majątkowych, spróbujmy w dalszej części rozdziału odnieść się do najważniejszych wątków teoretycznych z nimi związanych. Ich przybliżenie ułatwi śledzenie rozważań teoretyczno-praktycznych zawartych w kolejnych rozdziałach książki.

1.2. Wprowadzenie do podatków majątkowych

1.2.1. Pojęcie majątku w ujęciu różnych dyscyplin naukowych

Pojęcie majątku stanowi jedną z najbardziej wieloznacznych kategorii, różnie definiowaną i interpretowaną w zależności od dyscypliny naukowej (ekonomia, finanse, rachunkowość, prawo). W badaniach nad systemem podatków majątkowych nie można pomijać tego pojęcia. Przedstawmy zatem powszechnie uznane definicje, przyjęte przez uczestników i obserwatorów życia naukowego i gospodarczego, które wyjaśniając istotę podatków majątkowych, pozwolą wskazać rozwiązania w tej dziedzinie teorii opodatkowania.

Majątek to jedna z podstawowych kategorii ekonomicznych, najczęściej kojarzona z procesem gospodarowania. Prowadzenie działalności przez przedsiębiorstwo wymaga pozyskania, administrowania i stosowania dwóch podstawowych, równoważnych grup zasobów: kapitału finansowego (gromadzonego z różnych źródeł – zewnętrznych oraz wewnętrznych) i rzeczowego (aktywa materialne i niematerialne finansowane przy użyciu kapitału finansowego). Majątek można więc utożsamiać z pojęciem nieosobowego zasobu ekonomicznego²⁰, wykreowanego przez poszczególne podmioty.

Interesującą definicję składnika majątku sformułował W.A. Nowak, według którego „jest to zasób ekonomiczny, który zwiększa nadzieje na spełnienie misji

²⁰ W procesie funkcjonowania przedsiębiorstwa wykorzystywane są wszystkie jego zasoby, czyli zasoby rzeczowe, finansowe, ludzkie i informacyjne. Są one określane jako czynniki wytwórcze, które wykorzystywane są następnie w procesach produkcji i wymiany. Z punktu widzenia modeli podatków majątkowych znaczenie mają rzeczowe zasoby kapitałowe, przede wszystkim środki pracy (środki, dzięki którym wytwarzane są produkty i usługi).

danego podmiotu gospodarującego, znajdujący się pod kontrolą tegoż podmiotu w rezultacie przeszłych zdarzeń, które pozwoliły na przejęcie kontroli nad nim albo na jego wytworzenie poprzez przekształcenia innych zasobów²¹. Wydaje się, że zaletą zaprezentowanej definicji jest możliwość określenia ogólnych właściwości składników majątku. Są to:

- zdolność do generowania przyszłych pożytków ekonomicznych (poszczególne składniki majątkowe samoistnie lub w zestawieniu z innymi stanowią w znacznym stopniu o wielkości, potencjale działania i poziomie wartości rynkowej przedsiębiorstwa; oznacza to ich bezpośredni lub pośredni związek z generowanymi w przyszłości przepływami pieniężnymi netto);
- odniesienie do transakcji bądź innych zdarzeń zrealizowanych w przeszłości (istniejące składniki majątku przed zdarzeniami, w wyniku których przejęto nad nimi kontrolę, składniki majątku wykreowane przez przedsiębiorstwo w wyniku własnych działań);
- pozostawanie pod kontrolą jednostki gospodarującej, co umożliwia wpisanie ich w system rachunkowości danego podmiotu.

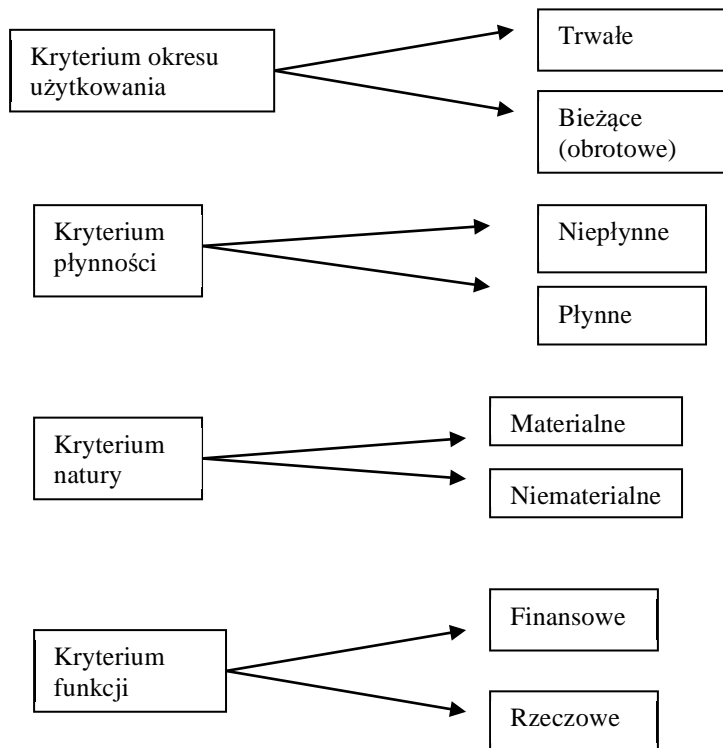
Obok cech majątku istotne znaczenie dla jego charakterystyki ma szczególne rozróżnienie jego składników. Ogólnie ujmując, środki produkcji dzielą się na kapitał obrotowy i trwały, co znajduje odzwierciedlenie w obrazie ruchu okrężnego kapitału²². Z istotą ruchu okrężnego kapitału wiąże się niejednakowe zużycie środków produkcji. Część z nich przenosi swoją wartość na wyrób gotowy w jednym cyklu działalności (środki obrotowe), część zaś czyni to stopniowo, utrzymując swoją postać rzeczową dłużej (środki trwałe).

Z rachunkowego punktu widzenia wyróżnia się zatem dwie grupy składników majątkowych: majątek trwały oraz majątek obrotowy²³. Klasyfikowanie aktywów prezentowanych w sprawozdaniach finansowych możliwe jest również według innych kryteriów (rysunek 1.1).

²¹ W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 119.

²² Zob. *Finanse przedsiębiorstwa*, red. J. Szczepański, L. Szyszko, wyd. 3, PWE, Warszawa 2007, s. 26–30; H. Towarnicka, *Strategia inwestycyjna przedsiębiorstwa*, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 2001, s. 21.

²³ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity, DzU 2009, nr 152, poz. 1223, ze zm.



Rysunek 1.1. Rodzaje składników majątku

Źródło: W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 124.

Rozróżnienie między aktywami bieżącymi i trwałymi ma znaczenie z punktu widzenia ewentualnego ustanowienia przez ustawodawcę punktów poboru podatków, których podstawa opodatkowania związana jest z zasobem podmiotu. Przyjmijmy więc, że potencjalne zastosowanie danin typu majątkowego wymaga, aby przedmiot opodatkowania był łatwo identyfikowalny, czyli charakteryzował się pewną „stałością w miejscu i czasie”. Majątek trwały jest aktywem związanym w zasadzie długoterminowo z działalnością przedsiębiorstwa. Mając na uwadze znaczenie majątku trwałego (jego stan, stopień nowoczesności, poziom wykorzystania) w zarządzaniu przedsiębiorstwem, zasadne wydaje się podkreślenie, że w praktyce jest to sytuacja bardziej złożona, gdyż potencjał przedsiębiorstwa tworzą różne składniki wymierne i niewymierne²⁴. Do cech majątku trwałego należą pewne ograniczenia: jest on mało elastyczny, co uniemożliwia jego bieżące

²⁴ H. Towarnicka, *Strategia inwestycyjna przedsiębiorstwa*, op.cit., s. 27–29.

dostosowanie do poziomu wykorzystywanych mocy produkcyjnych, oraz jego rozwój dokonuje się w długim czasie, a to wiąże się z koniecznością wydatkowania znacznych kwot pieniężnych i wykorzystywaniem różnych źródeł finansowania²⁵. Potwierdza to popularny wniosek, że majątek trwały przedsiębiorstwa obciążony jest dużym ryzykiem.

Majątek trwały przedsiębiorstwa obejmuje pięć grup: wartości niematerialne i prawne, rzeczowe aktywa trwałe, należności długoterminowe, inwestycje długoterminowe, długoterminowe rozliczenia międzyokresowe.

Przegląd istniejących modeli podatków majątkowych wskazuje, że w zakresie przedmiotowym omawianych danin widoczny jest prymat nieruchomości budynkowych lub gruntowych nad innymi rodzajami majątku. Nie bez znaczenia jest także fakt, iż majątek rzeczowy oraz wartości niematerialne i prawne, jako istotne czynniki wytwórcze przedsiębiorstwa, powinny stanowić główne elementy w strukturze majątku trwałego.

W skład majątku rzeczowego wchodzi środki trwałe podzielone na cztery grupy (nieruchomości; maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy; ulepszenia w obcych środkach trwałych; inwentarz żywy), środki trwałe w budowie oraz zaliczki na środki trwałe w budowie. Każdy z wymienionych środków spełnia w przedsiębiorstwie różne funkcje, w zależności od rodzaju prowadzonej działalności. Skład i struktura rodzajowa majątku rzeczowego są odmienne w różnych podmiotach gospodarczych. Środki trwałe²⁶, w tym nieruchomości, należą tradycyjnie do kluczowych zasobów przedsiębiorstw wytwórczych. Właściwe ustalenie ich wartości ma obecnie ogromne znaczenie dla prawidłowej wyceny całego przedsiębiorstwa w związku z jego funkcjonowaniem na rynku jako podmiotu obrotu, a w przyszłości może dotyczyć także procesu wprowadzenia podatku opartego na wartości rynkowej.

Istnieje wiele konwencjonalnych klasyfikacji środków trwałych, służących rozróżnieniu poszczególnych ich grup, co może być przydatne do oceny gospo-

²⁵ *Zarządzanie przedsiębiorstwem*, red. M. Strużycki, wyd. 2, Difin, Warszawa 2004, s. 139.

²⁶ Zgodnie z ustawą o rachunkowości, środki trwałe występują nie tylko jako środki trwałe o rzeczowym charakterze, ale także jako zrównane z nimi środki o charakterze prawnym, ponieważ niektóre nabyte prawa majątkowe związane z nieruchomościami zostały wyeliminowane z wartości niematerialnych i prawnych oraz przypisane odpowiednim rodzajom środków trwałych. Przewidywany okres ekonomicznej użyteczności środków trwałych jest dłuższy niż jeden rok. Są one kompletne, zdadne do użytku i przeznaczone wyłącznie na potrzeby przedsiębiorstwa. Wyłączono zatem te kategorie aktywów posiadanych przez przedsiębiorstwo, które zostały nabyte w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych (przyrost wartości tych aktywów, uzyskanie z nich przychodów w formie odsetek, dywidend lub innych pożytków). Kategoria ta została określona jako inwestycje.

darowania tymi środkami w przedsiębiorstwie. Kryteriami klasyfikacji środków trwałych są w szczególności²⁷:

- tytuł własności – środki trwałe własne i obce (wykorzystywane na podstawie umów cywilnoprawnych),
- przeznaczenie (funkcje) – środki trwałe produkcyjne (wykorzystywane w działalności operacyjnej przedsiębiorstwa, czyli w fazie zaopatrzenia, produkcji i zbytu) i nieprodukcyjne (środki związane z pozagospodarczą działalnością przedsiębiorstwa, np. cele socjalne, ochrony zdrowia),
- intensywność wykorzystania – środki trwałe czynne (użytkowane stale lub sezonowo) i nieczynne czasowo (rezerwowe lub będące w naprawie) lub stale (obiekty niewykorzystywane w okresach dłuższych niż pół roku),
- kryteria ekonomiczne, znajdujące zastosowanie w tzw. klasyfikacji rodzajowej środków trwałych²⁸, która stanowi usystematyzowany zbiór obiektów majątku trwałego, służący m.in. do celów ewidencyjnych, ustalania stawek odpisów amortyzacyjnych oraz badań statystycznych – środki zapewniające warunki do przebiegu procesu technologicznego i działalności nieprodukcyjnej (grunty, budynki i obiekty inżynierii wodnej i lądowej), środki bezpośrednio oddziałujące na przedmioty pracy (kotły i maszyny energetyczne; maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania oraz specjalistyczne; urządzenia techniczne; narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie) środki umożliwiające przemieszczanie przedmiotów i ludzi (środki transportu).

Dotychczasowe rozważania koncentrowały się na rachunkowym i finansowym ujęciu majątku. Dowiedziono przy okazji, że majątek jest postrzegany jako jedna z najbardziej podstawowych koncepcji w rachunkowości. Następnie dokonamy przeglądu i oceny pojęcia majątku w systemie prawa cywilnego i podatkowego. W kodeksie cywilnym²⁹ nie została uregulowana bezpośrednio kwestia definicyjna majątku. Analizując przepisy prawne, w których ustawodawca posługuje się pojęciem majątku, można zauważyć dwa przeciwstawne ujęcia: wąskie³⁰ (masa majątkowa obejmująca wyłącznie aktywa) oraz szerokie³¹ (ogół aktywów i pasywów należących do określonego podmiotu). Oprócz tego istnieją regulacje, które pośrednio odnoszą się do majątku, gdyż zdefiniowano w nich pojęcie bardzo podobne – „mienie”. Zgodnie z art. 44 Kodeksu cywilnego, „mieniem jest

²⁷ *Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, red. J. Lichtarski, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 2007, s. 183–184.

²⁸ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), DzU 2010, nr 242, poz. 1622.

²⁹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, DzU 1964, nr 16, poz. 93, ze zm.

³⁰ Przemawia za tym wykładnia przepisów, w których pojawia się pojęcie majątku dotyczące majątku wspólnego wspólników (np. art. 863, art. 871, art. 875).

³¹ Przykładem mogą być przepisy dotyczące spadku, jako masy majątkowej. Zgodnie z treścią art. 922, spadek składa się z praw majątkowych (aktywów) oraz wielu obowiązków zmarłego (pasywów).

własność i inne prawa majątkowe”. W nauce prawa przyjęto, iż mienie stanowi majątek w znaczeniu wąskim, obejmującym wyłącznie aktywa – i to tylko prawa majątkowe, z których najsilniejszym rodzajem jest własność³².

W polskim obrocie prawnopodatkowym powszechnie przyjęło się pojęcie „podatek majątkowy” lub „podatek od majątku”. W ustawach podatkowych, poza pewnymi wyjątkami, pojęcie majątku nie zostało jednak zdefiniowane. Jak się okazuje, wyjątek dotyczy jedynie dwóch ustaw o podatkach dochodowych³³, w których znajduje się definicja „składników majątkowych”. W art. 5a pkt 2 PIT (art. 4a pkt 2 CIT) określono, że składnikami majątkowymi są aktywa w rozumieniu ustawy o rachunkowości, pomniejszone o przejęte długi funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długi te nie zostały uwzględnione w cenie nabycia, określonej w art. 22g ust. 3 PIT (art. 16g ust. 3 CIT).

W tej sytuacji uzasadnione byłoby skorzystanie z dorobku prawnopodatkowego Wspólnoty w zakresie podatków majątkowych. Poruszając problem polityki podatkowej w zakresie obciążeń podatkowych w Unii Europejskiej, należy zauważyć, że wymagana jest wprawdzie koordynacja w zakresie „harmonizacji” podatków, jednakże jej zakres w stosunku do poszczególnych tytułów podatkowych jest bardzo zróżnicowany. Działania zmierzające do harmonizacji podatków, podjęte przez UE, skoncentrowane są jak do tej pory na ujednoczeniu przede wszystkim podatków pośrednich, mających wpływ na funkcjonowanie jednolitego rynku wewnętrznego³⁴. Podstawowym argumentem, którym można to tłumaczyć, jest mniej destrukcyjny wpływ podatków majątkowych i różnic, jakie występują między nimi w poszczególnych państwach UE, niż podatków pośrednich na funkcjonowanie wspólnego rynku.

Wśród unormowań prawnych opracowanych przez OECD można jednak znaleźć pewne akty prawne będące wzorcem dla umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania podatkami od majątku³⁵. W art. 2 Konwencji OECD, zawierającym przepisy dotyczące przedmiotowego zakresu obowiązywania

³² Por. S. Dmochowski, S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego, Księga pierwsza. Część ogólna*, Warszawa 1999, s. 125–126, za: *Reforma podatków majątkowych*, R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, s. 20.

³³ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2000, nr 14, poz. 176, ze zm. (dalej jako PIT); Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000, nr 54, poz. 654, ze zm. (dalej jako CIT).

³⁴ W Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej nie ma nakazu harmonizacji podatków majątkowych. Z regulacji zawartych w art. 113 traktatu wynika, że uchwalane przez Radę przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszą się do podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji. Zob. Wersja skonsolidowana Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, DzU, UE C 115/47.

³⁵ *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, Warszawa 2000.

umowy, przyjęto, iż za podatki od majątku uważa się wszystkie podatki od całego majątku lub od części majątku, włączając w to podatki od przyrostu majątku. Szczegółowy wykaz podatków majątkowych objętych każdorazowo umową (także podatki takiego samego lub podobnego rodzaju, które w przyszłości będą pobierane oprócz istniejących podatków lub w ich miejsce) uzależniono od decyzji umawiających się państw, których dotyczy umowa. Zwróćmy też uwagę na wyróżnione w art. 22 Konwencji dwie kategorie majątku: majątek nieruchomy i ruchomy. Co prawda, w art. 6 ust. 2 Konwencji stwierdzono, iż określenie „majątek nieruchomy” posiada takie znaczenie, jakie przyjęto w prawie tego umawiającego się państwa, na którego terytorium majątek jest położony. Z drugiej strony ustanowiono, że określenie to w każdym przypadku ma obejmować mienie przynależne do majątku nieruchomego, żywy inwentarz gospodarstw rolnych i leśnych, prawa, do których zastosowanie mają przepisy prawa powszechnego dotyczące własności ziemi, prawa użytkowania majątku nieruchomego, prawa do stałych lub zmiennych świadczeń z tytułu eksploatacji lub prawa do eksploatacji złóż mineralnych, źródeł i innych zasobów naturalnych. W swej istocie wymienione składniki umożliwiają jednoznaczne określenie wymiaru majątku w rozumieniu Konwencji – są to wyłącznie aktywa (wąskie ujęcie majątku).

Aby opisać nieruchomości, podstawowy składnik majątku, należy posłużyć się nie tylko prezentacją różnych sposobów zdefiniowania pojęcia nieruchomości przez polskiego ustawodawcę, ale także uwzględnić ich cechy. W tabeli 1.1 zestawiono, wymieniane w literaturze przedmiotu, trzy grupy cech przypisywanych nieruchomościom: fizyczne, ekonomiczne i instytucjonalno-prawne³⁶. Można wyróżnić zwłaszcza cztery elementy, które należy brać pod uwagę, rozważając formy i konstrukcje opodatkowania majątku.

Po pierwsze, nieprzemieszczalność w czasie i przestrzeni nieruchomości, rozumianą jako jej długotrwała lokalizacja. Ta oczywista określoność przestrzenna nieruchomości wywołuje istotne skutki. Rozpatrując aspekt lokalizacyjny nieruchomości, najczęściej zawężamy go do rynku lokalnego i regionalnego. Cecha ta powoduje postrzeganie nieruchomości jako pożądanej bazy podatkowej w systemie podatków samorządowych. Wartość nieruchomości w dużym stopniu uzależniona jest od lokalizacji oraz rodzaju jej użytkowania. Atrakcyjność lokalizacyjna nieruchomości, jako czynnik zmienny, jest pochodną specyfiki funkcjonalnej nieruchomości³⁷, wrażliwości na zmiany w otoczeniu nieruchomości³⁸ oraz zachowania

³⁶ Zob. np. E. Kucharska-Stasiak, *Nieruchomość a rynek*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997; *Wycena nieruchomości i przedsiębiorstw*, t. I, red. A. Hopper, Twigger, Warszawa 1995.

³⁷ W literaturze wymienia się następujące typy funkcjonalne nieruchomości: mieszkaniowe, handlowe (komercyjne), przemysłowe, rolne, specyficzne. Zob. *Wycena nieruchomości i przedsiębiorstw*, red. A. Hopper, Twigger, Warszawa 1994, s. 21–22.

³⁸ Dotyczą one w szczególności zmiany stanu środowiska (wysypiska śmieci, uciążliwe zakłady przemysłowe, parki i lasy, jeziora).

potencjalnego nabywcy³⁹. Przedsiębiorcy, w zależności od rodzaju prowadzonej działalności, zwracając uwagę na usytuowanie wykorzystywanych nieruchomości, w szczególności uzależniają ją od: zagospodarowania terenu, ciągów komunikacyjnych, odległości od rynków zbytu.

Tabela 1.1. Cechy nieruchomości

Fizyczne	Ekonomiczne	Instytucjonalno-prawne
1. Nieprzemieszczalność	1. Rzadkość	1. Prawna definicja
2. Trwałość	2. Lokalizacja	2. Ustrój ksiąg wieczystych
3. Różnorodność	3. Współzależność	3. Ewidencja – państwowy zbiór o nieruchomościach
	4. Kapitałochłonność	4. Szczególne warunki stawiane obrotowi nieruchomościami
	5. Zdolność do zaspokajania określonych potrzeb	5. Prawne usankcjonowanie zawodów związanych z nieruchomościami
	6. Zdolność do generowania korzyści ekonomicznych	6. Unormowania prawne dotyczące gospodarki nieruchomościami Skarbu Państwa i JST

Źródło: *Wycena nieruchomości*, red. J. Hozer, Katedra Ekonometrii i Statystyki Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008, s. 14–17.

Po drugie, różnorodność, przejawiająca się w nieistnieniu dwóch jednakowych nieruchomości. Czynniki różnicującymi nieruchomości są w szczególności: lokalizacja, powierzchnia, kształt, rodzaj zabudowy, przeznaczenie w planie zagospodarowania przestrzennego, warunki gruntowo-wodne, uzbrojenie terenu, sąsiedztwo (obiekty uciążliwe lub wpływające korzystnie na walory nieruchomości). Stąd możliwość uzyskania znacznych różnic wartości pomiędzy podobnymi, ale mało porównywalnymi nieruchomościami.

Po trzecie, kapitałochłonność i czasochłonność w odniesieniu do przemysłowych nieruchomości zabudowanych. Ograniczone zasoby środków finansowych przeznaczanych na zakup nieruchomości uzależnione są od środków własnych inwestora oraz dostępności finansowania zewnętrznego, obcego. Cechy te powodują postrzeganie realizowanych inwestycji w nieruchomości przez pryzmat czasu (zrealizowanie inwestycji w wymaganym czasie) oraz kosztów (zrealizowanie inwestycji zgodnie z przyjętym budżetem). Wskazane uciążliwości związane z takimi inwestycjami kompensowane są ich właścicielom długowiecznością nie-

³⁹ Uleganie bądź nieuleganie modom w odniesieniu do nieruchomości mieszkalnych (preferowanie nieruchomości na terenach zurbanizowanych lub wiejskich).

ruchomości. Pewną regułą jest także to, iż konsekwencją dużej kapitałochłonności nieruchomości jest na ogół jej wyższa wartość.

Po czwarte, zdolność do zaspokajania określonych potrzeb, oznaczająca dla przedsiębiorców zdolność do generowania korzyści ekonomicznych. Z każdym rodzajem nieruchomości wiążą się określone funkcje; w przypadku nieruchomości zabudowanych mieszkalnych są to potrzeby mieszkaniowe; nieruchomości zabudowanych niemieszkalnych – prowadzenie działalności gospodarczej, oświatowej, naukowej, kulturalnej, wyznaniowej; nieruchomości niezabudowanych – prowadzenie działalności handlowej (targowiska), usługowej (parking strzeżony), rolniczej (grunty rolne), leśnej (lasy). Odrębną konsekwencją, do jakiej prowadzi posiadanie nieruchomości i związane z nią uprawnienia władania, jest zdolność do kreowania wymiernych korzyści. Rodzaj korzyści jest uzależniony od sposobu korzystania z nieruchomości. Władający nieruchomościami pobiera pożytki i inne dochody z nieruchomości w przypadku zawarcia umowy najmu bądź dzierżawy w postaci czynszu. Sytuacje te powodują powstanie obowiązku podatkowego w podatkach bezpośrednich, których przedmiotem jest osiąganie dochodów z nieruchomości (podatki dochodowe) lub obrót nieruchomościami (podatki majątkowe). Korzystanie z nieruchomości to także jej posiadanie, używanie i ewentualne dokonywanie określonych zmian (rozbudowa, przebudowa, zmiana przeznaczenia nieruchomości). Posiadane nieruchomości, będące konsekwencją zrealizowanych wcześniej inwestycji rzeczowych, prowadzą najczęściej do wzrostu potencjału gospodarczego przedsiębiorstwa, przynosząc korzyści w postaci przyszłych przepływów pieniężnych, uzyskiwanych w wyniku pomyślnych przedsięwzięć inwestycyjnych. W takim ujęciu (statyczny charakter zachowania się podmiotu względem nieruchomości) powstaje obowiązek podatkowy w podatkach majątkowych, wynikający z faktu władania nieruchomością, a nie z osiągania korzyści.

Dotychczas operowaliśmy pojęciem nieruchomości głównie w rozumieniu ekonomicznym, wskazując zespół cech, które można przypisać nieruchomości. Nie jest to jednak jedyne zastosowanie pojęcia nieruchomości. Uwzględnienie cech instytucjonalno-prawnych powoduje, że na gospodarkę nieruchomościami należy spojrzeć jako na proces zdeterminowany przez regulacje prawne⁴⁰. Pojęcie nieruchomości i pojęcia pokrewne są stosunkowo szeroko stosowane przez ustawodawcę w prawie polskim. Przegląd stanowisk w tej kwestii wraz z zakresem znaczeniowym pojęcia zawarto w tabeli 1.2.

⁴⁰ *Wycena nieruchomości*, red. J. Hozer, op.cit., s. 25.

Tabela 1.2. Pojęcie nieruchomości w przepisach prawnych

Pojęcie	Definicja	Przepisy prawne
Nieruchomość gruntowa	Grunt wraz z częściami składowymi, z wyłączeniem budynków i lokali, jeśli stanowią odrębny przedmiot własności.	Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, tekst jednolity, DzU 2010, nr 102, poz. 651, ze zm.
Nieruchomość	Część powierzchni ziemskiej stanowiąca odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki stale związane z gruntem lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.	Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, DzU 1964, nr 16, poz. 93, ze zm.
Nieruchomość rolna (grunt rolny)	Nieruchomość, która jest lub może być wykorzystywana do prowadzenia działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej i zwierzęcej, nie wyłączając produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej.	
Nieruchomości	Grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego.	Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity, DzU 2009, nr 152, poz. 1223, ze zm.
Obiekt budowlany	Budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, obiekt małej architektury.	Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, tekst jednolity, DzU 2010, nr 243, poz. 1623
Budynek Budowla Grunty	Obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Skłasyfikowane w określony przez ustawodawcę sposób w ewidencji gruntów i budynków.	Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jednolity, DzU 2010, nr 95, poz. 613

Źródło: opracowanie własne na podstawie przywołanych przepisów prawnych.

Z przytoczonego zestawienia wynika, że pojęcie nieruchomości zostało zdefiniowane bardzo różnie. W szerokim znaczeniu może być rozumiane jako ogół nieruchomości budynkowych i gruntowych będących we władaniu określonego podmiotu.

Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązania cywilistyczne stanowią regułę wyjściową do stosowanych w podatkach lokalnych rozwiązań. W ogólnej definicji obowiązującej na gruncie kodeksu cywilnego zawarto zestawienie rodzajów nieruchomości. Są to: nieruchomość gruntowa⁴¹, nieruchomość budynkowa⁴² oraz nieruchomość lokalowa⁴³. Pomijając jednak wyjątkowe sytuacje, nieruchomość przybiera postać jednolitą, gdyż własności rzeczy trwale związanych z gruntem nie oddziela się od własności gruntu.

Z kolei w prawie podatkowym ustawodawca zrezygnował z umieszczenia legalnej definicji nieruchomości na rzecz dostosowania definicji kodeksowej do potrzeb określonej konstrukcji podatkowej⁴⁴. Cechą charakterystyczną pojmowania nieruchomości w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jest więc wskazanie konkretnych rzeczy, które traktowane są przy opodatkowaniu jak nieruchomość. W rezultacie prowadzi to do tego, że nazwy przyjęte w prawie podatkowym i prawie cywilnym nie zawsze oznaczają to samo. L. Etel tłumaczy to tym, iż nazwy z prawa cywilnego stanowią podstawę do budowania określonych pojęć w prawie podatkowym, różniących się niekiedy znacząco od pierwowzoru, ponieważ mają one służyć realizacji specyficznych celów opodatkowania⁴⁵.

Bliższego sprecyzowania podatkowego obszaru nieruchomości podjęto się w dalszej części pracy. W tym miejscu konieczne jest dokonanie przynajmniej ustalenia, iż w prawie podatkowym za nieruchomości uważane są grunty, budynki, budowle, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, rozumiane zgodnie z ich definicją zawartą w prawie budowlanym.

1.2.2. Modele podatków majątkowych

Obowiązujące we współczesnych systemach podatkowych formy podatków od majątku wykazują znaczne zróżnicowanie. Trudno byłoby wskazać międzynarodowe standardy wyznaczające podstawowe zasady dotyczące ich konstrukcji.

⁴¹ Stanowi ona grunt wraz ze wszystkimi częściami składowymi trwale z gruntem związanymi, których własności nie oddzielono od własności gruntów.

⁴² Stanowi budynek, którego własność oddzielono od własności gruntów.

⁴³ Stanowi lokal wyodrębniony w budynku wielolokalowym, którego własność oddzielono od własności gruntów.

⁴⁴ L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 18.

⁴⁵ Ibidem, s. 18.

W praktyce możliwe są do wykorzystania różne modele i konstrukcje podatków majątkowych: podatki od nieruchomości, podatki majątkowe od przedsiębiorstw (podatki przemysłowe), nadzwyczajne podatki majątkowe, podatki od czynników produkcji w przedsiębiorstwach, podatki od spadków i darowizn⁴⁶.

Najczęściej stosowanym rozwiązaniem są podatki od nieruchomości, obciążające posiadany majątek w postaci gruntów, budynków i innych składników majątku. Przeprowadzona w literaturze przedmiotu analiza porównawcza europejskich systemów opodatkowania nieruchomości pozwala na stwierdzenie, iż świadczenia te – mimo często zróżnicowanej konstrukcji – mają cechy wspólne⁴⁷, do których można zaliczyć m.in. to, że:

- są to podatki lokalne, stanowiące jedno z głównych źródeł dochodów samorządowych;
- na ogół mają one charakter rzeczowy, o czym decyduje ukierunkowanie ich na odpowiednio zdefiniowany w przepisach prawa przedmiot oraz oparcie ich wymiaru na wartości lub na naturalnych cechach przedmiotu opodatkowania.

Prześledźmy obecnie przyjęte rozwiązania w ramach techniki opodatkowania, charakterystyczne dla europejskich systemów opodatkowania nieruchomości. Jeśli chodzi o zakres podmiotowy, to z reguły podatnikami podatków od nieruchomości są ich właściciele (lub użytkownicy nieruchomości).

W większości państw europejskich dominuje rozwiązanie polegające na przyjęciu jednej konstrukcji podatkowej, zawierającej szeroki zakres przedmiotowy. W niektórych (np. we Francji, w Danii, Wielkiej Brytanii) przyjęto jednak odmienną koncepcję, wyodrębniając różne świadczenia obciążające poszczególne rodzaje majątku (np. podatek od nieruchomości niezabudowanych, podatek od nieruchomości zabudowanych, podatek mieszkaniowy).

Głównym elementem różnicującym europejskie systemy opodatkowania nieruchomości jest sposób uregulowania podstawy opodatkowania: oparty na wartości (tzw. system *ad valorem*) lub na powierzchni nieruchomości.

Stosowana w większości systemów wartościowa podstawa opodatkowania wymaga przyjęcia sformalizowanej metody wyceny wartości majątku oraz ustalenia,

⁴⁶ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, op.cit. W literaturze można zetknąć się także z innymi rodzajami modeli podatków majątkowych. Na przykład W. Modzelewski wyróżnia: podatki od nieruchomości, podatki przemysłowe, nadzwyczajne jednorazowe podatki majątkowe oraz podatki od spadków i innych nadzwyczajnych przyrostów masy majątkowej. Zob. *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o., Warszawa 2003, s. 161.

⁴⁷ K. Wójtowicz, wykorzystując badania przeprowadzone przez ekspertów Lincoln Institute of Land Policy, dokonała szczegółowej charakterystyki europejskich systemów opodatkowania nieruchomości, formułując wiele ważnych wniosków natury ogólnej. Zob. K. Wójtowicz, *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., Lublin 2007, s. 15–45.

jak często powinna ona podlegać aktualizacji. Biorąc pod uwagę różnorodność rozwiązań praktycznych, przyjmijmy dla uproszczenia, iż może to być wartość kapitałowa⁴⁸ (hipotetyczna cena) lub czynszowa⁴⁹. Charakteryzując wartościowe systemy opodatkowania nieruchomości, należy wskazać jeszcze możliwe sposoby szacunku nieruchomości dla celów podatkowych. Są to: powszechna taksacja⁵⁰, autotaksacja⁵¹ oraz metoda ksiąg rachunkowych⁵². Jeśli zaś chodzi o – odgrywającą istotną rolę w procesie wyceny nieruchomości dla celów fiskalnych – problematykę ich aktualizacji, to należy podkreślić, że oprócz ustalenia maksymalnych okresów, po upływie których nieruchomość musi zostać ponownie wyceniona, uzasadnione jest przyjęcie obowiązku corocznej indeksacji wartości nieruchomości pomiędzy kolejnymi wycenami. Indeksacja taka powinna być stosowana przede wszystkim w jurysdykcjach, w których mamy do czynienia z dość rzadkimi powtórzeniami dokonanych oszacowań. W odróżnieniu od ponownych wycen nieruchomości, ewentualna coroczna indeksacja to tylko bieżąca korekta wartości nieruchomości, wynikająca z określonych tendencji rynkowych. Podobnie jak w przypadku innych elementów systemu opodatkowania nieruchomości, tak i w tej kwestii można zaobserwować odmienne podejście w poszczególnych państwach.

Współcześnie stosowane są także różne rozwiązania w związku z wykorzystaniem podatków do realizacji pozostałych funkcji. W tym zakresie stosowane są następujące rodzaje preferencji: podmiotowe, dotyczące określonego rodzaju własności (nieruchomości państwowe, komunalne, zajmowane na potrzeby organów administracyjnych i przeznaczone do realizacji zadań publicznych), wynikające

⁴⁸ W tym przypadku postulowane jest odwołanie się do cen nieruchomości, które możliwe są do uzyskania w ich obrocie. W prawie wspólnotowym uwzględniono definicję wartości rynkowej nieruchomości. Zgodnie z treścią art. 49 (2) Dyrektywy Rady Unii Europejskiej nr 91/647/EEC, wartość rynkowa oznacza cenę, za którą grunty i budynki mogłyby zostać sprzedane w dniu wyceny, w drodze umowy cywilnoprawnej, przez zamierzającego zawrzeć transakcję sprzedającego i niezależnego od niego kupującego, przy założeniu, że nieruchomość jest publicznie wystawiona na sprzedaż, w sposób odpowiedni do sytuacji na rynku, i że upłynął okres negocjacji warunków sprzedaży, właściwy ze względu na charakter nieruchomości.

⁴⁹ Wartość czynszowa lokalu, równa wartości czynszu uiszczanego w określonym czasie w ujęciu brutto lub netto, czyli pomniejszona o koszty utrzymania nieruchomości.

⁵⁰ Dokonywana jest przez upoważnione organy administracji państwowej lub samorządowej w ujęciu porównawczym lub dochodowym. W pierwszym podejściu określa się wartość danej nieruchomości, zakładając, że odpowiada ona wartości tzw. nieruchomości reprezentatywnej, i korygując ją następnie ze względu na cechy różniące obie nieruchomości oraz czynnik czasu. W drugim podejściu, mającym zastosowanie w przypadku wyceny nieruchomości przynoszących dochód, szacowany jest dochód uzyskiwany z nieruchomości, pomniejszony o koszty operacyjne ponoszone w związku z utrzymaniem nieruchomości. Odbywa się to na podstawie faktycznych wpływów lub analizy porównawczej dochodów generowanych przez nieruchomości podobne do wycenianej.

⁵¹ Podstawa opodatkowania ustalana jest przez samego podatnika, poprzez zaliczenie nieruchomości do określonego przez organy taksacyjne przedziału wartości.

⁵² Podstawa opodatkowania ustalana jest na podstawie bilansowej wartości księgowej. Metoda dotyczy głównie wykorzystywanych przez przedsiębiorstwa budynków i budowli.

z osobistej sytuacji życiowej podatnika (wiek, choroba, liczba osób na utrzymaniu, stopień zamożności podatnika), przedmiotowe, związane ze sposobem użytkowania nieruchomości (działalność rolnicza, leśna). Wskazać też trzeba na stopniowe ograniczanie w większości państw europejskich katalogu obowiązujących zwolnień i ulg podatkowych.

Stawki podatkowe to kolejny element konstrukcji, w którym występują znaczne rozbieżności. W państwach, w których obowiązują systemy katastralne, zastosowanie mają stawki procentowe, natomiast dla powierzchniowych systemów opodatkowania nieruchomości przewidziano wykorzystanie stawek kwotowych. We współczesnych państwach demokratycznych zagwarantowano jednostkom samorządu lokalnego pewien zakres kompetencji w obszarze ustalania wysokości stawek podatkowych. W zależności od pozycji prawnej samorządu lokalnego w państwie⁵³ może on w pełni samodzielnie kształtować wysokość stawek podatków od nieruchomości bądź – co występuje częściej – w ograniczonym obszarze. Odnosząc się do rozwiązań możliwych do przyjęcia, można wskazać następujące ograniczenia: konieczność przestrzegania określonych ustawowo limitów poziomu obciążeń oraz prawo zastosowania pewnych mnożników stawek w zależności od lokalnych uwarunkowań. W praktyce we wszystkich państwach europejskich różnicuje się poziom stawek podatkowych w zależności od rodzaju, przeznaczenia oraz lokalizacji określonej nieruchomości. Praktyka pokazuje, w jakich okolicznościach stawki przybierają zróżnicowany poziom. Obciążenia podatkowe w państwach, w których wymiar podatku bazuje na wartości, są zdecydowanie wyższe niż w systemach powierzchniowych. W systemach katastralnych na ogół stosowane są wyższe stawki, gdy opodatkowaniu podlega wartość czynszowa, niższe zaś w sytuacji obciążenia wartości kapitałowej gruntów i budynków.

Na podstawie krótkiej i bardzo ogólnej charakterystyki aktualnie obowiązujących europejskich systemów opodatkowania nieruchomości można stwierdzić, że są one w poszczególnych krajach zróżnicowane, a przyczyną tych różnic jest kumulacja czynników różnej natury, np. prawnych, społeczno-ekonomicznych, historycznych oraz politycznych.

We współczesnych systemach funkcjonują także podatki majątkowe od przedsiębiorstw (podatki przemysłowe), w ramach których dochodzi do opodatkowania majątku gospodarczego. Konstrukcje tych podatków, pobieranych w nielicznych państwach europejskich (jak Francja, Hiszpania, Niemcy), są zróżnicowane i nierzadko bardzo skomplikowane. Na przykład, w konstrukcji podstawy opodatkowania mogą być wykorzystywane następujące czynniki generujące jej wysokość: wielkość produkcji, wysokość przychodu, dochodu, funduszu płac, liczba pracowników oraz wartość kapitału (aktywów przedsiębiorstwa). W konsekwencji

⁵³ Czyli zakresu samodzielności, jaką dysponuje on w relacjach z władzą centralną.

nie zawsze są to typowe podatki o charakterze majątkowym, a raczej podatki majątkowo-dochodowe. Warto zwrócić uwagę, że takie formy podatku mogą prowadzić do podwójnego opodatkowania⁵⁴, gdyż opodatkowanie dotyczy bardzo szerokiego wachlarza różnorodnych zdarzeń gospodarczych. Z tego względu mało przekonująco brzmią postulaty utrzymania tego typu podatków jako dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego. W literaturze przedmiotu są one oceniane zdecydowanie negatywnie, ze względu na archaiczną konstrukcję, niekorzystne oddziaływanie na rozwój przedsiębiorczości oraz szereg niekonsekwencji w konstrukcji⁵⁵.

Kolejna grupa podatków majątkowych to nadzwyczajne podatki majątkowe, nakładane wyjątkowo, w określonych sytuacjach (jak np. trudna sytuacja gospodarcza kraju, spowodowana m.in. klęską żywiołową, wymykającą się spod kontroli inflacją, potrzebami obronnymi). Z uwagi na ich szczególny charakter trudno o realizację tak ważnych zasad podatkowych, jak pewność i stabilność opodatkowania oraz sprawiedliwość i nienaruszalność przedmiotu opodatkowania. Podobnie jak w pozostałych podatkach majątkowych, mogą one być pobierane od pełnej wartości majątku (wartość brutto) lub wartości po uwzględnieniu ciężarów i innych obciążeń (wartość netto).

W podatkach tych, oprócz celów fiskalnych, należy wyróżnić względy interwencyjne, w tym ekonomiczne, polityczne oraz społeczne. Realizacja funkcji ekonomicznej – najbardziej, obok fiskalnej, odczuwanej w działalności gospodarczej – polega na oddziaływaniu na strukturę posiadanego przez przedsiębiorstwa majątku. Nie ma wątpliwości, że takie konstrukcje nie będą pozytywnie przyjmowane ani w teorii opodatkowania, ani w praktyce gospodarczej. Dlatego też nie powinny być wykorzystywane w stabilnych systemach podatkowych, a jedynie w sytuacjach nadzwyczajnych, i to w ściśle ustalonych ramach czasowych.

Pewne podobieństwo do wcześniej omówionej grupy podatków majątkowych wykazują podatki od czynników produkcji w przedsiębiorstwach. Można je określić – podobnie jak nadzwyczajne podatki majątkowe – mianem podatków interwencyjnych. Oznacza to ukierunkowanie podatków nie na maksymalizację celu fiskalnego, lecz w sposób zamierzony na realizację zadań ekonomicznych i socjalnych. Modele opodatkowania czynników produkcji w przedsiębiorstwach nie powinny być stosowane w praktyce, nawet przejściowo. Trudno bowiem o pozytywne efekty, jeśli tworzone formuły odbiegają najczęściej od reguł racjonalności ekonomicznej⁵⁶.

⁵⁴ Aby temu zapobiec, konieczne jest przyjęcie rozwiązania polegającego na obniżeniu podstawy opodatkowania podatkami dochodowymi o kwotę takiego podatku.

⁵⁵ *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, op.cit., s. 172–173.

⁵⁶ Negatywnym przykładem konstrukcji opodatkowania czynników produkcji w przedsiębiorstwach był w Polsce, funkcjonujący do połowy lat 90. ubiegłego wieku, podatek od wzrostu wynagrodzeń. Miał

Ostatnia wyodrębniona grupa podatków majątkowych to podatki od spadków i darowizn, mające zastosowanie w przypadku bezpłatnego przekazania majątku. Grupę tych podatków traktuje się nie tylko jako formę fiskalną opodatkowania, zasilającą na ogół budżety samorządu terytorialnego, ale również jako narzędzie polityki społecznej (ochrona najbliższej rodziny, korekta dochodów ludności, ograniczająca wielkie fortuny) oraz informacyjnej (realizacja funkcji kontroli majątku dziedzicznego rozszerza możliwości wglądu w sprawy finansowe podatników). Uwzględniając podatkowe konsekwencje prawa dziedziczenia, odnotujmy także istotny aspekt ich funkcjonowania w przedsiębiorstwach o charakterze rodzinnym – międzypokoleniowe przeniesienie praw do aktywów gospodarczych. Należy zwrócić uwagę, że niejednakowe postrzeganie we współczesnych państwach kwestii opodatkowania transferów własności gospodarczej sprawia, iż modele opodatkowania spadków i darowizn wykazują istotne odmienności w zakresie rozwiązań szczegółowych.

W konstrukcjach tych podatków nawiązuje się jednak do pewnych ogólnych zasad. Z reguły, ustalając podstawę opodatkowania, przyjmuje się wartość netto spadku lub darowizny (tzw. czysta wartość netto podstawy opodatkowania, czyli po odliczeniu różnego rodzaju ciężarów i długów). Wysokość podatku jest różnicowana – na podstawie norm zawartych w prawie cywilnym – w zależności od stopnia pokrewieństwa między spadkodawcą (darczyńcą) a spadkobiercą (obdarowanym). Najczęściej stosowaną taryfą opodatkowania jest skala progresywna, polegająca na tym, że wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania rośnie stawka podatku przeciętnego. Na kształt taryfy opodatkowania składają się oprócz skali podatkowej także inne elementy, stąd i w podatkach od spadków i darowizn stosuje się kwoty wolne od podatku oraz preferencje w postaci ulg i zwolnień podatkowych.

Podsumowując rozważania nad modelami podatków majątkowych, należy podkreślić, że mamy do czynienia z najbardziej niejednorodnym i niespójnym fragmentem systemu podatkowego. Tylko pozornie te różnorodne i bogate formy konstrukcyjne umożliwiają realizację różnych celów i zadań. Wynika to stąd, że efekt finalny jest wypadkową nakładanych na poszczególne podatki majątkowe

on być jednym z podstawowych narzędzi programu stabilizacyjnego gospodarki, którego zadaniem było przeciwdziałanie inflacji. Za pomocą podatku przedsiębiorcy mieli racjonalizować samodzielną politykę płacową, przeciwdziałając tym samym zbyt dużym, niekorzystnym dla gospodarki, wzrostom wynagrodzeń. Pomijając nawet fakt, iż formuła podatku była niezrozumiała i niejasna w swej treści normatywnej, okazało się, że nadmiernie fiskalna konstrukcja demotywowała do zwiększenia efektywności i wysiłku pracowników. Przedsiębiorstwa, głównie uspołecznione, ponosiły dodatkowy ciężar podatkowy, co ograniczało ich możliwości w zakresie samofinansowania. Wydaje się, że nawet kryzysowa i inflacyjna sytuacja naszego kraju nie usprawiedliwiła wprowadzenia tego obowiązku podatkowego.

taryf, struktury systemu podatków majątkowych oraz jego powiązań z pozostałymi podatkami (miejsce podatków majątkowych w systemie podatkowym).

Analizując podjęte w piśmiennictwie podatkowym rozważania na temat obciążeń majątkowych, można odnieść wrażenie, że charakterystyczne jest położenie nacisku nie na ich definicję, lecz właśnie na modele i rodzaje. Większość teoretyków podkreśla brak ich homogenicznego charakteru⁵⁷. Stąd przedmiotem opodatkowania tymi podatkami mogą być: całość lub część posiadanego majątku (są to podatki od stanu majątku) albo zmiany stanu majątkowego (podatki związane z transferem majątku, np. nadzwyczajny przyrost masy majątkowej, obrót majątkiem).

1.2.3. Niektóre ogólne problemy związane z podatkami majątkowymi

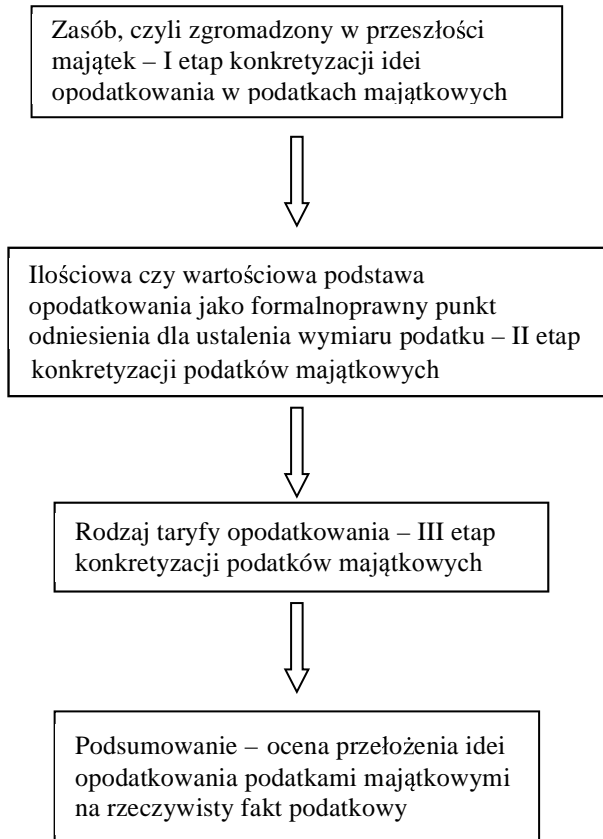
Dyskusja nad zakresem i wysokością danin majątkowych nabiera szczególnego znaczenia w kontekście stanu i kierunku rozwoju finansów samorządu terytorialnego. Prezentowane podatki majątkowe posiadają bowiem – co zostanie ukazane w dalszej części pracy – cechy samoistnego podatku samorządowego, ponieważ⁵⁸:

- wpływy podatkowe z ich tytułów przekazywane są w całości do dyspozycji samorządowych organów władzy publicznej na mocy ustaw o charakterze bezterminowym;
- samorządowym organom uchwałodawczym przysługuje prawo do kształtowania niektórych elementów konstrukcji podatków.

Reforma systemu podatków majątkowych pociąga za sobą wiele trudności nie tylko z zakresu techniki opodatkowania. Ogólny schemat opodatkowania podatkami majątkowymi przedstawiono na rysunku 1.2.

⁵⁷ Zob. np. N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, op.cit., s. 33; *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, op.cit., s. 159.

⁵⁸ *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, Difin, Warszawa 2004, s. 202.



Rysunek 1.2. Ogólny schemat opodatkowania podatkami majątkowymi

Źródło: opracowanie własne.

Warto zatem zwrócić uwagę na kilka zagadnień⁵⁹, które powinno się uwzględnić w procesie szczegółowej charakterystyki grupy podatków majątkowych we współczesnych systemach podatkowych, stanowiącej punkt wyjścia nakreślenia głównych kierunków reformy zasad opodatkowania majątku w Polsce.

Po pierwsze, związek ich regulacji z innymi unormowaniami prawnymi. Jak podkreśla się w literaturze przedmiotu, oczywiste są związki prawa podatkowego z innymi gałęziami prawa⁶⁰. Nie wchodząc w szczegółowe rozważania na temat miejsca prawa podatkowego w systemie prawa, z jednej strony wskażemy

⁵⁹ P. Felis, *Wybrane problemy dyskusyjne z zakresu podatków majątkowych*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe” nr 141, red. T. Juja, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań 2010.

⁶⁰ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, op.cit., s. 22 i nast.; R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, C.H. Beck, Warszawa 1995, s. 29 i nast.

te podstawowe, czyli prawo administracyjne, cywilne oraz finansowe, z drugiej zaś podkreśliśmy szeroki zakres i wielokierunkowość tych powiązań. W ramach podatków majątkowych szczególnego znaczenia nabierają daleko idące związki z prawem cywilnym. Nie ulega wątpliwości, że skutkiem realizacji norm prawa cywilnego jest powstawanie pewnych stanów faktycznych (w przypadku podatków majątkowych są to rzeczy oraz prawa będące własnością lub w samoistnym posiadaniu uczestników obrotu prawnego) rodzących obowiązki podatkowe.

Po drugie, określenie zbioru zdarzeń związanych z różnymi postaciami zasobu (posiadanie, przejmowanie, dokonywanie transakcji sprzedaży/kupna/zamiany majątku). W większości przypadków podatki te obciążają właścicieli lub posiadaczy nieruchomości budynkowych oraz gruntowych.

Po trzecie, częstotliwość opodatkowania majątku: opodatkowanie stałe (wielokrotne) oraz jednorazowe (jednokrotne). Na przykład, podatki od nieruchomości pobierane są regularnie, czyli w formie stałej. Warto również zauważyć, że w grupie tych podatków stosowana jest aktualnie zapłata ratalna, stanowiąca bezwzględne zobowiązanie podatkowe. Jest rzeczą znamionną, że w tej grupie zobowiązanie podatkowe powstaje w dwojaki sposób: na mocy aktu administracyjnego, tzn. konstytutywnej decyzji organu podatkowego, oraz z mocy prawa, bez potrzeby wydawania takiej decyzji. Kryterium różnicującym jest wyłącznie charakter podmiotu władającego określoną nieruchomością. Status prawny podatnika, jak się okazuje, może być w niektórych podatkach istotny także, jeśli chodzi o warunki i terminy płatności podatku⁶¹. Z kolei podatek od czynności cywilnoprawnych zawsze pozostanie podatkiem o formie jednorazowej, obciążającej konkretny – gdy zaistnieje określone zdarzenie – obrót cywilnoprawny.

Po czwarte, źródło pokrycia podatku (dochód lub inne niż majątek źródło – tzw. podatki nominalne; majątek – tzw. podatki realne). W piśmiennictwie prawnopodatkowym wskazuje się m.in. na kryterium ekonomiczne, będące podstawą usystematyzowania podatków majątkowych⁶². W praktyce jednak rozważania typu: „czy dla zapłacenia podatku trzeba naruszyć substancję majątkową, czy też potrzeba taka nie zachodzi” mogą wzbudzać uzasadnione kontrowersje. Nawiązując bowiem do podstawowych kryteriów oceny racjonalności systemu podatkowego, omawianych np. przez J. Harasimowicza, niezbędne jest m.in. uwzględnienie interesu podatnika⁶³, a to oznacza, że podatki nie powinny wpływać demotywacyjnie. Uwzględnijmy również dorobek A. Wagnera, który rozszerzył

⁶¹ Na przykład w podatku od nieruchomości oraz podatku leśnym zarówno osoby fizyczne, jak i prawne płacą podatek w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, z tym że pierwsi w czterech ratach w terminach wskazanych przez ustawodawcę, drudzy zaś w ratach miesięcznych.

⁶² N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, op.cit., s. 33 i nast.; A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, op.cit., s. 99.

⁶³ J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, PWE, Warszawa 1988.

i uporządkował zasady podatkowe. Otóż podstawowa zasada ekonomiczna podatków sprowadza się do nienaruszalności źródeł dochodów. Podatek powinien jak najmniej szkodzić działalności gospodarczej, a przede wszystkim nie powinien naruszać źródła, z którego jest pobierany. Panuje zgodność poglądów co do negatywnych skutków pobierania podatków w sposób naruszający substancję majątkową opodatowanego, w stopniu uniemożliwiającym dalsze prowadzenie działalności⁶⁴.

Po piąte, dwojaki ujęcie podstawy wymiaru podatku: wartość brutto lub netto. Wskazane warianty mają uzasadnienie wyłącznie dla podatków wyznaczonych na podstawie wartości przedmiotu opodatkowania. W przypadku podatków majątkowych pobieranych od stanu majątku stosowana jest na ogół wartość brutto, czyli pomija się obciążenia podatnika lub posiadanego przez niego majątku. Natomiast w grupie podatków dotyczących nadzwyczajnego przyrostu masy majątkowej (podatek od spadków i darowizn) podstawę opodatkowania stanowi wartość netto (tzw. wartość czysta), czyli po uwzględnieniu określonych kategorii długów.

Po szóste, charakter podstawy opodatkowania, która może być wyrażona ilościowo (w oparciu o określone znamiona zewnętrzne, np. powierzchnię wynikającą z ewidencji gruntów i budynków, czyli w oderwaniu od ich wartości rynkowej) lub wartościowo (w oparciu o przyjęty sposób określania wartości w obrocie). Praktyczne różnice między możliwymi sposobami kwantyfikacji podstawy opodatkowania sprowadzają się do tego, iż realizacja koncepcji podatku ilościowego, w przeciwieństwie do podatku od wartości, nie zapewnia fiskusowi w warunkach inflacji stałego realnego poziomu wpływów. Dynamika ilościowej podstawy opodatkowania jest zdecydowanie niższa niż podatków wartościowych, ponieważ wyrażona w jednostkach fizycznych wielkość podstawy opodatkowania jest wolna od wpływu inflacyjnego. Przyjęcie naturalnej podstawy opodatkowania wymusza konieczność wprowadzenia mechanizmu waloryzującego, najczęściej w konstrukcji stawek podatkowych. Nie zawsze jednak, jak wykazano w rozdziale 5, określone reguły waloryzacyjne przynoszą spodziewane efekty. Ponadto stosowanie jawnego, w czystej postaci mechanizmu zapobiegającego spadkowi realnego obciążenia podatkiem od ilości, w wyniku procesów inflacyjnych, postrzegane jest przez podatników jako wzrost ciężarów podatkowych. Dla porządku trzeba jednak przyznać, że i w podatkach od wartości można się spodziewać waloryzacji wpływów podatkowych, ale dotyczy to wyłącznie podstawy opodatkowania. Rozwiązanie to nie jest tak widoczne, co niewątpliwie zmniejsza skalę społecznego niezadowolenia.

⁶⁴ Zob. np. S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 167.

Oczywiście należy mieć na względzie, że – mimo pośredniego działania – także nieuchronnie prowadzi ono do wzrostu ciężaru podatkowego⁶⁵.

Po siódme, charakter stawek podatkowych. W podatkach majątkowych, w zależności od charakteru podstawy opodatkowania, wyróżnia się stawki podatkowe kwotowe oraz procentowe. Kwotowe są wykorzystywane w przypadku naturalnej podstawy opodatkowania, procentowe zaś stosowane są w rozwiązaniach przewidujących wartościową podstawę opodatkowania. W przypadku tych drugich, w podatkach pobieranych od stanu majątku, czyli będących przedmiotem analizy, stawki mają charakter proporcjonalny⁶⁶.

Konstrukcja stawek podatkowych w wersji obecnie stosowanej w Polsce obciążona jest poważną wadą, która nabiera znaczenia w niestabilnych warunkach ekonomicznych. Otóż podważona zostaje jedna z podstawowych zasad podatkowych, czyli zasada pewności opodatkowania. Bierze się to stąd, iż w wyniku wzrostu cen stosowane są częste korekty stawek⁶⁷. W przewidywanej nowej formule podatku *ad valorem* stawki będą wyrażone w procentach lub w promilach, w zależności od rodzaju i przeznaczenia nieruchomości. Ważną kwestią będzie rozstrzygnięcie roli organów jednostek samorządu lokalnego w ustalaniu tego elementu konstrukcyjnego, tj. czy powinna być ona – tak jak obecnie – ograniczona tylko do obniżania stawki, czy też rozszerzona o możliwość podwyższania stawek ponad poziom ustalony w przepisach podatkowych. Kolejnym problemem jest ustalenie odpowiedniej wysokości stawek. Znaczne podwyższenie ciężaru podatku negatywnie wpłynie na lokalną przedsiębiorczość i gospodarkę finansową samorządu terytorialnego. Warto zauważyć, że zastosowanie koncepcji podatku proporcjonalnego nie będzie skuteczne, gdy błędnie zostanie ustalona wartość nieruchomości, a także, gdy – na skutek różnych czynników – wartość katastralna ulegać będzie zmianom, natomiast aktualizacje przyjętych danych będą przeprowadzane zbyt rzadko. Z drugiej strony, takie „nadprogramowe” wyceny nieruchomości generują dodatkowe koszty, które nie zawsze są uzasadnione.

Po ósme, fundamentalna rola podatków majątkowych w określonym segmencie systemu źródeł dochodów publicznych, stanowią one bowiem dochody

⁶⁵ F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, op.cit., s. 58.

⁶⁶ W podatku od nieruchomości, z uwagi na zróżnicowany charakter podstawy opodatkowania, stawki mają charakter kwotowy lub procentowy. Wysokość stawek kwotowych jest determinowana przez rodzaj przedmiotu opodatkowania (grunty, budynki lub ich części) oraz jego przeznaczenie (niewykorzystywane w działalności gospodarczej, wykorzystywane w działalności gospodarczej, wykorzystywane w preferowanej przez ustawodawcę działalności gospodarczej). W podatku rolnym oraz leśnym wykorzystywana jest wyłącznie stawka kwotowa, co jest – jak już stwierdzono – konsekwencją naturalnej podstawy opodatkowania.

⁶⁷ Podlegają one bowiem waloryzacji o wskaźnik wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w porównaniu z analogicznym okresem roku poprzedniego.

własne jednostek samorządu terytorialnego. Nie wchodząc w tej części pracy w rozważania na temat samego pojęcia „dochody własne”, podkreślmy, że ich rola zależy od zakresu zadań przypisanych jednostkom samorządu lokalnego – poczynając od sfery użyteczności publicznej, a kończąc na procesach lokalnego rozwoju gospodarczego.

Stąd w podsumowaniu procesu opodatkowania podatkami majątkowymi uwypuklono konieczność oceny logiki zaprojektowanego systemu opodatkowania majątku, pozwalającego jednostkom samorządu lokalnego na realizowanie przyjętego celu strategicznego. Z tego względu, jak sądzę, pożądane byłoby rozszerzenie treści schematu (rysunek 1.2) poprzez opowiedzenie się za określonym rodzajem funkcji, jakie realizuje samorząd terytorialny, oraz uwzględnienie różnego rodzaju podatków (nie tylko majątkowych) składających się na całe, dynamiczne otoczenie fiskalne. Dlatego też w następnych częściach pracy podjęto próbę określenia funkcji podatków oraz ukazania problemów klasyfikacji podatków majątkowych.

1.3. Rola i znaczenie podatków w systemie finansowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatków majątkowych

1.3.1. Istota i klasyfikacje zadań podatków

Studiowanie dorobku teorii podatków uprawnia do stwierdzenia, że zakres funkcji stawianych przed podatkami (także majątkowymi) jest różnie ujmowany. Jest sprawą sporną, jakie funkcje powinny spełniać te świadczenia. Z reguły wskazuje się na ścierające się dwie szkoły: liberalną oraz interwencjonistyczną.

Według pierwszej z nich, jedynym celem podatków powinno być pokrycie wydatków publicznych, co oznacza przyznanie im wyłącznie funkcji fiskalnej. Tym samym odrzuca się wykorzystanie podatków także do osiągnięcia różnych celów pozafiskalnych. Niektórzy autorzy piszą wprost, że pozafiskalne zadania podatków to zestawienie wierzeń, przesądów i bezradności, a w racjonalnym modelu prawa podatkowego funkcje pozafiskalne nie występują wcale lub występują w sposób niezamierzony⁶⁸.

Zdaniem zwolenników szkoły liberalnej podatki powinny być neutralne względem mechanizmu rynkowego. Konstruując system podatkowy zgodny z logiką założeń liberalnego podejścia do roli państwa w gospodarce i społeczeństwie, przyjmuje się, że podatki nie powinny zakłócać rynkowych relacji cenowych, na

⁶⁸ *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, op.cit., s. 25.

których oparty jest wybór konsumentów i producentów⁶⁹ Definiując podatek, zwrócono uwagę, że każde takie świadczenie zawsze wywołuje – z mikroekonomicznego punktu widzenia – efekty dochodowe. Nie jest jednak tak, że każdy podatek automatycznie generuje efekty substytucyjne, czyli prowadzi do zmiany relacji cen rynkowych i stymuluje działania realokacyjne zasobów, sprzeczne z decyzjami ekonomicznymi podatników. Zasada neutralności podatków względem mechanizmu rynkowego wymaga zatem przyjęcia takiej kombinacji podatków, które w najmniejszym stopniu deformowałyby mikroekonomiczne wybory rynkowe (np. podatki ryczałtowe)⁷⁰.

W drugiej szkole, kwestionując neutralność podatków, nadano im rangę ważnych narzędzi sterowania alokacją zasobów w gospodarce. Podejście takie zwiększa rolę państwa w kierowaniu procesami społeczno-gospodarczymi. Znajduje to odzwierciedlenie w konstrukcji narzędzi polityki finansowej. W konsekwencji funkcja fiskalna (gromadzenie środków finansowych koniecznych do realizacji zadań publicznych) – co przyznają zwolennicy interwencjonizmu państwowego – nie może zdominować całego systemu podatkowego. Stąd narzędziom tym przypisuje się silniejsze oddziaływanie nie tylko w funkcji fiskalnej, ale także w funkcjach pozafiskalnych. Koncepcja ta zakłada realizację funkcji pozafiskalnych poprzez odpowiednie kształtowanie elementów konstrukcyjnych podatków (taryf podatkowych z ich najważniejszymi elementami: skalą podatkową, kwotami wolnymi od podatku, ulgami podatkowymi, a także warunków i terminów płatności).

Należy zastrzec, że celem nie jest tu zajęcie stanowiska w doktrynalnym sporze na temat celów opodatkowania. Niemniej uwzględnienie niejednakowego postrzegania roli podatków, a tym samym eksponowania odmiennych skutków ich zastosowania wydaje się warte rozważenia. Pomijając zatem spory teoretyczne na temat roli państwa⁷¹, czyli skali ingerencji w zachodzące zjawiska społeczno-gospodarcze, za słuszny należy uznać pogląd, który wskazuje na konieczność spełnienia przez podatek przede wszystkim zadań fiskalnych (nadrzędny charakter funkcji fiskalnej). Efektywnie i optymalnie wykorzystywane funkcje pozafiskalne stwarzają zaś szansę na prawidłowe rozwinięcie się funkcji fiskalnej. Z kolei warunkiem realizowania funkcji pozafiskalnych będzie ponadto prawidłowe wypełnienie funkcji

⁶⁹ Zob. B. Samojlik, *System podatkowy – kierunki ewolucji*, w: *Finanse publiczne*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2006, s. 192.

⁷⁰ F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, op.cit., s. 209–210.

⁷¹ W teorii finansów publicznych można wyróżnić dwa przeciwstawne modele państwa: pierwszy, w którym państwo, będąc rzecznikiem interesu publicznego, maksymalizuje funkcję użyteczności ogólnospołecznej, oraz drugi, oznaczający, że państwo maksymalizuje własną funkcję użyteczności, ale przy ograniczeniu ze strony potrzeb ogólnospołecznych. Oznacza to różne postrzeganie celów opodatkowania. Szersze omówienie tych kwestii można znaleźć w książce F. Grądalskiego, *Wstęp do teorii opodatkowania*, op.cit.

fiskalnej podatków. Wynika z tego, że funkcja fiskalna i funkcje pozafiskalne przeplatają się nawzajem i oddziałują na siebie. Dlatego też, rozważając zakres i kierunki stymulacji podatkowej, konieczne jest przy konstruowaniu systemu podatkowego określenie proporcji obu kategorii tych celów⁷². Rozwiązanie to prowadzi to usunięcia ewentualnych kolizji celów stawianych przed podatkiem i całym systemem podatkowym.

W literaturze przedmiotu, konkretyzując znaczenie podatków jako kategorii prawno-ekonomicznej, wskazuje się zatem na różne cele, które spełniają podatki. Obejmują one następujące funkcje⁷³:

- fiskalną i pozafiskalne – jako tradycyjne, najczęściej prezentowane ujęcie,
- fiskalną, gospodarczą, społeczną, informacyjną – jako uzupełniające do tradycyjnego ujęcia, w którym uszczegółowiono motywy nefiskalne,
- fiskalną, regulacyjną, stymulacyjną – jako uszczegółowienie szerszej formułowanych zadań podatków,
- zasileniowo-regulacyjną, motywacyjną – jako alternatywne ujęcie, nawiązujące do funkcji narzędzi systemu finansowego.

Uzasadnione wydaje się przyjęcie i scharakteryzowanie w pracy wybranych, spośród zaprezentowanych, funkcji przed podjęciem rozważań nad funkcjami wypełnianymi przez podatki majątkowe. Podstawową funkcją podatków jest funkcja fiskalna (nazywana też dochodową), sprowadzająca się do przejmowania od różnych podmiotów środków pieniężnych niezbędnych do realizacji zadań publicznych. To właśnie za pośrednictwem podatków państwo i samorząd terytorialny gromadzą większość swoich dochodów.

Zagadnieniem, które ma tu istotne znaczenie, jest odpowiednio wyważone podkreślenie prymatu funkcji fiskalnej. Pierwszeństwo celu dochodowego nie powinno wykluczać możliwości realizowania za pośrednictwem podatków zadań o charakterze gospodarczym oraz społecznym. Nadrzędność funkcji fiskalnej nie może jednak stanowić usprawiedliwienia dla fiskalizmu państwa. Przekonujący jest argument, że należy dążyć do jego ograniczenia do poziomu uzasadnionego skalą rozwoju oraz administracyjną kulturą i dojrzałością instytucji państwowych⁷⁴. Stopa obciążeń fiskalnych powinna więc odzwierciedlać potrzeby społeczno-gospodarcze państwa. H. Kuzińska dostrzega konieczność budowy systemu podatkowego właśnie od określenia na początku niezbędnych potrzeb państwa,

⁷² Zwolennikiem takiego podejścia jest m.in. Z. Ofiarski. Zob. *Ewolucja funkcji pozafiskalnej podatków w Polsce po roku 1990*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2003.

⁷³ Na podstawie: P. Felis, *Przyczynek do dyskusji wokół funkcji podatków*, „Studia i Prace KZiF” nr 44, SGH, Warszawa 2004.

⁷⁴ F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, SGH, Warszawa 2007, s. 52.

następstwem czego mogą być pozostałe funkcje (społeczne i gospodarcze)⁷⁵. Inna kolejność – najpierw ustanawianie funkcji społecznych i gospodarczych – to nieodpowiednia skala obciążeń fiskalnych.

Realizacja funkcji fiskalnej powinna być skuteczna, czyli podatki powinny zapewniać określoną sumę środków pieniężnych budżetowi państwa oraz budżetom samorządu terytorialnego. Bardzo ważnym problemem w tym kontekście staje się znalezienie odpowiednich kryteriów oceny. Zacznijmy od tego, że ustawodawca stworzy formalnoprawny i wewnętrznie spójny system norm, w którym jednoznacznie zidentyfikuje główne zagadnienia techniki opodatkowania⁷⁶. Jak się okazuje, zbudowanie odpowiednich konstrukcji podatkowych, ze względu na czynniki fiskalne, ekonomiczne i społeczne, należy do skomplikowanych działań.

W literaturze prawnopodatkowej można znaleźć interesujące reguły postępowania, którymi powinien się kierować ustawodawca w zakresie realizacji funkcji fiskalnej. Należą do nich⁷⁷:

- ocena potencjalnych źródeł podatku, pod kątem ich wystarczającej wydajności,
- wybór podatków elastycznych, czyli takich, które w stosunkowo krótkim czasie reagują na wzrost i spadek zapotrzebowania na dochód publiczny,
- unikanie przesady w kształtowaniu ciężaru podatkowego, gdyż przekroczenie ostatecznych granic opodatkowania prowadzi do obniżenia realnych dochodów podatkowych,
- przestrzeganie nakazu zachowania źródła podatkowego, co oznacza w praktyce odrzucenie wszelkich podatków o działaniu konfiskacyjnym,
- uwzględnienie zasad powszechności i równomierności opodatkowania, czyli rozstrzygnięcie problemu właściwego rozdzielenia obciążeń podatkowych na podatników, co wymaga określenia kryteriów oceny zdolności płatniczej, które nie mogą być kształtowane pod wpływem potrzeb finansowych państwa,
- utrzymanie na możliwie niskim poziomie obciążeń podatkowych wraz z kosztami ich poboru.

Zdaniem H. Litwińczuk, funkcja fiskalna najlepiej realizuje się wówczas, gdy podatki są wydajne, pewne, zapewniają równomierny dopływ środków, a koszty ich poboru są niskie⁷⁸. Przedstawione kryteria oceny realizacji funkcji fiskalnej

⁷⁵ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, WSPiZ im. L.Koźmińskiego, Warszawa 2002, s. 33.

⁷⁶ Do zagadnień tych zalicza się: podmiot, przedmiot, podstawę oraz taryfę opodatkowania.

⁷⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, op.cit., s. 149–150.

⁷⁸ *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, s. 20.

w pełni zasługują na aprobatę, uszczegółowiając ogólne zasady⁷⁹ – stanowiące kanon oceny racjonalności systemu podatkowego – o charakterze uniwersalnym, które powinny być zawsze brane pod uwagę, niezależnie od tego, jakiego podatku dotyczą.

W niniejszej pracy trudno jest przytoczyć i ocenić wszystkie, formułowane przez innych ekonomistów i prawników, zasady skutecznego posługiwania się podatkami przy realizacji funkcji fiskalnej. Dlatego też ograniczono się do zarysowania pewnych zasad, które nie wyczerpują wszystkich aspektów związanych z realizacją funkcji fiskalnej, ale mogą się przyczynić do innego spojrzenia na realizację tej funkcji (w kontekście cienkiej granicy między polityką fiskalną a fiskalizmem) oraz kwestie identyfikowania obszarów, w których może dochodzić do kolizji celów stawianych opodatkowaniu. Proponuję pięć takich zasad:

1. Zasada stosowania aktywnej i dopasowanej do realiów orientacji badawczej. Wymaga to jednak wyjścia poza schemat przyjętego obszaru określania pożądanых cech systemu podatkowego (związek między efektywnością opodatkowania a sprawiedliwością podatkową). Procesy globalizacji, oznaczające m.in. wzrost międzynarodowych współzależności w sferze realnej i rosnącą mobilność baz podatkowych, to istotne wyzwania również dla polityki podatkowej państw. Trend, jaki można zaobserwować w badaniach światowych, to nadanie większej wagi unikaniu opodatkowania (rozumianego ogólnie jako wybór wariantu najmniej opodatkowanego, z wykorzystaniem luk w obowiązującym systemie podatkowym) oraz konkurencji podatkowej na arenie międzynarodowej (oznaczającej wzajemne konkurowanie systemów podatkowych poszczególnych państw o wpływy z podatków).
2. Konieczność postrzegania funkcji fiskalnej w perspektywie długookresowej. Takie rozumienie funkcji fiskalnej wymaga konsekwencji w jej realizacji, czyli w sytuacji braku niepokojących sygnałów – kontynuowania przyjętego kształtu polityki fiskalnej. Powstaje jednak pytanie, czy proces globalizacji, który wymusza konkretną reakcję w systemach podatkowych, wyrażającą się w tendencji do obniżania stawek podatkowych (przede wszystkim w podatkach dochodowych oraz w podatku od wartości dodanej), nie zakłóci realizowanego celu fiskalnego oraz nie doprowadzi do kolizji podstawowych celów podatków⁸⁰.
3. Zasada ewolucyjnego dostosowania podatników do systemu podatkowego, czyli zgodnego z prawem podatkowym ustalenia wysokości podatku, termino-

⁷⁹ W literaturze podatkowej brak jest jednoznacznie ustalonego katalogu zasad podatkowych. W doktrynie podatkowej trwałe miejsce zdobyły jednak zasady sformułowane przez A. Smitha, stanowiące punkt wyjścia wielu współczesnych rozważań podatkowych.

⁸⁰ Trudne do zrealizowania będzie dla systemu finansów publicznych państw europejskich obniżenie stopy obciążeń fiskalnych z niezmiennym zakresem redystrybucji podatkowej.

wego składania związanych z tym wszelkich dokumentów oraz terminowego uregulowania zobowiązań. Należy podkreślić, że wszelkie zmiany w systemie podatkowym – jeśli miałyby być skuteczne – powinny być stopniowe i legitymizowane w taki sposób, aby zostały zaakceptowane przez podatników. Zwraca na to uwagę F. Grądalski, który podkreśla, że należy unikać decyzji szokowych, a ponadto niezbędną jest wyprzedzająca zapowiedź zmian (czas między zapowiedzią zmiany a faktycznym jej wprowadzeniem powinien wynosić ok. dwóch lat)⁸¹.

4. Postulat interdyscyplinarnego spojrzenia na zachowania podatników wobec opodatkowania (unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania). Wyjaśnienie wielu aspektów związanych z procesem dostosowania podatników do systemu podatkowego wymaga uwzględniania nie tylko teorii oczekiwanej użyteczności, teorii prospektywnej, ale również idei wywodzących się z nauk psychologicznych i socjologicznych⁸².
5. Konieczność wszechstronnego rozpatrywania funkcji fiskalnej i jej skutków (nie tylko dochodowych, ale także ekonomicznych i społecznych).

Analizę problematyki praktycznej realizacji funkcji pozafiskalnych podatków rozpoczniemy od wskazania koncepcji, które w ostatnich trzech dekadach odgrywają istotną rolę, czyli poglądów określanых jako nowy konserwatyzm fiskalny, poglądów wykorzystujących monetarystyczne podejście do gospodarki oraz poglądów eksponujących konieczność zachowania jednolitej polityki fiskalnej w skali całego państwa. Do podstawowych założeń konserwatyizmu fiskalnego dotyczących kwestii podatków należy zaliczyć przyjęcie jak najniższych podatków oraz poszukiwanie podatku neutralnego względem gospodarki.

Celem podjętych rozważań nie jest rozstrzygnięcie toczącego się od wielu już lat sporu na temat odpowiedzialności państwa za gospodarkę. Bliższe omówienie argumentów zwolenników ekonomii popytu i ekonomii podaży przekracza ramy niniejszej pracy. Problem polega jednak na tym, że w dwóch przeciwstawnych modelach państwa, w ramach których optymalizowane są niejednakowe funkcje celu, odmiennie postrzegana jest rola podatków. Przyjmując więc, że rozstrzygnięcie tych dylematów – ze względu na stan teorii ekonomii – jest mało prawdopodobne, najważniejszą kwestią staje się znalezienie konsensusu pomiędzy neoliberalnym podejściem do gospodarki a podejściem akceptującym konstruktywną rolę państwa wobec gospodarki. Z jednej strony należy uwzględnić, że silne zaangażowanie państwa grozi naruszeniem fundamentów mechanizmu rynkowego, może wywo-

⁸¹ F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski*, op.cit., s. 60.

⁸² Zob. J. Kudła, *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2004.

łać niekorzystne konsekwencje dla efektywności ekonomicznej oraz ograniczyć konkurencję. Z drugiej jednak strony uzasadnieniem aktywności państwa są⁸³: wytwarzanie i dostarczanie dóbr publicznych, oferowanie dóbr quasi-publicznych, regulowanie monopolu naturalnego, redystrybucja dochodów zgodnie z preferencjami społecznymi oraz łagodzenie skutków wahań koniunkturalnych.

W konsekwencji trudny do rozwiązania jest problem określenia akceptowanego poziomu fiskalizmu z punktu widzenia stopnia realizacji zadań dotyczących alokacyjnej efektywności i redystrybucyjnej sprawiedliwości, tym bardziej że wybór modelu i roli państwa w zaspokajaniu potrzeb społecznych jest wypadkową wielu czynników, do których zalicza się⁸⁴:

- istniejący w danym kraju system ekonomiczny,
- realizowaną doktrynę ekonomiczno-społeczną,
- poziom rozwoju ekonomicznego kraju,
- poziom rozwoju cywilizacyjnego społeczeństwa.

Należy więc zgodzić się z poglądem wyrażanym przez S. Owsiaka, że nie można w sposób jednoznaczny określić uniwersalnych standardów polityki fiskalnej – konieczne jest kierowanie się zasadą relatywizmu, czyli uzależnienia wyboru narzędzi fiskalnych od różnych czynników, takich jak: warunki gospodarcze, społeczne, polityczne, historyczne, religijne i inne⁸⁵.

Do funkcji pozafiskalnych można zatem zaliczyć zarówno te uszczegóławiające szerzej formułowane zadania podatków, tj. regulacyjną i stymulacyjną, jak i te, w których wysuwa się motyw inny niż finansowanie różnych potrzeb publicznych, czyli: gospodarczą, społeczną i informacyjną.

W poglądach eksponujących wypełnianie funkcji społecznej przez podatki podnosi się przede wszystkim postulat sprawiedliwości podatkowej, nawiązującej do ogólnego pojęcia sprawiedliwości społecznej⁸⁶. Bardzo ważnym problemem w tym kontekście staje się sposób pojmowania sprawiedliwości oraz trudności ze wskazaniem jej zobiektywizowanych miar. Większość ekonomistów, niezależnie od swych zapatrywań na wynikające z funkcji państwa w gospodarce funkcje polityki fiskalnej, zgadza się jednak, że o ile zdefiniowanie efektywności nie stanowi większego problemu, o tyle definicja sprawiedliwości jest już znacznie trudniejsza do sformułowania. Problemu sprawiedliwości opodatkowania nie można jednak rozstrzygać, negując całkowicie możliwość określenia sprawiedliwego systemu

⁸³ Wymienione obszary stanowią zakres aktywności państwa w roli kreatora zmian w rozumieniu Pareta. Więcej na temat w: F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, op.cit., s. 35–52.

⁸⁴ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, op.cit., s. 23 i nast.

⁸⁵ Ibidem, s. 54.

⁸⁶ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, op.cit., s. 55.

podatkowego⁸⁷. Jak sądzę, niejednoznaczność pojęcia sprawiedliwości wymaga podejmowania dalszych analiz tego problemu, m.in. uwypuklenia cech wspólnych różnych koncepcji, w celu ich większej przydatności dla teorii i praktyki podatków.

Tak szerokie ujęcie problemu wykracza jednak poza przyjęty zakres monografii. Dlatego pojęciu sprawiedliwości podatkowej nadano znaczenie węższe i za punkt wyjścia dalszych rozważań przyjęto, iż podatek sprawiedliwy to taki, który zapewnia powszechność⁸⁸ i równość⁸⁹ opodatkowania.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż sprawiedliwe opodatkowanie powinno wynikać ze zdolności podatkowej każdego podatnika⁹⁰. Na przykład w podatkach osobistych są to kategorie charakteryzujące indywidualną sytuację podatnika – najczęściej dochód. Nie oznacza to jednak, że taki wybór wskaźnika zdolności podatkowej jest jedynym możliwym rozwiązaniem; tym bardziej że – jak wykazuje A. Walasik – krańcowa użyteczność dochodu, dzięki której możliwe jest wyznaczenie właściwych proporcji rozkładu ciężarów podatkowych, w praktyce jest pochodną nie tylko poziomu dochodu, lecz również czynników kształtujących warunki osiągania tego dochodu, czyli stopnia stabilności dochodów osiąganych z różnych źródeł, ryzyka związanego z uzyskiwaniem dochodów z różnych źródeł oraz nieodzwierciedlających się w konstrukcji podstawy opodatkowania kosztów związanych z uzyskaniem dochodów z różnych źródeł⁹¹. Niestety, przyjęcie dochodów osobistych jako właściwego miernika zdolności płatniczej może być również

⁸⁷ Pozostaje to w sprzeczności z przyjmowaną nierzadko sugestią, iż nie ma czegoś takiego, jak sprawiedliwość społeczna. Na przykład R. Gwiazdowski pisze: „Takie pojęcie jest wydumane i używane tylko do celów propagandowych. Jest to termin nieostry i nigdzie niezdefiniowany”; *Podatki w kole przyczyn, czyli dlaczego pojedyncze zmiany w VAT, PIT i CIT niewiele nam dadzą*, „Rzeczpospolita”, 27–28.04.2002, cyt za: A. Wyszkowski, *Efektywność i sprawiedliwość jako przesłanki konstruowania systemu podatkowego*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004.

⁸⁸ Idea zasady powszechności opodatkowania wyraża postulat objęcia obowiązkiem podatkowym wszystkich podmiotów, bez żadnych przywilejów osobistych, jeżeli oczywiście dysponują przedmiotem podlegającym opodatkowaniu.

⁸⁹ W literaturze wskazuje się na wieloznaczność tego pojęcia. Zgodnie z zasadą równości ciężary podatkowe powinny być równomiernie rozłożone na wszystkich podatników w stosunku do ich zdolności płatniczej. Zob. J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995, s. 19. W teorii opodatkowania wyodrębnia się dwa podejścia dotyczące właściwego rozkładu obciążeń między podatnikami, różniące się między sobą wieloma cechami: zasadę zdolności płatniczej (zwaną także zasadą równej ofiary) oraz zasadę korzyści (zwaną także zasadą ekwiwalentnej ceny podatkowej). Więcej na ten temat w: A. Walasik, *Dwie koncepcje zdolności podatkowej*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008.

⁹⁰ *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, op.cit., s. 84 i nast.

⁹¹ A. Walasik, *Zasada zdolności płatniczej w aspekcie paradygmatu użyteczności dochodu*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe” nr 141, red. T. Juja, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań 2010, s. 444 i nast.

niewłaściwe, jeżeli uwypuklimy jego mankamenty, będące konsekwencją jednowymiarowego postrzegania sytuacji podatnika. Wymieńmy więc: pominięcie wolnego czasu podatnika i przyjęcie krótkookresowej (najczęściej rocznej) perspektywy dla uzyskiwanego dochodu⁹². Tymczasem, jak słusznie ocenia A. Walasik, założenie to jest nieprawdziwe, gdyż charakterystyka sytuacji podatnika w dużym stopniu oparta jest na cechach, które nie poddają się kwantyfikacji – a skoro tak, to może powinna ona być rozpatrywana wielowymiarowo⁹³.

W związku z tym ujawnia się potrzeba rozpatrzenia identyfikacji zdolności płatniczej według przeznaczenia dochodów⁹⁴, czyli np. finansowania wydatków konsumpcyjnych. Akceptacja „obciążenia konsumpcji bieżącej” jako wskaźnika zdolności płacenia podatków pozwala na ochronę bieżących i długoterminowych oszczędności podatników oraz realizowanych inwestycji.

Jeśli chodzi o kryteria różnicowania możliwości płatniczych podatników, to w teorii wskazuje się na:

- sprawiedliwość horyzontalną (poziomą), zgodnie z którą dla podmiotów znajdujących się w tych samych warunkach muszą być ustalone identyczne warunki podatkowe,
- sprawiedliwość wertykalną (pionową), oznaczającą odmienne podatkowo potraktowanie podmiotów różnie sytuowanych (wyższe obciążenia dla podatników będących w ekonomicznie korzystniejszej sytuacji).

Jak z tego wynika, różnicowanie ciężarów podatkowych zależy od indywidualnej zdolności podatkowej uwzględniono wyłącznie dla normy sprawiedliwości wertykalnej. Ponadto problematyki sprawiedliwości opodatkowania nie można rozpatrywać wyłącznie w odniesieniu do funkcjonowania jednego tylko podatku czy też grupy podatkowej (np. podatków majątkowych). Zwraca na to uwagę N. Gajl, stwierdzając, że odpowiedź na pytanie, czy dany podatek odpowiada założeniom szeroko rozumianej zasady sprawiedliwości opodatkowania, wymaga rozpatrzenia całego systemu podatkowego. Cytowana autorka tłumaczy to tym, iż każdy podatek, nawet zbudowany w sposób najbardziej idealny, racjonalny i teoretycznie zgodny z założeniami sprawiedliwości podatkowej, może w powiązaniu z działaniem innych podatków okazać się niesprawiedliwy⁹⁵.

⁹² Oczywiście wniosek ten nie dotyczy podmiotu czynnego, dla którego nie do zaakceptowania byłoby przyjęcie dłuższego okresu. Zauważmy jednak, że z punktu widzenia podmiotu biernego podejście oparte na dochodzie rocznym związane jest z częściowym ignorowaniem takich czynników, jak różnorodność działalności gospodarczej uzależnionej od zmieniającej się sytuacji ogólnogospodarczej, różne etapy kariery zawodowej podatników czy wiek podatnika.

⁹³ A. Walasik, *Dwie koncepcje zdolności podatkowej*, op.cit., s. 366.

⁹⁴ Uzupełnijmy, że dochód może zostać przeznaczony na finansowanie inwestycji i oszczędności. Zorientowanie systemu podatkowego na obciążenie inwestycji i oszczędności z oczywistych względów nie jest rozpatrywane.

⁹⁵ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, op.cit., s. 18.

Podatkowe oddziaływanie na procesy i zjawiska gospodarcze, podobnie jak i społeczne, budzi ciągle wiele kontrowersji. Po pierwsze, postulaty negocjowania korygujących działań państwa w procesach alokacji czynników wytwórczych oraz redystrybucji dochodów aktualnie uważa się za nieco archaiczne. S. Owsiak rozwiewa wątpliwości, dowodząc, że działalność fiskalna państwa zawiera w sobie zaszyfrowane cele pozafiskalne, które są jednym z wyrazów ingerowania państwa w funkcjonowanie mechanizmu rynkowego⁹⁶. Uznając zatem prymat fiskalnego celu podatków, nie można pominąć osiąganych za ich pomocą celów gospodarczych i społecznych. Postuluje się jednak, aby działania takie nie zakłócały funkcjonowania mechanizmu rynkowego. Jak już wspomniano wcześniej, podatek, wywołując zawsze efekty dochodowe oraz w mniejszym lub większym stopniu efekty substytucyjne, nie pozostaje jednak bez wpływu na różne płaszczyzny sfery gospodarczej. Problemem pozostaje natomiast takie ich zestawienie, by były one dla gospodarki w jak najmniejszym stopniu szkodliwe⁹⁷.

Po drugie, problemem jest skuteczność stabilizacyjnego działania polityki podatkowej⁹⁸. W pracach o wpływie opodatkowania na aktywność gospodarczą często podkreślana jest rola wysokości opodatkowania przedsiębiorstw⁹⁹. Należy jednak zauważyć, że zaprezentowane w nich rozważania nie pozwalają na jednoznaczną ocenę, czy istnieje korelacja stopy podatków, głównie bezpośrednich, z różnymi przejawami aktywności gospodarczej.

Prześledźmy więc mechanizm oddziaływania stóp podatkowych na gospodarkę. Teoretycy ekonomii podaży dowodzą, że wysoka krańcowa stopa podatku może spowodować osłabienie inicjatywy gospodarczej, a w rezultacie zmniejszenie globalnej podaży. W takiej sytuacji zmniejszenie stopy opodatkowania, zachęcając do intensywniejszej pracy, powinno zwiększyć podaż pracy oraz popyt na nią. Na tej podstawie można przyjąć, że zmniejszanie poziomu opodatkowania – elementu mającego bezpośredni związek z poziomem akumulacji – wpływa pozytywnie na zdolność rozwojową przedsiębiorstw. Teoretyczne uzasadnienie poglądów przedstawicieli ekonomii podaży zaprezentowali R.A. Musgrave i P.B. Musgrave.

⁹⁶ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, op.cit., s. 180.

⁹⁷ Problematyka racjonalizacji systemu podatkowego opartej na teorii optymalnego opodatkowania została omówiona w publikacji F. Grądalskiego, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski*, op.cit.

⁹⁸ Polityka podatkowa należy do najważniejszych środków realizacji polityki fiskalnej. Przyjmijmy zatem, że funkcja stabilizacyjna polityki podatkowej polega na wykorzystywaniu dochodów podatkowych do osiągnięcia makroekonomicznych celów gospodarczych. W szczególności chodzi o zapewnienie stabilnego wzrostu gospodarczego (w tym optymalnego wykorzystania potencjału gospodarczego kraju, wysokiego stanu zatrudnienia, stabilności ogólnego poziomu cen, zrównoważonego bilansu płatniczego).

⁹⁹ Zob. np. W. Szczęsny, *Wydajność fiskalna przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 1999; *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, op.cit., s. 100 i nast.

Zgodnie z ich dowodami, nałożenie podatków dochodowych spowoduje zmniejszenie się skali oszczędności i inwestycji¹⁰⁰.

Obniżenie podatków dochodowych pozostawia zatem przedsiębiorstwu większą niż wcześniej część wypracowanego zysku, a to powinno stworzyć możliwości zwiększenia realizowanych inwestycji i przyspieszenia ich rozwoju. Niewykorzystane zdolności produkcyjne przedsiębiorstwa, a także mały popyt na oferowane przez nie produkty nie będą jednak w rzeczywistości stanowić mocnych przesłanek dla decyzji inwestycyjnych. Stopień, w jakim zostaną wykorzystane zwiększone środki, będące konsekwencją niższego podatku, zależy przede wszystkim od stanu koniunktury¹⁰¹.

Z tego względu ważne jest – na co dobitnie zwraca uwagę W. Szczęsny – aby ostrożnie traktować zaproponowaną w teorii ekonomii podaży prawidłowość co do pozytywnego wpływu obniżenia podatków na oszczędzanie i inwestowanie¹⁰². Jak wynika z przeprowadzanych badań, jeśli ta zależność rzeczywiście występuje, to w znacznej mniejszej skali, niż przyjęli to przedstawiciele tego nurtu¹⁰³.

W ten sposób wzmocniono argumentację stanowiska prezentowanego przez P.A. Samuelsona i W.D. Nordhousa, że na gruncie zasad finansów publicznych nie ma możliwości przyjęcia najlepszej formuły podatkowej, ponieważ w rzeczywistości takiej formuły nie ma¹⁰⁴. Nie musi to jednak oznaczać odrzucenia poglądów przedstawicieli ekonomii podaży. Mimo widocznych rozbieżności teorii neoliberalnej i keynesowskiej, w obu krytycznie podchodzi się do takiej wysokości podatku, która oznaczałaby naruszenie majątku podatnika i powodowałaby zahamowanie jego działalności gospodarczej. Wysokie opodatkowanie powoduje ograniczenie aktywności gospodarczej i rozszerzanie się szarej strefy w gospodarce, co nie pozostaje bez znaczenia dla stanu wpływów podatkowych do budżetu państwa i budżetów samorządu terytorialnego.

¹⁰⁰ R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York 1984, s. 183.

¹⁰¹ *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, op.cit., s. 104.

¹⁰² W. Szczęsny, *Wydajność fiskalna przedsiębiorstw*, op.cit., s.76.

¹⁰³ W badaniach na temat wpływu systemu podatkowego na rozwój gospodarczy w krajach Unii Europejskiej, przeprowadzonych przez zespół Katedry Finansów SGH, wykazano, że praktycznie nie zachodzi żadna korelacja między stawkami podatku dochodowego od przedsiębiorstw a wzrostem gospodarczym. Otrzymane rezultaty pozwoliły autorom badania na wyciągnięcie wniosku, że udział podatków dochodowych w sumie wpływów fiskalnych nie ma istotnego wpływu na tempo wzrostu gospodarczego, ani w krótkim, ani w długim okresie. Cyt za: G. Gołębiowski, *Wysokość obciążeń przedsiębiorstw podatkiem dochodowym w Polsce na tle doświadczeń zagranicznych*, w: *Nauki finansowe wobec współczesnych problemów gospodarki polskiej*, t. I, *Finanse publiczne*, red. S. Owsiak, Akademia Ekonomiczna, Kraków 2004.

¹⁰⁴ P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, t. 2, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996, s. 262.

Przyjęcie krzywej Laffera jako zależności funkcyjnej wpływów podatkowych od stopy opodatkowania wymaga jednak uzupełnienia jej wymowy o aspekt kosztów fiskalizmu. Pozwala to na uzyskanie pełnego obrazu zawierającego aspekt skuteczności fiskalnej wraz z kosztami fiskalizmu¹⁰⁵, a tym samym innego spojrzenia na analizę teorii krzywej Laffera – jako odzwierciedlenia realizowania wymiaru ekonomicznego podatków.

Skuteczność działania podatków jako najważniejszych narzędzi szeroko rozumianej polityki fiskalnej budzi zatem duże wątpliwości. Praktyka ostatnich lat potwierdza zdecydowanie mniejsze zainteresowanie w większości państw o rozwiniętej gospodarce rynkowej wykorzystywaniem systemu podatkowego do pobudzania wzrostu gospodarczego. Przytoczmy reprezentatywny w tej kwestii pogląd J.E. Stiglitz, według którego bodźce podatkowe w postaci ulg podatkowych w okresie recesji gospodarczej stanowią mało skuteczne narzędzie stymulowania gospodarki¹⁰⁶. Zdaniem cytowanego amerykańskiego ekonomisty, warunkiem nadania większej roli podatkowi w działaniach polegających na wydobywaniu gospodarki z recesji jest prowadzenie przez państwo ekspansywnej polityki makroekonomicznej, przy założeniu, że je na to stać. Na tle prowadzonych rozważań widoczna jest potrzeba wyważonego spojrzenia na wkomponowane w konstrukcje podatków elementy o charakterze bodźcowym. Nie wynika to z faktu, że dyskwalifikuje się ich rolę jako narzędzi stymulacyjnych. Należy jednak mieć na uwadze, iż ze względu na wiele czynników zewnętrznych, na ogół niezależnych od władzy podatkowej, niemożliwe staje się ich całkowite kontrolowanie, zwłaszcza w perspektywie długoterminowej. Nie można zatem jednoznacznie stwierdzić, w jakim stopniu poszczególne rozwiązania podatkowe są stymulatorem rozwoju przedsiębiorstw.

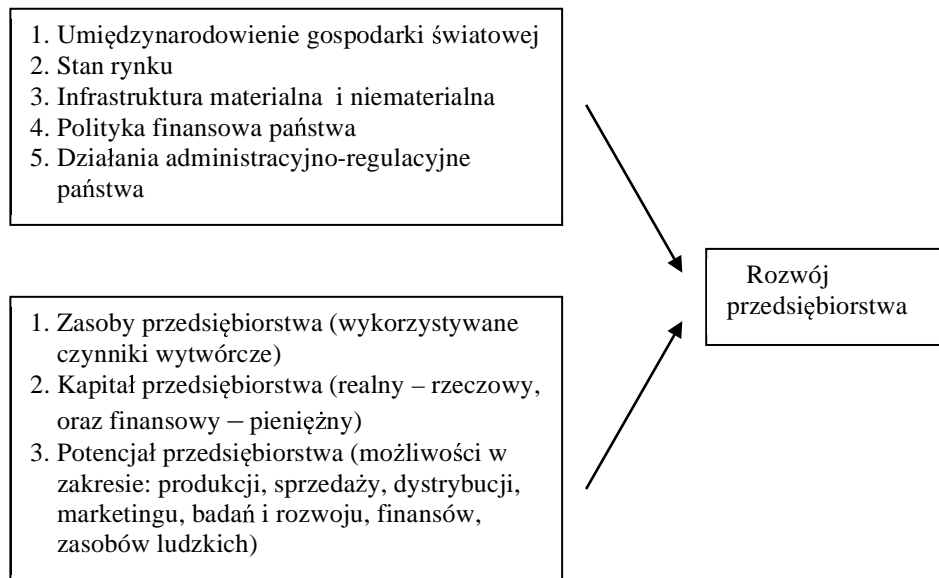
Po trzecie, jak się wydaje, twierdzenie, iż funkcja gospodarcza powinna polegać na świadomym ustanowieniu podatków, aby możliwe było ich oddziaływanie w kierunkach najbardziej korzystnych, pożądanych dla gospodarki, jest ważne, ale niewystarczające w kontekście rozważań na temat skuteczności narzędzi podatkowych w procesie pobudzania wzrostu gospodarczego.

Podejście sprowadzające się do uzależnienia możliwości stabilizacji koniunktury gospodarczej wyłącznie od aktywnej bądź pasywnej polityki fiskalnej – jak pisano – jest niewłaściwe, ponieważ na stan koniunktury oddziałują poza czynnikami ekonomicznymi także czynniki pozaekonomiczne. Oznacza to, że oprócz ścisłego skoordynowania działalności państwa w obszarze realizowanej polityki

¹⁰⁵ R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, L. Kullmer, *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, t. II, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1993, s. 100; F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, op.cit., s. 86–87.

¹⁰⁶ J. Stiglitz, *MFW w światowym kryzysie*, „Gazeta Wyborcza”, 24–25.11.2001, cyt. za: H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, op.cit., s. 69.

finansowej (fiskalnej i monetarnej, bez przesądzania, która z nich jest ważniejsza) ważne są pozostałe elementy egzogeniczne i endogeniczne. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na czynniki, które niezależnie bądź zależnie od woli przedsiębiorstwa mogą odgrywać rolę zarówno stymulującą, jak i ograniczającą. Zilustrowano to na rysunku 1.3.



Rysunek 1.3. Wpływ czynników egzogenicznych i endogenicznych na rozwój przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

Przyjmując umiarkowane stanowisko, oznaczające możliwość realizowania przez podatki nie tylko celu fiskalnego, ale także w pewnym stopniu celów pozafiskalnych, można uznać, że wyraża się ono w oddziaływaniu na sferę gospodarczą oraz społeczną w sposób ogólny (globalny) lub selektywny¹⁰⁷.

W obrębie sfery gospodarczej oddziaływanie ogólne przejawia się w kształtowaniu siły nabywczej (np. jej zwiększanie w przypadku zmniejszania podatków), ograniczaniu inflacji (ściągnięcie nadwyżki inflacyjnej poprzez zwiększenie podatków) oraz we wpływie na zmiany aktywności gospodarczej (w czasie spowolnienia

¹⁰⁷ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Uniwersytet Opolski, Opole 1999, s. 54–56; *System finansowy w Polsce*, t. 2, red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008, s. 298.

wzrostu gospodarczego powinna być prowadzona ekspansywna polityka fiskalna, natomiast w fazie wysokiego wzrostu – restrykcyjna). Natomiast oddziaływanie selektywne przejawia się we wpływie na zmiany określonych dziedzin gospodarki (przyznawanie korzyści podatkowych w postaci ulg i zwolnień w celu przyspieszenia ich rozwoju, nakładanie dodatkowych dolegliwości w postaci wyższych podatkowych w celu zahamowania rozwoju lub ich likwidacji).

W ramach sfery społecznej¹⁰⁸ w większym stopniu wykorzystywane jest oddziaływanie ogólne, które dotyczy m.in. łagodzenia nierówności społecznych (np. progresywne podatki bezpośrednie, wysokie podatki pośrednie nałożone na dobra luksusowe, niskie podatki na dobra pierwszej potrzeby), przeciwdziałania zjawiskom uznanym za niekorzystne (w celu ograniczenia konsumpcji produktów, których spożycie jest związane z ryzykiem dla zdrowia, jak np. alkohol, wyroby tytoniowe, podwyższenie stawki podatków pośrednich na te wyroby) czy ochrony środowiska (ochrona majątku narodowego w postaci środowiska naturalnego, nieodnawialnych zasobów naturalnych, poprzez przyjęcie systemu podatkowego zorientowanego ekologicznie¹⁰⁹). Oddziaływanie selektywne polega zaś na preferencyjnym traktowaniu określonych grup społecznych (np. przyznanie ulg dla rodzin wielodzietnych i osób samotnie wychowujących dzieci).

Za pośrednictwem podatków, poprzez przesuwanie środków finansowych w określonych proporcjach między podatnikami a budżetem państwa lub budżetami samorządowymi, następuje regulowanie funduszy nabywczych (funkcja regulacyjna). Zatem skala fiskalizmu zawartego w konstrukcjach podatków w znacznym stopniu określa sytuację podatników. W literaturze podkreśla się, że funkcja regulacyjna podatków jest związana z funkcją fiskalną¹¹⁰.

Przeprowadzone przez J. Szczepańskiego i L. Szyszko rozumowanie pozwala również na wykazanie, że podatki, jako podstawowe narzędzia systemu finansowego, pełnią zawsze lub prawie zawsze dwie ściśle związane ze sobą funkcje¹¹¹:

- zasileniowo-regulacyjną,
- stymulacyjną (motywacyjną, bodźcową).

¹⁰⁸ W tym przypadku celem podstawowym będzie oczywiście osiągnięcie zamierzeń innych niż gospodarcze, jednak ze względu na wielopłaszczyznowe oddziaływanie podatków nierzadko są one związane nierozdzielnie z bodźcami gospodarczymi.

¹⁰⁹ W tym przypadku, w przeciwieństwie do pozostałych, rozważmy alternatywną koncepcję systemu podatkowego, charakteryzującą się tym, że podstawowym celem podatków ekologicznych nie będzie efekt fiskalny, lecz wywołanie tzw. efektów alokacyjnych, zgodnych z potrzebami ochrony środowiska. Teoretyczne podstawy systemu podatkowego zorientowanego ekologicznie prezentuje m.in. F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, op.cit.

¹¹⁰ A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1995, s. 7–8.

¹¹¹ *Finanse przedsiębiorstwa*, red. J. Szczepański, L. Szyszko, op.cit., s. 185–186; *Podstawy finansów*, red. K. Marecki, PWE, Warszawa 2008, s. 25–26.

Rozważając zakres realizowanych funkcji podatków, trzeba zwrócić uwagę na następstwa, jakie czyni podatek, powodując przesunięcie środków finansowych. Z jednej strony – jak wspomniano – stanowi on najważniejsze źródło zasilania finansowego budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego (dalej także jako JST). Z drugiej strony, oznacza regulację środków finansowych pozostających w dyspozycji podatników. Tym samym przepływ strumieni pieniężnych między podmiotami powoduje zasilenie finansowe jednego podmiotu kosztem drugiego. J. Szczepański zwraca dodatkowo uwagę, iż szczególną cechą regulacyjnych narzędzi systemu finansowego jest współdziałanie w doprowadzeniu zasobów pieniężnych do pożądanej wielkości lub przeciwdziałanie niewłaściwemu jej ukształtowaniu¹¹².

Regulacja szeroko pojętych „funduszy nabywczych”, w zależności od rodzaju narzędzia podatkowego, może występować na różnych etapach procesu powstawania i użytkowania dochodu. Na przykład: podatki pośrednie regulują wielkość uzyskanego przychodu, podatki bezpośrednie – dochodu i majątku pozostających do dyspozycji podatnika. Co ważne, skala regulacji zasilenia finansowego podatnika zależy nie tylko od przyjętych rodzajów funkcji, które wiążą wymiar podatku z podstawą opodatkowania (czyli taryf opodatkowania), ale również od struktury samego systemu opodatkowania. Taryfa opodatkowania nakładana jest bowiem na konkretny podatek, a podatnicy obciążeni są przecież wieloma rodzajami podatków oraz obciążeniami niepodatkowymi, związanymi przede wszystkim z kosztami pracy.

Należy zaznaczyć, iż poważnym uproszczeniem byłoby postrzeganie funkcji zasileniowo-regulacyjnej jako równoważnika dla funkcji fiskalnej. O ile w pierwszym przypadku eksponuje się naturę narzędzi systemu finansowego – uruchamiany proces zasilania finansowego stanowi jednocześnie proces regulowania zakresu strumieni pieniężnych i zasobów podmiotów uczestniczących w tym procesie, o tyle w drugim rozdziela się dążenie państwa i JST do przejmowania środków na ich rzecz od działań regulacyjnych narzędzi systemu finansowego.

Zarysowana idea nie jest w pełni kompletną teorią ekonomii opodatkowania, może jednak stanowić interesującą alternatywę dla tradycyjnego postrzegania funkcji podatków, gdyż abstrahując od formułowanych w doktrynie podatkowej zadań, które dzięki opodatkowaniu mogą być realizowane, skupia się na przedmiotowo wyodrębnionych instytucjach systemu finansowego. Oczywiście, poglądy na temat znaczenia tych narzędzi są bardzo zróżnicowane, uzależnione m.in. od ustroju politycznego i gospodarczego kraju, stopnia jego rozwoju

¹¹² J. Szczepański, *Stymulacyjna i regulacyjna funkcja systemu finansowego przedsiębiorstw*, „Finanse” 1980, nr 10, s. 24.

i roli państwa, co w uproszczeniu można sprowadzić do koncepcji zarządzania gospodarką.

System finansowy, jako część systemu ekonomicznego, odznacza się określoną specyfiką. Jego niejednorodny charakter pozwala na wyodrębnienie dwóch segmentów: rynkowego systemu finansowego i publicznego systemu finansowego¹¹³. Nie rozwijając tego zagadnienia, wskażmy ekonomiczne przesłanki występowania tego drugiego. Otóż mechanizm rynkowy nie zapewnia konsumentom wytworzenia i dostarczenia dóbr publicznych. Trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, aby bezpieczeństwo zewnętrzne i wewnętrzne, wymiar sprawiedliwości oraz ochrona środowiska były oferowane przez podmioty gospodarcze, kierujące się zasadą maksymalizacji zysku. Uzasadnieniem jest także występowanie efektów (kosztów i korzyści) zewnętrznych¹¹⁴. W odróżnieniu od rynkowego systemu finansowego, publiczny system finansowy obejmuje procesy związane z współtworzeniem i przepływem środków pieniężnych, umożliwiającym państwu dostarczanie dóbr publicznych. Jednym z ogniw omawianego segmentu systemu finansowego są narzędzia fiskalne, dzięki którym możliwe jest gromadzenie i rozdysponowanie funduszy publicznych.

Jak podkreśla Z. Polański, instrumenty te, wpływając stymulująco lub ograniczająco na aktywność podmiotów (zarówno tych ze sfery realnej, jak i tych z obszaru rynkowego systemu finansowego), nie mogą mieć neutralnego charakteru¹¹⁵. Nawiązując zatem do definicji podatku, nie ma wątpliwości, że stanowi on najbardziej przekonujący przykład rozwiązań, których najważniejszą cechą jest wymuszanie funduszy publicznych. Ich oddziaływanie zawsze wiąże się z zmianą sytuacji dochodowo-majątkowej podmiotów.

Wynikiem procesu regulowania funduszy nabywczycych jest wywieranie przez podatki określonego wpływu na zachowania podmiotów. Jak wynika z przeprowadzonych rozważań, kolejną funkcją narzędzi systemu finansowego, która stanowi uzupełnienie poprzedniej, jest funkcja stymulacyjna. Według cytowanego już J. Szczepańskiego, jednocześnie z regulacją przebiega proces stymulowania podmiotów do reakcji na skutki zastosowania i działania danego instrumentu finansowego, a reakcje te mogą być różne i zależne są od wrażliwości podmiotu

¹¹³ *System finansowy w Polsce*, t. 1, red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, op.cit., s. 17.

¹¹⁴ Oznacza to, że mechanizm rynkowy charakteryzuje się pewnymi słabościami, które korygowane są przez państwo. Z uwagi na fakt, iż mechanizm rynkowy wykazuje słabości w zapobieganiu ujemnym efektom zewnętrznym, państwo przejmuje pewne zadania rynku, np. świadczy usługi społeczne, ustanawia regulacje prawne dotyczące zanieczyszczenia środowiska. Wprowadzenie przez państwo ustawowo określonych norm zanieczyszczenia środowiska, kar za ich przekraczanie, a także podatków ekologicznych powoduje, że producenci są obciążani kosztami zewnętrznymi. W ten sposób państwo koryguje rynkową alokację zasobów, doprowadzając wielkość produkcji do rozmiarów społecznie uzasadnionych.

¹¹⁵ *System finansowy w Polsce*, t. 1, red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, op.cit., s. 48.

na przedmiot, na który skierowany jest dany instrument¹¹⁶. Funkcja motywacyjna oznacza więc wykorzystanie takich narzędzi podatkowych, które sprzyjałyby racjonalności działania, stymulując do osiągnięcia pożądaných efektów gospodarczych i społecznych. Ustawodawca, posługując się różnymi bodźcami, wpływa na kształtowanie określonych reakcji podatników, ich zachowań i działań oraz wspomnianych już procesów społeczno-gospodarczych.

Możliwe jest wyróżnienie dwóch podstawowych kierunków stymulacji: gospodarczej oraz pozagospodarczej. Oddziaływanie stymulacji podatkowej – podobnie jak w przypadku funkcji gospodarczej i społecznej – może mieć charakter ogólny (systemowe zmiany systemu podatkowego, oznaczające zarówno zmianę koncepcji, np. alternatywne koncepcje w postaci systemu zorientowanego na opodatkowanie konsumpcji bieżącej, proekologicznego systemu podatkowego, jak i zmiany mające charakter wyrywkowy, np. zmniejszanie ciężarów podatkowych lub nakładanie dodatkowych dolegliwości) albo selektywny (przyznawanie korzyści podatkowych, w formie ulg i zwolnień podatkowych)¹¹⁷.

Rola stymulacji podatkowej w teorii finansów nie poddaje się jednoznacznej ocenie. Pomijając jednak poglądy na temat celowości wykorzystania dyskrejonalnych narzędzi polityki fiskalnej państwa, konieczne jest wskazanie niezbędnych warunków skuteczności narzędzi podatkowych stosowanych do celów stymulacyjnych¹¹⁸. Można je wyrazić w następujących sześciu aspektach:

1. Systemowy charakter konstruowania rozwiązań podatkowych, uwzględniający wieloaspektowe zależności nie tylko powiązanych ze sobą narzędzi podatkowych, ale również pozostałych narzędzi systemu finansowego (jak np. stopa procentowa, kredyt, dotacja, sankcja finansowa, stawka ubezpieczeń¹¹⁹).
2. Długoterminowy charakter wprowadzanych zmian oraz generowanych przez nie efektów. Propozycje konstrukcji podatkowych powinny być przemyślane i wiarygodnie przeanalizowane pod kątem możliwych do uzyskania korzyści oraz koniecznych do poniesienia kosztów. Postulat ten obejmuje również konieczność przewidywania najważniejszych skutków fiskalnych i pozafiskalnych rozważanych rozwiązań podatkowych. Z uwagi na zróżnicowaną indywidualną skłonność podatników do wykorzystywania poszczególnych rozwiązań, a także przyjęty tryb i warunki płatności, zwłaszcza podatków

¹¹⁶ J. Szczepański, *Wpływ systemu finansowego przedsiębiorstw na ich efektywność gospodarowania we wdrażanym mechanizmie rynkowym*, w: *Metodologiczne problemy ekonomicznej efektywności gospodarowania – rezultaty badań dla wdrażania mechanizmu rynkowego*, IFGN SGPiS, Warszawa 1990.

¹¹⁷ J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, op.cit., s. 24.

¹¹⁸ Uwzględniając poczynione wcześniej zastrzeżenia na temat skuteczności dyskrejonalnych narzędzi polityki fiskalnej.

¹¹⁹ *Finanse przedsiębiorstwa*, red. J. Szczepański, L. Szyszko, op.cit., s. 185.

bezpośrednich, ewentualne skutki zostaną odnotowane dopiero po pewnym czasie od momentu ich wprowadzenia.

3. Precyzja i przejrzystość konstrukcji danego rozwiązania. Błędy w konstrukcji lub niedokładność rozwiązań mogą powodować – jak twierdzi J. Szczepański – motywowanie podmiotów do podjęcia decyzji sprzecznych z tymi, które chciał wywołać konstruktor danego narzędzia¹²⁰. Dlatego też im precyzyjniej zostaną wyrażone w konstrukcji prawnej podatku oczekiwania konstruktorów systemu, tym większe jest prawdopodobieństwo zsynchronizowania rzeczywistości i zgodnej z ich intencjami reakcji podmiotów.
4. Stabilność prawa podatkowego. Postulat stabilności narzędzi podatkowych formułowany jest już od dawna, niestety dotychczasowy system podatkowy jest mało stabilny. Zmieniające się często przepisy (np. dotyczące stosowania ulg inwestycyjnych) są szczególnie dotkliwe w przypadku procesu wieloletniego planowania i realizacji inwestycji. Bez wątpienia wpływają one negatywnie na ich koszt i efektywność. Ponadto prawodawca powinien uwzględniać też poziom świadomości podatkowej podatników. Doświadczenia potwierdzają, że w wyniku zmieniających się przepisów ogólny poziom wiedzy w zakresie prawa podatkowego nie poprawi się. Dodajmy, że wskutek corocznych niemal zmian warunków uzyskania ulgi podatkowej oraz jej wysokości zwiększa się niepewność co do przyszłych uwarunkowań ekonomicznych funkcjonowania podatników, a tym samym zmniejsza się poziom ich zaufania do tego prawa.
5. Odpowiednia konstrukcja i liczba narzędzi podatkowych. Wskazane jest, aby były to nieskomplikowane formuły i niezbyt ostre wymagania, oznaczające realne możliwości ich spełnienia. Z kolei zbyt liczne preferencje podatkowe¹²¹ mogą sprawić, że system motywacyjny stanie się mało czytelny,
6. Reakcja podatnika na określone narzędzie stymulacyjne. Skuteczność takich rozwiązań zależy nie tylko od ich konstrukcji prawnej, lecz także od określonych zachowań podatników. Podejmując daną działalność, mogą oni w swoich decyzjach nie uwzględniać przyjętych przez ustawodawcę rozwiązań. Z uwagi na to, iż reakcje te będą zawsze funkcją korzyści, jaką osiągną podatnicy w wyniku przyjętej strategii, nie można przyjąć automatycznie, że odczytują oni właściwie system bodźców wkomponowany przez ustawodawcę w określone konstrukcje podatkowe i zareagują na niego w sposób zgodny z jego założeniami.

¹²⁰ Ibidem, s. 186.

¹²¹ Za negatywny przykład mogą posłużyć funkcjonujące w latach 90. ubiegłego wieku ulgi podatkowe, kiedy to ustawodawca stworzył rzadko spotykaną ich konkurencję.

1.3.2. Funkcje podatków majątkowych

Niejednorodna podmiotowo, przedmiotowo i konstrukcyjnie grupa podatków majątkowych przekreśla szanse na skuteczne zastosowanie klasyfikacji podatkowej oznaczającej jednolite połączenie. Sytuacja komplikuje się też przy ocenie każdej z wymienionych funkcji pełnionej przez podatki majątkowe. Rzetelne objaśnienie niektórych aspektów funkcji podatków majątkowych możliwe jest przy przyjęciu założenia, że jest to grupa obciążeń, która przede wszystkim nawiązuje w sposób bezpośredni do posiadanego majątku, a sposób opodatkowania ustalany jest różnie w odniesieniu do podstawy opodatkowania, którą może stanowić ujęcie statyczne (cały majątek bądź jego część) lub dynamiczne (obróć majątkiem). Dlatego w dalszej części pracy ograniczono się do podatków od posiadanego majątku, najczęściej nieruchomości.

Realizacja funkcji fiskalnej podatku (także majątkowego) wiąże się przede wszystkim z wielkością środków, które są gromadzone przez odpowiednie budżety. We współczesnych systemach podatkowych podatkom majątkowym nie przyznaje się raczej podstawowego, ogólnokrajowego znaczenia. Nie oznacza to jednak, że nie stanowią one istotnego źródła dochodów publicznych. Rozważania dotyczące priorytetu funkcji fiskalnej podatków majątkowych wymagają uwzględnienia systematycznego analizowania konsekwencji makro- i mikroekonomicznych. Znaczenie fiskalne poszczególnych podatków majątkowych jest różne, w zależności od m.in. charakteru i wielkości jednostki samorządu terytorialnego¹²². Traktowane są one na ogół jako samoistne podatki samorządowe, tworzące podstawowe źródło finansowania jednostek samorządowych. Wśród czynników kształtujących dochody gmin wymienia się możliwość wykorzystywania narzędzi lokalnej polityki podatkowej, przejawiających się w określaniu – w pewnych granicach – wysokości stawek podatkowych, stosowaniu ulg, zwolnień oraz umarzaniu zaległości i odraczaniu terminów płatności¹²³. W obecnie obowiązujących rozwiązaniach, uregulowanych w następujących ustawach: z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹²⁴, z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym¹²⁵ oraz z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym¹²⁶, zapewniono gminom pewien zakres władztwa podatkowego, wpływający na ich potencjał fiskalny (tabela 1.3).

¹²² Podatkami od posiadanego majątku, liczącymi się w jednostkach miejskich, będą podatek od nieruchomości oraz od środków transportowych. Natomiast pozostałe podatki od posiadanych nieruchomości (podatek rolny, podatek leśny) odgrywają największą rolę w budżetach gmin wiejskich.

¹²³ P. Felis, *Obciążenia przedsiębiorstw podatkami lokalnymi – wybrane problemy*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów przedsiębiorstw i ubezpieczeń*, red. B. Kołosowska, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008, s. 434.

¹²⁴ DzU 2006, nr 121, poz. 844, ze zm.

¹²⁵ DzU 2006, nr 136, poz. 969, ze zm.

¹²⁶ DzU 2002, nr 200, poz. 1682, ze zm.

Tabela 1.3. Zakres samodzielności finansowej w podatkach lokalnych – czynnika kształtującego dochody gmin

Charakter i zakres uprawnień	Decydent	Wpływ na wysokość dochodów podatkowych
Określenie wysokości stawek podatkowych – tak, w granicach ustalonych przez organy państwowe	organ stanowiący (rada gminy)	znaczny
Różnicowanie wysokości stawek podatkowych – tak, na podstawie kryterium o charakterze przedmiotowym	organ stanowiący (rada gminy)	znaczny
Stosowanie preferencji podatkowych – tak, zwolnienia i ulgi o charakterze przedmiotowym	organ stanowiący (rada gminy)	znaczny
Stosowanie umorzenia i odroczenia – tak, zgodnie z Ordynacją podatkową	organ wykonawczy (wójt, burmistrz, prezydent)	niewielki
Pozostałe elementy techniki opodatkowania – tak, w ograniczonym zakresie	organ stanowiący (rada gminy)	niewielki

Źródło: opracowanie własne.

Rada gminy może przyjmować różne strategie określania poziomu stawek podatkowych i wprowadzania preferencji podatkowych¹²⁷. Oczywiście jest, że prowadzona przez gminy polityka kształtowania – w ramach posiadanych uprawnień – konstrukcji podatków wpływa na możliwe do pozyskania dochody, zarówno z omawianych podatków, jak i w pewnym stopniu z innych (np. wpływy z udziału w PIT i CIT), wyznaczających własny potencjał dochodowy jednostek samorządu terytorialnego.

Realizacja strategii polegającej na przyjęciu niskich stawek podatkowych oraz stosowaniu szerokiego wachlarza preferencji podatkowych w krótkim czasie na pewno nie przyniesie korzyści budżetom lokalnym. Warto zwrócić uwagę, że mogą to być skuteczne narzędzia oddziaływania na rozwój przedsiębiorczości (mobilizacja kapitału inwestycyjnego, zwiększenie zatrudnienia). Stąd też motywacje ze strony władz lokalnych mogą wpływać na decyzje dotyczące miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Pozytywne skutki dla gmin w perspektywie długoterminowej, czyli wzrost dochodów budżetowych, mogą zostać osiągnięte poprzez

¹²⁷ J. Sokołowski, *Czynniki kształtujące dochody gmin z podatków i opłat*, w: *Nauki finansowe wobec współczesnych problemów gospodarki polskiej*, t. I, *Finanse publiczne*, red. S. Owsiak, Akademia Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 347 i nast.

rozwój „lokalizacji czynnej” (napływ nowych, dopiero co powstałych podmiotów gospodarczych) oraz „lokalizacji biernej” (zwiększenie skali działalności podmiotów gospodarczych już istniejących). Nie pozostaje to zatem bez znaczenia dla realizujących działalność przedsiębiorców, a także lokalnej bazy podatkowej. Skala wykorzystywania instrumentów lokalnej polityki – co zostanie wykazane w dalszej części pracy – jest zróżnicowana w poszczególnych jednostkach samorządu terytorialnego, w zależności od typu gminy (gmina miejska, wiejska), sytuacji finansowej gmin, skali realizowanych zadań i – co istotne – sposobu postrzegania podatku (tylko przez pryzmat jego funkcji fiskalnej, czy również pozostałych, pozafiskalnych).

Źródłem wydajności podatków majątkowych może być powszechność podmiotowa i przedmiotowa. Wynika stąd, że im więcej podmiotów podatków majątkowych i im większy zasięg przedmiotowy tych podatków, tym większy będzie strumień pieniężny zasilający budżet państwa i budżety samorządowe. Efekty fiskalne w podatkach uzależnione są od przyjętej taryfy (właściwie ustanowione stawki podatkowe). Z ekonomicznego punktu widzenia istotne jest także precyzyjne określenie i wiarygodna wycena przedmiotu opodatkowania, co przybliży do ustalenia taryfy, przy której oczekuje się określonych wpływów podatkowych. Nie może to jednak oznaczać pominięcia kosztów procesu fiskalnego – błędu często popełnianego w teorii i praktyce podatkowej. Postulat zestawienia skuteczności fiskalnej z kosztami fiskalizmu jest jednym z ważniejszych ustaleń teorii opodatkowania.

Po scharakteryzowaniu wcześniej funkcji pozafiskalnych podatków warto się zastanowić, czy można je także przypisać podatkom majątkowym. Pamiętając o tym, że w większości współczesnych systemów podatkowych podatki majątkowe zasilają budżety lokalne, niezbędne wydaje się rozważenie znaczenia narzędzi finansowych w rozwoju lokalnym. J. Adamiak zwraca jednak uwagę, że praktyczne przeniesienie sposobu myślenia, który polega na realizowaniu w państwie strategii gospodarczej wspomaganej właściwą polityką wykorzystywania funkcji pozafiskalnych podatków, na grunt samorządowy jest trudne¹²⁸. Jak podkreśla E. Denek, tempo rozwoju kraju i miejsce Polski w UE wymagają jednak zwiększenia znaczenia podatków jako instrumentów samorządu terytorialnego, stymulujących rozwój gospodarczy i społeczny na danym terenie¹²⁹. Przyjmując, że państwo jest integralnym, obok mechanizmu rynkowego, regulatorem procesów społeczno-

¹²⁸ J. Adamiak, *Jak władze gminy mogą wykorzystywać funkcje pozafiskalne podatków i opłat lokalnych do wspierania rozwoju regionalnego*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004, s. 254.

¹²⁹ E. Denek, *Podatki w gospodarce samorządu terytorialnego w warunkach integracji europejskiej*, w: *Finanse*, red. B. Pietrzak, SGH, Warszawa 2005, s. 268.

-gospodarczych, znaczenia nabiera problem legitymizacji poboru podatków przez samorząd terytorialny i znaczenia tych danin w jego gospodarce.

W literaturze wyróżnia się następujące kryteria mające zastosowanie przy rozważaniu problematyki zadań publicznych państwa i samorządu terytorialnego¹³⁰:

- możliwości wykonawcze jednostek obu szczebli,
- skuteczność zarządzania środkami publicznymi w skali kraju i na danym terytorium,
- koszty realizacji zadań przez dany szczebel (państwo, jednostkę terytorialną),
- możliwości najlepszego zaspokojenia potrzeb lokalnych i regionalnych.

W kontekście uzasadnienia potrzeby procesu decentralizacji finansów publicznych szczególnego znaczenia nabierają dwa ostatnie kryteria.

Funkcje pozafiskalne podatków majątkowych można zatem zestawić z funkcjami celu samorządu terytorialnego. Jednostki samorządu terytorialnego mogą wykorzystywać podatki do realizacji różnych celów. Można sformułować pogląd, poparty praktyką wielu państw UE, że niezależnie od stopnia decentralizacji finansów publicznych samorząd terytorialny traktuje się jako podmiot publicznoprawny, który powinien oddziaływać na rozwój społeczno-gospodarczy na danym terenie.

Przyjmując zatem, że działalność samorządu terytorialnego nie ogranicza się do zadań w sferze użyteczności publicznej, ale polega na oddziaływaniu na zjawiska społeczno-gospodarcze, rezygnacja z wykorzystywania pozafiskalnych funkcji podatków majątkowych jest niemożliwa. Jeżeli jednostki samorządu terytorialnego są beneficjentami wpływów z podatków majątkowych, to nie powinny być neutralne wobec pojawiających się potrzeb społecznych, wobec problemów i trudności podmiotów znajdujących się na terenie działania samorządu terytorialnego. Obawiam się jednak, że wykorzystywanie funkcji pozafiskalnych podatków majątkowych, z uwagi na majątkowy charakter tych danin, może być raczej symboliczne.

Model przyjęty w obszarze podatków majątkowych, czyli ustawowe określenie ogólnej konstrukcji poszczególnych podatków, z równoczesnym pozostawieniem w gestii samorządowych organów władzy publicznej decyzji dotyczących niektórych elementów konstrukcyjnych, pozwala wyodrębnić dwa rodzaje bodźców podatkowych, tzn. funkcjonujących na obszarze¹³¹:

- całego kraju (o charakterze powszechnym), uwzględnionych przez ustawodawcę w konkretnych aktach prawnych, w celu spełnienia przez te podatki zaplanowanych funkcji w ramach polityki społeczno-gospodarczej państwa,
- danej gminy (o charakterze selektywnym), wprowadzonych na podstawie uprawnień ustawowych przez organy samorządowe w ramach przyznanego im

¹³⁰ E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa, 2006, s. 211.

¹³¹ K. Wójtowicz, *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 138.

władztwa podatkowego, w celu realizacji zadań istotnych dla danej wspólnoty terytorialnej.

Podobnie jak w przypadku pozostałych podatków, korzysta się z takich elementów konstrukcyjnych, jak zróżnicowanie stawek podatkowych, stosowanie ulg, zwolnień i wyłączeń. Jeśli podatki majątkowe potraktujemy jako narzędzie prowadzenia polityki społecznej, to ze zrozumiałych względów ich celem nie może być wyrównywanie dochodów w społeczeństwie. Co prawda w literaturze taki zakres funkcji społecznej przypisuje się na ogół podatkom bezpośrednim, jednak w przypadku podatków majątkowych byłoby to niekoniecznie właściwe i pożądane¹³². Należy jednak dodać, że dzięki podatkom majątkowym możliwe jest uchwycenie tych elementów bogactwa, które nie zostały objęte podatkiem dochodowym.

Podatki od posiadanych nieruchomości zaliczane są do świadczeń rzeczowych, co oznacza, że szczególne znaczenie przypisuje się przedmiotom opodatkowania. Należą do nich nieruchomości, które są obciążone odpowiednim podatkiem majątkowym, bez względu na to, kto w danym momencie jest ich właścicielem lub posiadaczem. Z ich budowy wynika, że zastosowanie właściwego podatku i jego wysokości uzależnione zostało nie od cech osobowych podatnika, lecz od rodzaju nieruchomości. Świadome stawianie przed podatkami majątkowymi celów redystrybucyjnych budzi więc poważne wątpliwości, dotyczące np. przyjęcia prawidłowej podstawy rozłożenia ciężaru opodatkowania. Istotne jest w tym kontekście zwrócenie uwagi, iż w przypadku – częściej wskazywanej – redystrybucyjnej funkcji podatków dochodowych poglądy na temat sprawiedliwego rozłożenia ciężarów publicznych między różne podmioty i grupy społeczne znacznie się zmieniały i w różny sposób były i są realizowane.

Czy zatem nie powinno się wykorzystywać podatków majątkowych do prowadzenia polityki społecznej? Wcześniej już zauważono, że zakres ingerencji państwa w procesy rynkowe w dalszym ciągu wzbudza kontrowersje. Są jednak obszary, w których aktywny udział państwa jest uzasadniony. Ze wskazanych już dziedzin aktywności państwa w roli kreatora zmian w rozumieniu Pareta wynika, że na państwie powinien spoczywać obowiązek wytwarzania i dostarczania dóbr publicznych. Przykładem takich dóbr są nie tylko bezpieczeństwo zewnętrzne i wewnętrzne oraz wymiar sprawiedliwości, ale także ochrona środowiska. Trudno zaprzeczyć tezie, iż właśnie ochrona środowiska i zabezpieczenie długofalowego jej rozwoju, poprzez racjonalne korzystanie z zasobów, wymagają regulacji i ingerencji ze strony państwa. W dyskusjach naukowych postuluje się korzystanie

¹³² Niektórzy ekonomiści zakładają jednak, że podatek majątkowy może być instrumentem wyrównywania rozwarstwienia majątkowego i dochodowego polskiego społeczeństwa. Zob. I. Ozóg, *W sprawie reformy podatkowej*, w: *Problemy finansów przedsiębiorstwa w teorii i praktyce*, red. J. Ickiewicz, SGH, Warszawa 2004, s. 304.

w polityce proekologicznej państwa w większym stopniu z rozwiązań *stricte* finansowych, tym bardziej że – jak dowodzi J. Głuchowski – to właśnie podatki okazały się jednym z najbardziej skutecznych narzędzi oddziaływania na ochronę środowiska¹³³. Koncepcja systemu podatkowego zorientowanego ekologicznie zakłada wystąpienie efektów alokacyjnych właściwych dla potrzeb ochrony środowiska. Z tego wynika, że jedyną funkcją, jaką ma spełnić podatek ekologiczny, jest realizacja zamierzeń ekologicznych. Pojawiające się natomiast skutki fiskalne są jakby „efektem ubocznym”.

Istota problemu, przed którym stoi władza samorządowa, wykorzystując funkcję społeczną podatków majątkowych do wspierania ochrony środowiska, sprowadza się do wyboru instrumentów skierowanych na rzeczywistą ochronę środowiska naturalnego. Jest oczywiste, że w przypadku opodatkowania zgromadzonego w przeszłości majątku nie ma możliwości internalizacji kosztów wykorzystania środowiska, a także określenia, jakim podmiotom należy te koszty przypisać. Tym samym należałoby przyjąć, iż propozycją zasługującą na rozpatrzenie będą rozwiązania, których główną funkcją jest stworzenie zachęt do zmiany zachowań podmiotów (preferencje za wdrażanie technologii sprzyjających środowisku naturalnemu lub za korzystne dla środowiska wykorzystywanie nieruchomości, np. budowli do oczyszczania i uzdatniania wody, urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii).

Uzasadnione są jednak wątpliwości, czy rzeczywiście takie rozwiązania okażą się dla prowadzących działalność gospodarczą wystarczające do zachowań proekologicznych i efektywniejszego wykorzystania zasobów środowiska naturalnego. Z jednej strony ważny jest – jak pisze J. Głuchowski – związek podatków z ochroną środowiska¹³⁴, z drugiej zaś skala odczuwalności obciążeń podatkami majątkowymi (skala oszczędności podatkowych z tytułu wykorzystania adresowanego do podatnika rozwiązania). Same podatki majątkowe nie będą zatem skutecznymi narzędziami realizacji funkcji w dziedzinie ochrony środowiska, ponieważ związek pomiędzy podstawą opodatkowania a zużyciem środowiska jest słaby. Z kolei drugiemu czynnikowi można przypisać – ze względu na jego selektywny charakter – co najwyżej przeciętne znaczenie, oczywiście pod warunkiem wymiernych efektów finansowych dla zainteresowanych.

Warto zauważyć, że koncepcja polegająca na wykorzystaniu podatków majątkowych do realizacji celów ekologicznych stanowi zaledwie część systemu podatkowego zorientowanego ekologicznie¹³⁵. Niemniej jednak działania w tym

¹³³ J. Głuchowski, *Podatki ekologiczne*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 177.

¹³⁴ Ibidem, s. 186.

¹³⁵ Takie postawienie sprawy jest naturalnie pewnym uproszczeniem, gdyż w części tylko nawiązuje się do teoretycznych podstaw systemu podatkowego zorientowanego ekologicznie. Zauważmy, że podstawowym założeniem podatku ekologicznego jest opodatkowanie efektów zewnętrznych, a nie dóbr.

kierunku oznaczają możliwość racjonalnego dopasowania interesów publicznych i prywatnych (rzeczywistego wypełniania funkcji społecznej), a ponadto mogą stanowić w naszym kraju impuls do poważnej dyskusji na temat systemu podatkowego zorientowanego ekologicznie.

W rozważaniach o społecznej funkcji podatków majątkowych nie można pominąć ewentualnego różnicowania wysokości obciążeń ze względu na:

- charakter podmiotów i realizowane przez nie cele pożądanie społecznie (nieruchomości zajęte przez ośrodki naukowe i dydaktyczne, budowle będące w użytkowaniu publicznym, nieruchomości zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego),
- kategorie podatników i ich mniejsze zdolności płatnicze (nieruchomości stanowiące własność emerytów i rencistów),
- sposób wykorzystania nieruchomości (preferencyjne opodatkowanie nieruchomości, które z założenia nie przynoszą żadnych dochodów lub z powodów obiektywnych nie mogą być efektywnie wykorzystywane przez swoich właścicieli),
- obiektywne czynniki determinujące wartość budynków i gruntów (lokalizacja, położenie geograficzne, klasa bonitacyjna gruntów, klimat).

Innym zagadnieniem, które należy brać pod uwagę przy rozważaniu funkcji pozafiskalnych systemu opodatkowania majątku, jest uwzględnienie gospodarki nieruchomościami. Wejście Polski w struktury Unii Europejskiej ujawniło zaniedbania w gospodarce nieruchomościami na obszarach zarówno miejskich, jak i wiejskich. Obszary miejskie są w Polsce bardzo zróżnicowane, a nierzadko ich struktura przestrzenna jest zdecydowanie odmienna od zabudowy miast pozostałych państw europejskich¹³⁶. Często prowadzi to do niekorzystnych zjawisk spekulacji gruntami.

We współczesnych poglądach na strukturę przestrzenną miast eksponuje się problem nadmiernego rozproszenia zabudowy oraz nieodpowiedniego przyporządkowania funkcji gruntom i budynkom (tzw. misalokacja)¹³⁷. Z reguły wskazuje się następujące rodzaje misalokacji¹³⁸:

- przestrzenną, czyli nadmierne rozproszenie przestrzenne miasta; takie rozwiązanie wymaga budowy dodatkowych, nadmiernie rozciągniętych cią-

¹³⁶ Często w prestiżowych dzielnicach miast znajdują się ogródki działkowe czy bocznicie kolejowe. Natomiast cechą charakterystyczną zabudowy centralnych części miast państw Europy Zachodniej jest to, że przeważają w nich nieruchomości związane z działalnością finansową, handlową, usługową oraz budownictwem rodzinnym.

¹³⁷ A. Bertaud, *Kraków XXI wieku – książęta czy przedsiębiorcy? Zagospodarowanie gruntów a wydajność rynkowa miasta na przykładzie miasta Krakowa*, Bank Światowy, Waszyngton 2002, za: K. Wójtowicz, *Analiza potencjalnych skutków reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce*, w: *Finanse publiczne*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2006.

¹³⁸ K. Wójtowicz, *Analiza potencjalnych skutków reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 265.

gów infrastruktury technicznej; negatywnym skutkiem są: wysokie koszty funkcjonowania miasta, problemy komunikacyjne, wysokie zanieczyszczenie środowiska naturalnego;

- funkcjonalną, oznaczającą pewne zakłócenia w strukturze przestrzennej; przeważają bowiem tereny przemysłowe i użytki rolne, natomiast grunty o przeznaczeniu handlowo-usługowym i mieszkaniowym mają relatywnie niższy udział;
- lokalizacyjną, przejawiającą się w dominacji na obszarach o najwyższej wartości gruntów – na ogół usytuowanych w centrum miast – funkcji przemysłowych; tym samym dochodzi do przesunięcia mniej intensywnych funkcji handlowo-usługowych i mieszkaniowych na peryferie.

Główny problem w zakresie gospodarowania nieruchomościami na obszarach wiejskich sprowadza się do znalezienia rozwiązań, dzięki którym możliwa byłaby poprawa ekonomicznych i środowiskowych warunków dla gospodarstw rolnych, które aktualnie charakteryzują się raczej niską bądź bardzo niską efektywnością ekonomiczną. Konieczne są takie regulacje, które prowadzą do osiągnięcia efektu zrównoważonego rozwoju tych terenów, uwzględniając tak ważną kategorię, jaką jest wielofunkcyjność wsi¹³⁹.

Niezbędne zatem wydaje się stworzenie uwarunkowań podatkowo-prawnych, pozytywnie oddziałujących na rynek nieruchomości, w celu poprawy struktury przestrzennej polskich miast i gospodarstw rolnych. Dla ilustracji tego istotnego problemu wymienimy cele, które teoretycznie mogłyby być realizowane dzięki odpowiednim bodźcom w konstrukcji podatków majątkowych:

- oddziaływanie na alokację działalności gospodarczej na określonych obszarach,
- wspieranie określonych dziedzin gospodarki,
- pobudzanie efektywnego ekonomicznie zagospodarowania i użytkowania nieruchomości,
- poprawa struktury agrarnej gospodarstw rolnych.

Do głównych narzędzi oddziaływania na rozwój społeczno-gospodarczy możemy zaliczyć: przyjmowanie różnych poziomów stawek podatków (obniżanie, podwyższanie, różnicowanie – w zależności od sposobu wykorzystania majątku), wprowadzanie przedmiotowych i podmiotowych, częściowych i całkowitych zwolnień z podatków majątkowych, ulgi w podatkach, umorzenia, odroczenia lub rozłożenia na raty zaległości podatkowych. Wykorzystując zaprezentowane

¹³⁹ Interesujące – uwzględniające odpowiedni zakres interwencjonizmu i wielofunkcyjność rozwoju rolnictwa i obszarów wiejskich – propozycje działań w zakresie gospodarowania nieruchomościami na obszarach wiejskich złożyła K. Sobolewska-Mikulska. Zob. W. Wilkowski, T. Budzyński, K. Sobolewska-Mikulska, A. Pułeczka, *Współczesne problemy katastru i gospodarki nieruchomościami*, Politechnika Warszawska, Warszawa 2006.

w tabeli 1.3 narzędzia władztwa podatkowego gmin, można pokusić się o próbę ustalenia ich potencjalnego wpływu na realizację funkcji pozafiskalnych podatków majątkowych. Z uwagi na trudności związane z kwantyfikacją funkcji podatków zaproponowano ich nieilościowe ujęcie¹⁴⁰:

- określenie i różnicowanie wysokości stawek podatkowych, stosowanie preferencji podatkowych – wpływ zauważalny,
- stosowane umorzenia i odroczenia, pozostałe elementy techniki opodatkowania – wpływ niezauważalny.

Problematyka władztwa podatkowego i jego podziału pomiędzy państwo a samorząd powinna być zatem rozważana z punktu widzenia nie tylko omawianej w rozdziale 3 samodzielności finansowej wspólnot lokalnych, ale także realizacji funkcji w systemie podatkowym. Warto też podkreślić, że dyskusja dotycząca funkcji pozafiskalnych podatków majątkowych powinna być prowadzona ze szczególnym uwzględnieniem rzeczywistych możliwości kompetencyjnych władz samorządowych w zakresie władztwa dotyczącego podatków majątkowych. Organy uchwałodawcze, wykorzystując przysługujące im uprawnienia legislacyjne dotyczące tzw. prawa miejscowego, powinny dysponować realnymi możliwościami prowadzenia lokalnej polityki podatkowej. Problem teoretycznych i pragmatycznych przesłanek stymulowania lokalnego i regionalnego rozwoju społeczno-gospodarczego będzie podjęty w rozdziale 3. Ograniczmy się zatem do stwierdzenia, iż wymaganym warunkiem jest możliwość podejmowania przez władze samorządowe suwerennych i racjonalnych decyzji.

1.4. Systematyka podatków majątkowych. Kryteria klasyfikacji

W teorii opodatkowania – w zależności od celów poznawczych lub praktycznych – prezentowane są różne, mniej lub bardziej wyczerpujące, podziały podatków na grupy rodzajowe. Nie będziemy przedstawiać całego systemu podatkowego, a jedynie pewne kryteria klasyfikacji, szczególnie istotne ze względu na możliwość uporządkowania materii podatków majątkowych oraz zidentyfikowania ich cech¹⁴¹.

W kontekście omawianych podatków majątkowych warto zwrócić uwagę na następujące kryteria klasyfikacji:

¹⁴⁰ Wątek funkcji podatków majątkowych wraz z ilustracją empiryczną zostanie rozwinięty w rozdziale 5.

¹⁴¹ P. Felis, *W sprawie klasyfikacji podatków majątkowych – podstawowego potencjału dochodowego samorządu terytorialnego*, w: *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne*, red. L. Pa-trzałek, Uniwersytet Ekonomiczny, Wrocław 2011.

1. Ekonomiczny proces powstawania i użytkowania dochodu (kryterium przedmiotowe).
2. Jednoznaczna konkretyzacja przedmiotu opodatkowania (kryterium ekonomiczne).
3. Związek pomiędzy normatywnie określonymi elementami techniki opodatkowania (źródło, przedmiot, podmiot podatku) a rzeczywistym stanem (kryterium związku pomiędzy obciążeniem formalnym i materialnym).
4. Zakres terytorialny podatków (kryterium miejsca przeznaczenia środków finansowych pochodzących z podatków).
5. Sposób kwantyfikacji podstawy opodatkowania.

1.4.1. Podatki majątkowe – wybór przedmiotu opodatkowania i jego konkretyzacja

Analizując przyjęte przesłanki decydujące o wyborze konkretnej formy opodatkowania, można w uproszczeniu przyjąć, iż dwa pierwsze kryteria są zbliżone. W jednym i drugim podstawowy problem sprowadza się do wyboru przedmiotu opodatkowania¹⁴². W ramach kryterium przedmiotowego podatki mogą być pobierane od dochodów, majątków oraz od obrotu i od wydatków. W przypadku kryterium ekonomicznego znaczenia nabiera jednoznaczna konkretyzacja przedmiotu opodatkowania. Wyróżnia się podatki dochodowe (przedmiotem opodatkowania jest majątek w momencie jego powstawania), od kapitału (przedmiotem opodatkowania jest majątek istniejący) oraz od obrotu i od wydatków (przedmiotem opodatkowania jest majątek wydatkowany).

Dość interesujące jest w tym kontekście wskazanie potencjalnych miejsc, w których fiskus może ustanowić podstawę opodatkowania i „nałożyć na nią taryfę”, ze szczególnym uwzględnieniem strumieni składających się na proces akumulowania kapitału oraz zasobu, czyli zgromadzonego w przeszłości majątku (tzw. miejsca poboru podatku). Przyjmując za F. Grądalskim¹⁴³ jako punkt wyjścia schemat ruchu okrężnego dochodów i wydatków w gospodarce bez państwa¹⁴⁴, przybliżmy strukturę systemu podatkowego z punktu widzenia miejsca poboru podatku w ruchu okrężnym. Trzeba stwierdzić, że ustawodawca ma określone możliwości związane z wyborem punktów poboru podatków, a mianowicie:

¹⁴² Szerzej na ten temat w: S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, op.cit., s. 78 i nast.

¹⁴³ F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, op.cit., s. 96–103.

¹⁴⁴ Państwo nie jest źródłem powstawania podatków, zatem uzasadnione jest założenie o uwzględnieniu przepływów związanych z procesem powstawania i wykorzystywania dochodów jedynie w ramach sektora prywatnego.

- 1) opodatkowanie bieżącej aktywności podatników, w postaci strumieni związanych z:
 - poborem podatków w sytuacji generowania, a następnie konsumowania dochodu,
 - poborem podatków w sytuacji akumulowania kapitału (oszczędzanie lub inwestowanie),
- 2) opodatkowanie zasobu, czyli zgromadzonego w przeszłości majątku.

Wybór modelu struktury systemu podatkowego powinien zależeć od wielu czynników związanych z realizacją podstawowych funkcji podatków. W tym celu można wykorzystać następujące kryteria¹⁴⁵:

- wydajność fiskalna podatków, koszty poboru podatków, odporność na uchylanie się od opodatkowania i oszustwa podatkowe, szybkość i łatwość realizacji dochodów podatkowych, zdolność do samoregulacji – w przypadku funkcji fiskalnej podatków,
- wpływ podatków na skłonność do oszczędzania i inwestowania, wpływ na wybór społecznie pożądaných technik produkcji, materiałów, źródeł energii, rodzajów produktów, wpływ na wybór społecznie pożądanęj struktury konsumpcji – w przypadku funkcji motywacyjnej.

Prześledźmy zatem różne zdarzenia w przypadku prowadzonej działalności gospodarczej, które zostały uznane za przedmiot opodatkowania, oraz nazwijmy podatki, które polski ustawodawca nałożył na wymienione zdarzenia (tabela 1.4).

Tabela 1.4. Rodzaje podatków majątkowych według zdarzeń uznanych za przedmiot opodatkowania

Zdarzenie – przedmiot opodatkowania	Rodzaj podatku majątkowego
Posiadanie majątku	podatek od nieruchomości podatek rolny podatek leśny podatek od środków transportowych
Zużywanie w procesie produkcji czynników wytwórczych (także środowiska)	podatek rolny podatek leśny podatek od środków transportowych
Przejmowanie majątku	podatek od spadków i darowizn
Dokonywanie transakcji polegających na sprzedaży, kupnie majątku	podatek od czynności cywilnoprawnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, SGH, Warszawa 2004, s. 114.

¹⁴⁵ *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, op.cit., s. 71–78.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że nie ma pełnej zgodności wśród teoretyków opodatkowania co do jednoznacznego klasyfikowania konkretnych podatków do grupy podatków majątkowych. Dotyczy to w szczególności podatku rolnego i leśnego. Na przykład H. Litwińczuk oba zalicza do podatków przychodowych. Charakteryzując zaś grupę podatków przychodowych, pisze, że nawiązują one do zewnętrznych znamion świadczących o rozmiarach osiągniętych przez podatnika dochodów (w przypadku podatku gruntowego odnoszą się do ilości, jakości i rodzaju gruntów)¹⁴⁶. Także R. Mastalski zalicza podatek rolny do grupy podatków przychodowych, motywując to aspektem historycznym traktowania tego podatku jako obciążenia przychodów z działalności rolniczej, prowadzonej na gruntach rolnych¹⁴⁷. Z kolei B. Kolanowska-Kowalska uważa, że zarówno podatek rolny, jak i leśny nie są podatkami o czystej formie przychodowej, lecz podatkami przychodowo-majątkowymi¹⁴⁸.

Istotnym problemem odnoszącym się do ekonomiczno-prawnej klasyfikacji podatku rolnego i leśnego jest także fakt, iż ustawodawca wyłączył z regulacji normujących podatki dochodowe przychody z działalności rolniczej¹⁴⁹ i leśnej, w rozumieniu przepisów o podatku rolnym i leśnym. Jak się okazuje, fakt ten – wbrew pozorom – ma określone konsekwencje. Nawet gdybyśmy przyjęli, że uzasadnieniem tego rozwiązania była potrzeba szczególnej ochrony – ze względu na specyfikę – tej gałęzi gospodarki, to i tak stosowanie odrębnego opodatkowania rolników może być interpretowane jako takie, dzięki któremu ustawy regulujące podatki dochodowe oraz podatek rolny i leśny wzajemnie się uzupełniają w zakresie systemu zorientowanego na opodatkowanie przychodów (dochodów) podatników.

Jednoznaczne stanowisko w tej kwestii zajmują zaś R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski i E. Wróblewski, podkreślając, iż za traktowaniem podatku rolnego jako obciążenia majątkowego przemawia uzależnienie obowiązku podatkowego wyłącznie od posiadania czy władania gruntami rolnymi, a powstanie obowiązku podatkowego występuje nawet wtedy, gdy na danych gruntach nie jest prowadzona działalność rolnicza¹⁵⁰. Podobny pogląd reprezentuje A. Hanusz, stwierdzając, że podatkowi rolnemu podlegają grunty gospodarstwa

¹⁴⁶ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, „KiK” Konieczny i Kruszewski s.c., Warszawa 1996, s. 18–19.

¹⁴⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 491–492.

¹⁴⁸ B. Kolanowska-Kowalska, *Polityka fiskalna*, w: *System finansowy w Polsce*, t. 2, op.cit., s. 299.

¹⁴⁹ Z wyjątkiem przychodów (dochodów) z tzw. działów specjalnych produkcji rolnej, które są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych bądź dochodowym od osób fizycznych.

¹⁵⁰ R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, op.cit., s. 29–31.

rolnego, a nie dochody uzyskiwane z prowadzonej na tym gruncie działalności¹⁵¹. Przytoczmy również opinię M. Podstawki, który zestawiając ekonomiczne kryteria wymiaru podatku rolnego w Polsce oraz sposoby ich określania, pisze, iż „podatek ten od 1985 roku przestał być podatkiem przychodowym, a stał się podatkiem majątkowym. Podstawą jego wymiaru jest teraz bowiem ziemia zwaloryzowana według współczynników liczbowych”¹⁵².

Dla porządku trzeba przyznać, że również podatek od nieruchomości, na ogół klasyfikowany w doktrynie jako podatek majątkowy, zaliczany jest niekiedy do kategorii podatków majątkowo-przychodowych¹⁵³. W przeprowadzonym przez R. Mastalskiego rozumowaniu nawiązano do uzależnienia wysokości obciążenia podatkowego od sposobu wykorzystania nieruchomości¹⁵⁴. Koncepcja ta jest zgodna z zasadą, że wykorzystywanie nieruchomości w działalności gospodarczej może przysporzyć większych korzyści majątkowych, stąd uzasadnienie dla wyższego jej opodatkowania niż w sytuacji władania innymi nieruchomościami, np. budynkiem mieszkalnym.

Jak sądzę, prezentowany pogląd dotyczący traktowania podatku od nieruchomości jako świadczenia o charakterze mieszanym, zawierającym elementy charakterystyczne dla podatków zarówno majątkowych, jak i przychodowych, nie oddaje jednak dobrze rzeczywistości. Należałoby bowiem przyjąć, że dopóki nieruchomość nie przyczyni się do uzyskania pożytku, to nie powstanie obowiązek podatkowy. W praktyce jednak, jak stwierdzono, istnienie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależniono wyłącznie od faktu jej posiadania (władania nią), bez względu na potencjalne profity¹⁵⁵.

1.4.2. Podatki majątkowe jako przykład podatków bezpośrednich

W literaturze przedmiotu istnieją rozbieżności co do znaczenia podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie (kryterium trzecie). Ogólnie można wyróżnić dwa poglądy: jeden, w którym kryterium to odgrywa ważną rolę w praktyce po-

¹⁵¹ A. Hanusz, *Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1995, s. 7, 41, 59.

¹⁵² M. Podstawka, *System podatkowy w rolnictwie*, SGGW, Warszawa 2000, s. 52 i nast.

¹⁵³ Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 492.

¹⁵⁴ W podatku od nieruchomości kwotowe stawki różnicowano, uzależniając ich wysokość od kryterium celu, jakiemu ma służyć dana nieruchomość. Najwyższe dotyczy nieruchomości, które mają związek z działalnością gospodarczą wykonywaną przez podatnika.

¹⁵⁵ Naturalnie na stronę tworzenia dochodów nakładane są, niezależnie od obowiązku w podatku od nieruchomości, odpowiednie podatki (podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, karta podatkowa). Nie dotyczy to jednak działalności prowadzonej na gruntach rolnych i leśnych, co jest konsekwencją traktowania np. podatku rolnego jako podatku uniwersalnego, obejmującego strumienie dochodów, oszczędności, inwestycji oraz zasobu rolnika.

datkowej¹⁵⁶, i drugi, w którym podaje się w wątpliwość jego znaczenie poznawcze i analityczne¹⁵⁷. Istotne jest w tym kontekście przeanalizowanie mocnych i słabych stron tego kryterium. Za punkt wyjścia proponuję przyjąć różne interpretacje wykorzystywane w ramach tego kryterium, dotyczące¹⁵⁸:

- 1) źródła pokrycia świadczenia (stosunku przedmiotu opodatkowania do źródła pokrycia podatku i zdolności płatniczej podatnika); w tym przypadku zwraca się uwagę, czy przedmiot opodatkowania jest tożsamy ze źródłem jego opłacenia i w jaki sposób podatki nakładane są na źródło;
- 2) jedności podmiotu opodatkowania (ponoszenia ciężaru podatków, tzw. ekonomiczne); podstawą jest wyjaśnienie, kto w rzeczywistości ponosi ciężar opodatkowania oraz czy istnieją możliwości przeniesienia ciężaru podatku na inne podmioty;
- 3) charakteru przedmiotu opodatkowania (tzw. skarbowe); posiłkując się taką interpretacją, uwzględnia się następujące cechy: trwałość, przejściowość, przypadkowość przedmiotu opodatkowania;
- 4) sposobu nałożenia podatku (tzw. administracyjne); zgodnie z nim, podstawą wyodrębnienia podatków bezpośrednich i pośrednich jest możliwość, bądź jej brak, wykorzystania odpowiednich administracyjnych rejestrów podatników i ich miar ekonomicznych do wymierzania podatków;
- 5) związku pomiędzy podstawą opodatkowania a precyzyjnie określonymi cechami podmiotu opodatkowania; w świetle tej interpretacji podział podatków wynika z charakteru powiązania z trwałymi cechami podatnika lub wskaźnikami aktywności gospodarczej¹⁵⁹.

Jak można się zorientować, poszczególne interpretacje, likwidując pewne niejasności, często prowadzą do innych. W ten sposób wzmocniono argumentację dla stanowiska, że kryteria tego podziału formułowane są niejednoznacznie, z reguły więc nie dostarczają odpowiednich przesłanek do precyzyjnego rozgraniczenia

¹⁵⁶ Zob. np. S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, op.cit., s. 88; J. Ickiewicz, *Podatkowe i niepodatkowe obciążenia przedsiębiorstw*, SGH, Warszawa 1998, s. 15; S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, op.cit., s. 158; W. Szczęsny, *Wydajność fiskalna przedsiębiorstw*, op.cit., s. 93; *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, op.cit., s. 70–78. W przypadku ostatniego źródła konieczne jest wyjaśnienie. Co prawda autorzy unikają jednoznacznych ocen, jednak podejmując próbę określenia racjonalnego systemu podatkowego, eksponują wątek wyboru między podatkami bezpośrednimi a pośrednimi.

¹⁵⁷ Zob. np. F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, op.cit., s. 106; H. Dalton, *Zasady skarbowości*, Wyd. K. Rutkiego, Łódź 1948, s. 30; za: *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, op.cit., s. 56.

¹⁵⁸ Szerzej w: S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, op.cit., s. 87; I. Olchowicz, P. Felis, M. Jamróży, J. Szlęzak-Matusiewicz, *VAT w działalności gospodarczej*, red. I. Olchowicz, Difin, Warszawa 2010, s. 11–13; H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, op.cit., s. 7–9.

¹⁵⁹ A.B. Atkinson, *Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy*, „Canadian Journal of Economics” 1997, za F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, op.cit.

tych dwóch grup podatku¹⁶⁰. Po pierwsze, kryterium jedności podmiotu opodatkowania budzi wątpliwości w związku z możliwością przerzucania w zasadzie wszystkich podatków. Problem z zaprezentowanym kryterium wydaje się wynikać ze złożoności mechanizmu przerzucania podatków na różnych uczestników rynku, co nie zawsze idzie w parze z intencjami ustawodawcy. Dlatego w teorii postuluje się spojrzenie na kwestię przerzucalności podatków z innej, szerszej perspektywy. Na przykład Z. Fedorowicz¹⁶¹ i W. Szczęsny¹⁶² standaryzują zachowania przedsiębiorstw według określonych strategii dostosowawczych, wskazując na rozkład ciężaru opodatkowania i możliwą skalę przerzucania części podatku na inne podmioty. Należy mieć też na względzie fakt, iż zjawisko przerzucania podatków nie może być traktowane jako istota podatku sama w sobie. Z tych powodów F. Grądalski twierdzi, że „łączenie przerzucalności z kryteriami klasyfikacji jest merytorycznie nieuzasadnione”¹⁶³.

Po drugie, wątpliwa jest również precyzja podziału na podstawie kryterium charakteru przedmiotu opodatkowania. W praktyce okazuje się bowiem, że cechą trwałości można przypisać oprócz stale istniejącym przedmiotom opodatkowania (jak dochód, majątek) również produkcji i sprzedaży określonych artykułów oraz wydatkom na konsumpcję. Z kolei przedmiot opodatkowania może mieć charakter przejściowy, mniej lub więcej przypadkowy, w ramach podatków nie tylko pośrednich, ale również bezpośrednich (w pewnych okolicznościach dochód i majątek mogą być osiągnane sporadycznie).

1.4.3. Podatki majątkowe jako przykład podatków lokalnych

Czwarte kryterium, które może służyć do określonej systematyki podatków, to skala partycypacji szczebla centralnego i szczebla lokalnego w pierwotnych dochodach podatkowych. Przyjmując za podstawę budżet, który zasilają, podatki można podzielić na podatki państwowe (centralne) – stanowiące dochód budżetu państwa, oraz samorządowe (lokalne, terenowe) – stanowiące dochód budżetów samorządu terytorialnego. Podstawową wadą zarysowanego podziału jest mało realne założenie precyzyjnego przyporządkowania podatków poszczególnym rodzajom budżetów. Rozwijając tę myśl, W. Modzelewski pisze, iż wynika to z różnej efektywności fiskalnej podatków oraz braku korelacji z kwotami wydatków poszczególnych budżetów¹⁶⁴.

¹⁶⁰ *Leksykon finansowo-bankowy*, PWE, Warszawa 1991, s. 309.

¹⁶¹ Z. Fedorowicz, *Podstawy teorii finansów*, Poltext, Warszawa 1997, s. 156–160.

¹⁶² W. Szczęsny, *Wydajność fiskalna przedsiębiorstw*, op.cit., s. 143–152.

¹⁶³ F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, op.cit., s. 106.

¹⁶⁴ *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, op.cit., s. 93.

Tabela 1.5. Udziały JST w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa (w %)

Jednostki samorządu terytorialnego	Podatek dochodowy od osób fizycznych	Podatek dochodowy od osób prawnych
Gminy	39,34	6,71
Powiaty	10,25	1,40
Województwa	1,60	14,75

Źródło: na podstawie danych z ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, DzU 2010, nr 80, poz. 526, ze zm.

Prowadzi to do wniosku, że pożądane byłoby stosowanie pewnych rozwiązań określanych jako narzędzia redystrybucji dochodów podatkowych¹⁶⁵. W Polsce samorząd terytorialny ma określony udział w podatkach dochodowych. W tabeli 1.5 zawarto zestawienie udziałów jednostek samorządu terytorialnego w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa. Zarówno w doktrynie, jak i w praktyce podatkowej toczy się od dawna dyskusja dotycząca charakteru takich podatków. Istotne jest w tym kontekście wyodrębnienie dwóch grup zagadnień: typologii podatków oraz dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego¹⁶⁶.

Przed wszystkim odnosi się to – wykorzystując rozkład partycypacji w dochodach pierwotnych – do struktury systemu podatkowego. Powstaje zatem pytanie: czy posiłkując się wspomnianym kryterium, podatki należałoby podzielić na dwie grupy (państwowe i samorządowe), czy też na trzy grupy (oprócz wymienionych dochodzą tzw. podatki wspólne, tzn. takie, z których wpływy są dzielone w częściach określonych procentowo pomiędzy państwo i samorząd terytorialny)?

Szeroki przegląd wątpliwości dotyczących takiej klasyfikacji podatków przeprowadza N. Gajl. Autorka konkluduje, iż podatki nazywane lokalnymi są bardzo różnorodne, często przyznawane jednostkom lokalnym bez żadnego uzasadnienia merytorycznego¹⁶⁷ (decyzje uznaniowe), co sprawia, że niemożliwe staje się wskazanie jakiegoś wspólnego mianownika umożliwiającego ustalenie ich jednolitego katalogu. Zdając sobie sprawę, że określenie rodzajowe podatków i uznanie ich za lokalne ma w większości państw charakter umowy, cytowana autorka wskazuje na cztery grupy¹⁶⁸:

¹⁶⁵ Na przykład udziały samorządu terytorialnego w podatkach państwowych, dodatki samorządowe do podatków państwowych.

¹⁶⁶ Problematyka dotycząca dochodów własnych JST została szczegółowo omówiona w rozdziale 3.

¹⁶⁷ Autorka dowodzi, iż przyznanie praw do osiągania przez jednostki samorządu lokalnego wpływów z określonych podatków nie jest związane z określoną konstrukcją podatku, lecz wyłącznie z wolą ustawodawcy.

¹⁶⁸ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, op.cit., s. 33–35.

- opodatkowanie nieruchomości (przykład samoistnego podatku lokalnego, dotyczącego gruntów zarówno zabudowanych, jak i niezabudowanych),
- opodatkowanie obrotów i dochodów (różne formy podatków wspólnych, podzielonych – czyli państwowych i lokalnych),
- opłaty (pobierane od czynności i usług lokalnych),
- udziały i dopłaty.

Zastosowany przez N. Gajl podział stwarza wrażenie, że w przypadku tzw. podatków wspólnych – konstruowanych jednostronnie przez państwo – brakuje uzasadnienia do ich wyodrębnienia. Trzeba jednak zaznaczyć, że z wywodów autorki wynika – mimo przyjęcia nazwy „lokalny podatek dochodowy” – iż mamy do czynienia z pewnymi formami obciążeń podatkowych odnoszących się do modelu podatku, który pozostaje podatkiem państwowym.

Uważam, że dokonując analizy i oceny zaproponowanej klasyfikacji, należy zatem uwzględnić nie tylko miejsce przeznaczenia środków finansowych pochodzących z podatków, ale również inne kryteria, na podstawie których możliwe będzie wyodrębnienie (bądź nie) wspomnianej kategorii podatków. Kryteriami tymi, moim zdaniem, powinny być¹⁶⁹: uprawnienia prawotwórcze jednostek samorządu terytorialnego w stanowieniu podatków, ustalaniu elementów konstrukcyjnych podatków, zakres samodzielności w zakresie kształtowania wysokości wpływów z poszczególnych źródeł, związek z wykonywaniem zadań przez samorząd regionalny oraz powiązania bazy podatkowej ze szczeblem lokalnym. Podsumowaniem rozważań jest zestawienie wymienionych kryteriów wraz z wyjaśnieniem ich znaczenia i oceną zakresu podatków, w przypadku których we wpływach mają udziały budżety terenowe (tabela 1.6). Okazuje się, że na pięć zaproponowanych kryteriów, które stanowią podstawę do weryfikacji założenia dotyczącego ujęcia tzw. podatków wspólnych, udziały w podatkach dochodowych nie spełniają trzech decydujących. Można w związku z tym stwierdzić, że udziały w podatkach państwowych nie powinny być wyodrębniane i uznawane za tzw. podatki wspólne (trzecia grupa podatków), lecz traktowane jako podatki państwowe.

¹⁶⁹ Sformułowane kryteria pozwalają w sposób dostateczny oddać charakter i zakres udziałów w podatkach państwowych, określanych przez niektórych autorów jako tzw. podatki wspólne. W dalszej części pracy niektóre z nich zostaną wraz z innymi wykorzystane w celu wyodrębnienia kategorii podatków lokalnych.

Tabela 1.6. Syntetyczne ujęcie systemu udziałów podatkowych

Kryterium	Charakterystyka	Ocena
Uprawnienia w zakresie stanowienia podatków	<p>Teoretyczne warianty:</p> <p>a) samorząd lokalny nie ma możliwości uchwalania podatków, gdyż należy to do kompetencji parlamentu;</p> <p>b) samorząd lokalny otrzymuje prawo do nakładania lokalnego podatku dochodowego.</p>	<p>W Polsce, podobnie jak w większości państw europejskich, w konstytucji zawarto zasadę, że podatki uchwalane są przez parlament w formie ustaw. Zgodnie z art. 94 konstytucji, organy samorządu terytorialnego na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów.</p> <p>Władze regionalne nie mają uprawnień prawotwórczych w zakresie stanowienia podatków dochodowych – brak spełnienia kryterium.</p>
Uprawnienia w zakresie ustalania elementów konstrukcyjnych podatków	<p>Teoretyczne warianty:</p> <p>a) brak możliwości oddziaływania na konstrukcję elementów podatków;</p> <p>b) ograniczone możliwości wpływania na takie elementy, jak np. kształtowanie stawek podatkowych, ustalanie własnych ulg i zwolnień w podatkach;</p> <p>c) samorząd lokalny, mając prawo uchwalania podatków, wykorzystuje możliwość ustalenia podstawy opodatkowania, stawek podatkowych, ulg i zwolnień odrębnych od krajowych.</p>	<p>Władze regionalne nie mają żadnych uprawnień w zakresie ustalania elementów konstrukcyjnych podatków dochodowych – brak spełnienia kryterium.</p>
Kształtowanie wysokości wpływów z podatków	<p>Aspekt samodzielności finansowej. Standardy samodzielności finansowej określono w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego. Zgodnie z treścią dokumentu, spójności lokalne mają prawo w ramach narodowej polityki gospodarczej do posiadania własnych wystarczających zasobów finansowych, którymi mogą swobodnie dysponować w ramach wykonywania swych uprawnień.</p>	<p>Udziały w podatkach państwowych zostały przyznane jednostkom samorządowym na mocy przepisów prawnych. JST nie mają zatem żadnych możliwości kształtowania wysokości wpływów z wymienionych źródeł – brak spełnienia kryterium.</p>

Kryterium	Charakterystyka	Ocena
Związek z zadaniami realizowanymi przez samorząd regionalny	Jednostki samorządu terytorialnego wykonują szereg zadań dla dobra obywateli mieszkających na ich obszarze. Realizacja zadań na poziomie oczekiwanym zarówno przez społeczeństwo, jak i przez państwo wymaga odpowiednich środków finansowych.	Środki pochodzące z udziałów w podatkach dochodowych są przeznaczane na ogół zadań JST. Dla JST nie ma zatem znaczenia, do jakiej grupy podatków zaliczymy udziały – spełnienie kryterium.
Charakter powiązania bazy podatkowej ze szczeblem lokalnym	Trwały związek przestrzenny bazy podatkowej. W przypadku podatków dochodowych bazę podatkową mogą stanowić dochody osób fizycznych, dochody korporacyjne. Wpływy z udziałów w podatkach państwowych powinny pochodzić z terenu działania danej JST.	Należne udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa uzależniono od miejsca zamieszkania (podatek dochodowy od osób fizycznych) oraz miejsca siedziby (podatek dochodowy od osób prawnych). Dodajmy jednak, że wpływy te trafiają do budżetów JST pośrednio, czyli za pośrednictwem urzędów skarbowych – spełnienie kryterium.

Źródło: opracowanie własne.

Występujące wspólnie podatki majątkowe uznane zostały w literaturze teoretycznej za podstawowe źródło dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Interesującą systematykę przypisania podatków do poszczególnych szczebli władzy przedstawił R. Musgrave (tabela 1.7). Pomijając budzące kontrowersje propozycje władztwa podatkowego w przypadku pozostałych podatków, podkreślmy, że przyporządkowanie podatków majątkowych nie jest sporne.

Tabela 1.7. Podział podatków według szczebla władzy

Władza centralna	Władza regionalna	Władza lokalna
<ul style="list-style-type: none"> • zintegrowany podatek dochodowy • podatki od wydatków • podatki od zasobów naturalnych 	<ul style="list-style-type: none"> • podatek dochodowy od rezydentów • podatek dochodowy od nierezydentów • podatki od produktów nakładane w miejscu przeznaczenia • podatki od zasobów naturalnych 	<ul style="list-style-type: none"> • podatki od nieruchomości • podatki od wynagrodzeń

Źródło: R. Musgrave, *Who Should Tax, Where and What?*, w: *Tax Assignment in Federal Countries*, red. Ch.E. McLure Jr., Australian National University Press, Canberra 1983.

1.4.4. Podatki majątkowe: od ilości oraz od wartości

Wykorzystując kolejne (piąte) kryterium, można wyodrębnić dwa rodzaje podatków majątkowych: podatki od ilości oraz podatki od wartości. Można tu mówić o naturalnym charakterze podstawy opodatkowania (bazuje się na naturalnych cechach przedmiotu opodatkowania, jak np. powierzchnia, ilość) albo wartościowym (wykorzystuje się wartość przedmiotu opodatkowania).

W polskim systemie podatków od nieruchomości podstawa opodatkowania ma przede wszystkim charakter naturalny, czyli ustawodawca wykorzystuje naturalne cechy przedmiotu opodatkowania, takie jak powierzchnia. W podatku od nieruchomości jest ona uzależniona od charakteru nieruchomości¹⁷⁰. W pozostałych podatkach majątkowych podstawa nie jest już tak różnorodna i w całości wyznaczana jest na bazie cech naturalnych przedmiotu opodatkowania. W podatku rolnym jest to liczba hektarów przeliczeniowych (dla gruntów gospodarstw rolnych) lub liczba hektarów fizycznych (dla pozostałych gruntów). Podkreślenia wymaga instytucja hektara przeliczeniowego, która miała odzwierciedlać wysokość efektów uzyskiwanych przez gospodarstwo rolne. Gdyby w rzeczywistości tak było, przyjęta w ustawie konstrukcja nadawałaby podatkowi rolnemu charakter

¹⁷⁰ Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi powierzchnia, dla budynków lub ich części powierzchnia użytkowa (w obu przypadkach ilościowa podstawa opodatkowania), natomiast dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej specyficzna wartość.

majątkowo-przychodowy. W literaturze przedmiotu, na co zwrócono już uwagę, można jednak znaleźć sceptyczne oceny takiej właśnie roli podatku rolnego, ze względu na przyjęcie błędnego założenia, że o przychodowości dzisiejszych gospodarstw rolnych może decydować powierzchnia i rodzaj użytków rolnych¹⁷¹. Zgadając się z przytoczonym poglądem, odnotujmy, że w tym przypadku przyjęto tzw. bonitacyjną metodę wyceny, polegającą na ustaleniu hektarów przeliczeniowych na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów oraz zaliczenia danej nieruchomości do jednego z czterech okręgów podatkowych. Zróżnicowanie przyjętych w ustawie współczynników było konsekwencją różnic w jakości tzw. rolniczej przestrzeni produkcyjnej oraz warunków ekonomicznych. Jednak jak wynika z niektórych badań, można mieć poważne wątpliwości, czy rzeczywiście przyjęte w konstrukcji tego podatku założenia umożliwiały wyrównanie przyrodniczo-ekonomicznych warunków gospodarowania w rolnictwie, a także zróżnicowanie stopnia opodatkowania gospodarstw w poszczególnych okręgach podatkowych¹⁷². W podatku leśnym procedura ustalania podstawy opodatkowania jest aktualnie najmniej skomplikowana¹⁷³.

Reasumując, w jednym tylko podatku, tj. podatku od nieruchomości, częściowo podstawa opodatkowania ma charakter wartościowy. Nie należy jednak tego postrzegać jako klasycznego systemu opodatkowania nieruchomości, odwołującego się przy wyznaczaniu ciężaru podatku do ich wartości. Wynika to z pominięcia wartości ekonomicznej majątku, czyli cen nieruchomości, które są możliwe do uzyskania w obrocie rynkowym, i przyjęcia metody amortyzacyjnej, czyli ustalenia wartości dla celów podatków dochodowych.

1.5. Podsumowanie

Ze względu na odrębne grupy podatków o różnym charakterze i tak istotnych różnicach modelowych niezwykle trudno zaproponować uniwersalną i precyzyjną definicję tych świadczeń. Należy jednak zwrócić uwagę, że świadczenia te nawiązują w sposób bezpośredni (rzadziej pośredni) do posiadanego majątku¹⁷⁴. Przez system opodatkowania majątku należy zatem rozumieć grupę obowiązujących w danym kraju podatków, których przedmiotem jest władanie, a także transfer określonych elementów majątku, podlegających opodatkowaniu na podstawie obowiązujących regulacji prawnych. Zasadą powinno być zaś, aby ich konstrukcyjne

¹⁷¹ L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit.

¹⁷² M. Podstawka, *System podatkowy w rolnictwie*, op.cit., s. 66.

¹⁷³ Co do zasady stanowi ją liczba hektarów fizycznych, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Nie ma więc żadnego znaczenia, jakie gatunki drzewa rosną na danym gruncie.

¹⁷⁴ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, op.cit., s. 33.

powiązanie z majątkiem przejawiało się – oprócz samego przedmiotu opodatkowania – w konstrukcji podstawy opodatkowania.

Przedmiot opodatkowania w podatkach majątkowych odnoszony jest do szerokiego kręgu zdarzeń, nierzadko o niejednorodnym charakterze. Możemy zatem stwierdzić, że trudno byłoby przyjąć rozwiązanie polegające na uniwersalnym określeniu majątku, z którym ustawodawca łączy obowiązek podatkowy. Nie ma wątpliwości, że przedmiot opodatkowania w podatkach majątkowych ma szeroki zakres, wymaga więc przyjęcia definicji majątku w wąskim bądź szerokim znaczeniu. Dla potrzeb niniejszej pracy – ze względu na zawężenie obszarów badawczych do podatków obciążających posiadanie majątku – przyjęto definicję majątku w znaczeniu wąskim (masa majątkowa obejmująca wyłącznie przyjęte przez ustawodawcę poszczególne rodzaje aktywów).

Rozważania w sprawie mechanizmu oddziaływania podatków na koniunkturę gospodarczą prowadzą do wniosku, że dla zajęcia stanowiska konieczne jest rozpatrzenie problemu na szerszym tle¹⁷⁵. Każde przedsiębiorstwo stanowi element otoczenia (gospodarki narodowej i światowej), a tym samym podlega wpływom wielu, często złożonych czynników (rynek, warunki ekonomiczne, władza polityczna, surowce i energia, technika, kapitał, aktywa społeczne, kultura¹⁷⁶). Akceptując stanowisko, że podatki oddziałują na gospodarkę, należy jednocześnie zdać sobie sprawę, iż jednoznaczne ustalenie siły i kierunku tego wpływu, także w przypadku podatków majątkowych, jest wyjątkowo trudne.

W praktyce zadaniem polityki podatkowej, poza zapewnieniem środków niezbędnych do sfinansowania procesów tworzenia dóbr publicznych, jest także zagwarantowanie możliwości oddziaływania na procesy społeczne i gospodarcze. Odnosząc się do roli podatków majątkowych, nie powinno się zatem pomijać kontekstu społecznego i gospodarczego działalności samorządu terytorialnego. Należy jednak podkreślić, że oczekiwania wobec podatków majątkowych nie mogą być zbyt duże, a ponadto powinno się uwzględniać specyficzne cechy funkcji podatków majątkowych. Stąd w polskiej polityce dotyczącej podatków majątkowych powinny niewątpliwie znaleźć się postulaty efektywnego wykorzystania nieruchomości, kształtowania racjonalnej struktury przestrzennej miast oraz rozwiązań podatkowych zorientowanych ekologicznie.

Zasygnalizowana różnorodność spotykanych w literaturze przedmiotu poglądów dotyczących zaliczania trzech podstawowych podatków (podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny) do kategorii podatków majątkowych, przychodowych lub mieszanych skłaniają do zaproponowania pewnych rozwiązań

¹⁷⁵ Pogląd taki reprezentują także m.in. autorzy książki *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, op.cit.

¹⁷⁶ J.W. Gościński, *Cykl życia organizacji*, PWE, Warszawa 1989, s. 78.

ograniczających dostrzeżone negatywne zjawiska w ramach podatków majątkowych. Z tego punktu widzenia, moim zdaniem, pożądane byłoby:

- uporządkowanie materii podatków majątkowych, poprzez przyjęcie trwałych, łatwych do zidentyfikowania cech;
- zerwanie z systemem odrębnego opodatkowania rolnictwa i wprowadzenie w nim ogólnych zasad opodatkowania (podatku dochodowego – przykład podatku nakładanego na stronę tworzenia dochodu, podatku majątkowego od wartości posiadanych nieruchomości – przykład opodatkowania zasobu, podatku od towarów i usług – przykład podatku nakładanego na stronę wykorzystania dochodów);
- uwzględnienie mechanizmów merytorycznej selekcji promujących cele rozwojowe, ograniczających zakłócenia mechanizmu rynkowego¹⁷⁷; opodatkowanie szerokiego wachlarza różnorodnych zdarzeń (tabela 1.4) nie pozostaje bez wpływu na relacje cen oraz podejmowane przez podatników decyzje;
- szczegółowe przeanalizowanie niezbędnych elementów konstrukcji podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego w celu odrzucenia nieuzasadnionego podejścia opartego na swobodnym określaniu przynależności tych podatków;
- uproszczenie konstrukcji podatkowych w celu ostatecznej redukcji, mających zdecydowanie mniejsze znaczenie, elementów charakterystycznych dla podatków przychodowych¹⁷⁸.

Zarysowany pogląd na temat niejednoznaczności i kontrowersyjności podziału podatków na podatki bezpośrednie i pośrednie sprawia, że należy – jak sądzę – bardzo ostrożnie traktować zaprezentowane kryteria określania cech podatków majątkowych, należących do podatków bezpośrednich. Najważniejszą zmianą, którą proponuję wprowadzić, jest ograniczenie cech podatków bezpośrednich do tych, które wzbudzają najmniej kontrowersji, czyli:

- podatkami bezpośrednimi są podatki wymierzone od dochodu lub majątku należącego do podatnika lub pozostającego w jego dyspozycji w sposób umożliwiający czerpanie korzyści z majątku;
- przedmiot podatku jest tożsamy z rzeczywistym źródłem podatku (relacja bezpośrednia), ponieważ wygenerowany dochód czy posiadany majątek bezpośrednio nawiązują do wartości, z której podatek zostaje faktycznie zapłacony¹⁷⁹;

¹⁷⁷ F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, op.cit., s. 216.

¹⁷⁸ Oczywiście niektóre z wymienionych postulatów są uzasadnione tylko w przypadku zachowania *status quo* systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce. Natomiast w przypadku wprowadzenia podatku *ad valorem*, obejmującego także grunty rolne i leśne, tracą na znaczeniu.

¹⁷⁹ Warto jednak zauważyć, że ponoszenie ciężaru ekonomicznego może się wyrażać w przejściu całości lub części wartości majątku albo całości lub części dochodu uzyskiwanego z majątku. Konsekwencje

- podatki bezpośrednie nawiązują bezpośrednio do zdolności podatkowej podatników, gdyż są nakładane wprost na źródło;
- podatki pośrednie to takie, w przypadku których istnieją możliwości wykorzystania odpowiednich administracyjnych rejestrów podatników oraz ich dochodów i majątków (katastrów) do wymierzania podatków;
- podatki bezpośrednie to te, które są ściśle związane z efektami aktywności gospodarczej.

Jak wynika z przeprowadzonych rozważań, właściwy jest też zaproponowany podział podatków na podatki centralne i lokalne. Z takim punktem widzenia zbieżne są poglądy E. Ruśkowskiego, który badając wzajemne powiązania między podsystemem dochodów JST i systemem podatkowym, dowodzi, że¹⁸⁰:

- do systemu podatkowego wchodzi podsystemy podatków państwowych oraz samorządowych;
- podsystem podatków samorządowych jest jednym z ważnych elementów podsystemu dochodów JST;
- niektóre elementy podsystemu podatków państwowych wchodzi do podsystemu dochodów JST, np. poprzez instytucję udziałów JST w podatkach państwowych.

dla podatnika są odmienne; w pierwszym przypadku zapłata podatku powoduje uszczuplenie substancji majątkowej podatnika (realny charakter podatku majątkowego), w drugim zaś nie narusza jego substancji majątkowej (nominalny charakter podatku majątkowego).

¹⁸⁰ E. Ruśkowski, *Reforma dochodów JST a reforma systemu podatkowego w Polsce*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2003.

Rozdział 2

GOSPODARCZE I SPOŁECZNE SKUTKI PODATKÓW MAJĄTKOWYCH

2.1. Przegląd teorii opodatkowania gruntów

Literatura światowa dotycząca opodatkowania majątku jest bardzo obszerna i ujmuje ten temat z wielu różnych punktów widzenia¹⁸¹. Omówienie wszystkich wątków dyskusji wykracza poza ramy niniejszej pracy. Warto zatem uporządkować zagadnienia teorii opodatkowania gruntów, a także wskazać na różne możliwe koncepcje¹⁸². Współczesny dorobek teoretyczny opisujący ekonomiczne efekty opodatkowania nieruchomości można podzielić na trzy grupy. Pierwsza (tzw. perspektywa tradycyjna) zakłada, że wyłączne skutki opodatkowania ziemi ponoszą ich właściciele lub najemcy. Wynika to z założenia stałej – w przeciwieństwie do innych form kapitału – podaży gruntów. Druga (tzw. perspektywa nowa) przyjmuje podejście, że opodatkowanie gruntów skutkuje w znacznym stopniu w sposób podobny do rezultatów ogólnego opodatkowania łącznych zasobów kapitału. Trzecia (tzw. perspektywa korzyści) sugeruje, że podatki od nieruchomości powinny się postrzegać jako skuteczne opłaty za korzystanie z lokalnych usług publicznych.

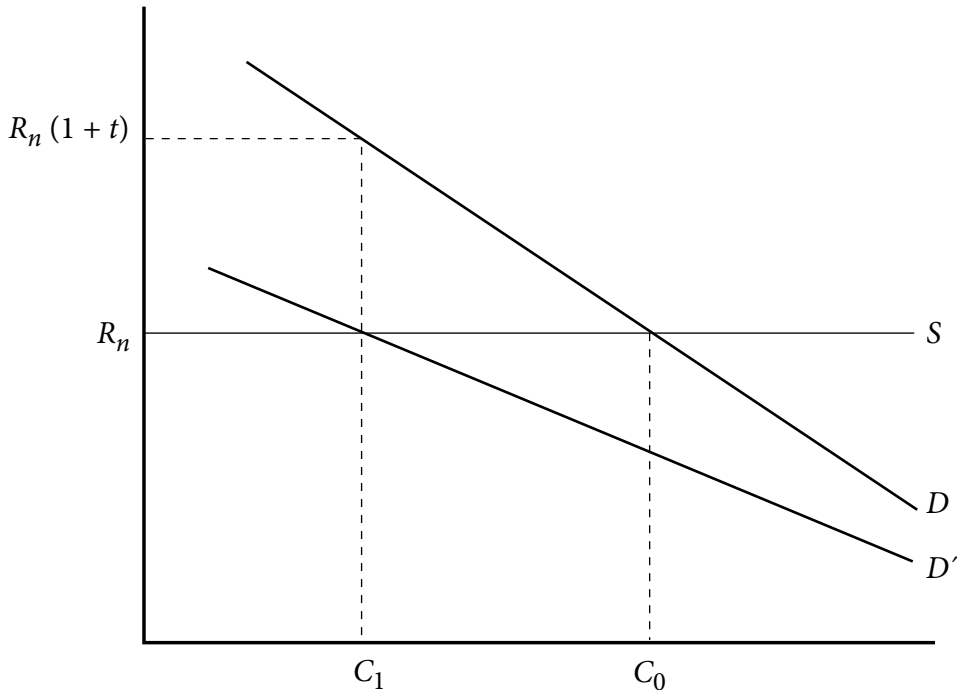
W tradycyjnym poglądzie na temat opodatkowania majątku wykorzystuje się podejście oparte na analizie równowagi cząstkowej¹⁸³. Podatki majątkowe

¹⁸¹ Przegląd ujęć teoretycznych opisujących ekonomiczne efekty opodatkowania nieruchomości przedstawiony został syntetycznie w pracy: D.L. Cameron, *Property Taxes, w: The Economics of Public and Tax Law*, Edward Elgar, Cheltenham 2000.

¹⁸² Wspomnijmy, że podatki majątkowe były jednymi z pierwszych form opodatkowania analizowanymi z ekonomicznego punktu widzenia. Na przykład D. Ricardo twierdził, że ziemia jest właściwym do opodatkowania czynnikiem wytwórczym. Według Ricarda wzrost liczby ludności powoduje wzrost popytu na produkty rolne, wskutek czego dodatkowe, mniej wydajne arealy ziemi przeznaczane są pod uprawę. Produkcyjne wykorzystanie mniej wydajnych gruntów wymaga zwiększonych nakładów pracy. Zdaniem Ricarda te podwyższone koszty znajdują odzwierciedlenie we wzroście cen produktów rolnych. Wyższe ceny zwiększają z kolei zwrot właścicieli bardziej wydajnych gruntów, którzy nie muszą ponosić zwiększonych kosztów produkcji koniecznych na arealach mniej wydajnych. W efekcie ta nadwyżka (zwiększona stopa zwrotu – renta), odzwierciedlająca immanentny i niezniszczalny potencjał gleby, powinna być opodatkowana. Nie reprezentuje ona bowiem rzeczywistego kosztu produkcji. Zob. D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, PWE, Warszawa 1957.

¹⁸³ Tradycyjny pogląd na opodatkowanie majątku został sformułowany m.in. przez D. Netzera. Zob. D. Netzer, *Economics of the Property Tax*, The Brookings Institution, Washington 1966.

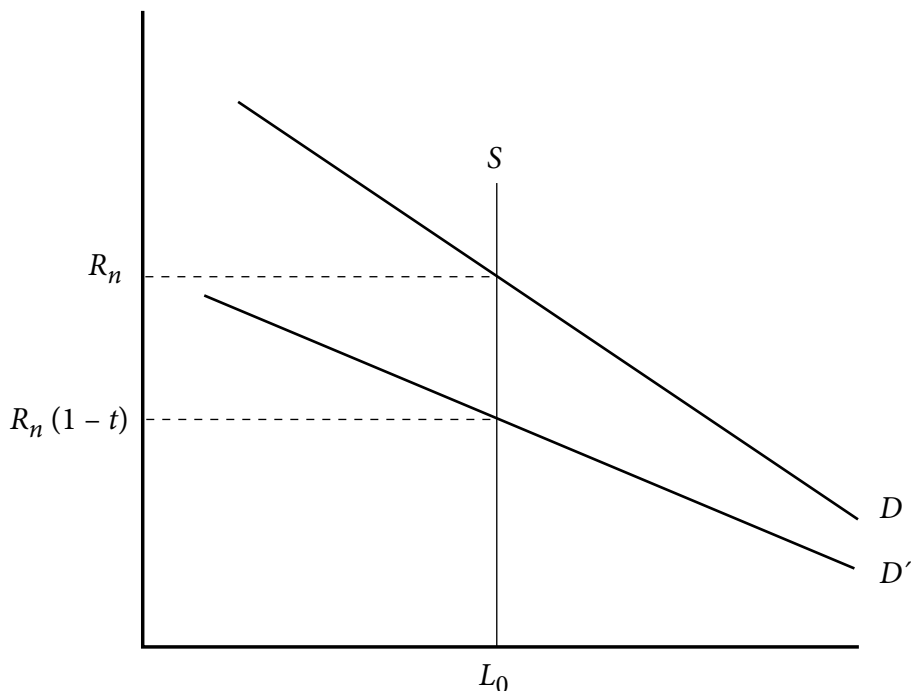
traktowane są tu jako osobne daniny: od kapitału oraz od ziemi. Podaż kapitału uważa się za doskonale elastyczną, a podaż ziemi za doskonale nieelastyczną. Na rysunkach 2.1 oraz 2.2 zaprezentowano konsekwencje opodatkowania czynników produkcji o doskonale elastycznej podaży oraz czynników produkcji o nieelastycznej podaży.



Rysunek 2.1. Czynnik produkcji o doskonale elastycznej podaży

Źródło: D.L. Cameron, *Property Taxes*, w: *The Economics of Public and Tax Law*, Edward Elgar, Cheltenham 2000.

Na rysunku 2.1 pokazano popyt i podaż kapitału jako funkcje stopy procentowej. Dochód właścicieli kapitału równy jest ogólnokrajowej stopie oprocentowania kapitału (R_n). Nałożenie przez władze danego regionu podatku majątkowego od wartości kapitału (t), a także podwyższenie stawki obowiązującego opodatkowania majątku, spowoduje wzrost ceny kapitału do $R_n(1+t)$ oraz zmniejszenie w regionie zasobów kapitału do C_1 . Efekt ten, wynikający z chęci utrzymania zysku netto (po opodatkowaniu) z kapitału w wysokości R_n , pokazano jako spadek popytu na kapitał z D do D' .



Rysunek 2.2. Czynniki produkcji o nieelastycznej podaży

Źródło: ibidem.

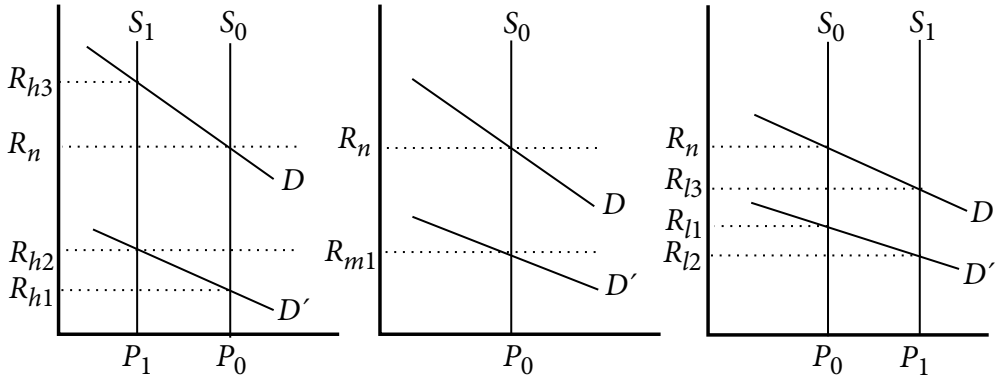
Całkowicie inna sytuacja jest w przypadku, gdy podatek majątkowy od wartości zostanie nałożony na nieelastyczną podaż ziemi w danym regionie. Rezultatem tego będzie kapitalizacja podatku w dochodzie z ziemi. Dochód z ziemi spadnie do poziomu $R_n(1-t)$. Stała podaż gruntów w regionie sprawia, że opodatkowanie nie ma wpływu na zasoby gruntów (L_0), a jedynie prowadzi do obniżenia cen ziemi.

Wykorzystując perspektywę tradycyjną, stwierdzono, że nałożenie podatku od gruntów mieszkalnych ma charakter degresywny.

Zgodnie z nowym poglądem¹⁸⁴ preferuje się podejście, które uwzględnia analizę równowagi dla wszystkich regionów w kraju, a także zakłada stałość zasobów kapitału w ramach kraju oraz ziemi w ramach każdego z regionów. Pewnym uproszczeniem tych analiz jest jednak przyjęcie założenia o istnieniu tylko trzech typów regionów, które różnią się poziomem popytu na usługi lokalne (popyt niski,

¹⁸⁴ Zob. prace m.in. P. Mieszkowski, *The Property Tax: An Excise or Profits Tax*, „Journal of Public Economics” 1972, no. 1; H.J. Aaron, *Who Pays the Property Tax? A New View*, The Brookings Institution, Washington 1975.

średni oraz wysoki). Na rysunku 2.3 pokazano konsekwencje opodatkowania majątku w trzech okręgach: o wysokim, średnim i niskim popycie.



Rysunek 2.3. Opodatkowanie majątku w świetle nowej perspektywy

Źródło: ibidem.

W krótkim okresie zasoby majątku (kapitał i ziemia) w każdym z trzech regionów mają stały poziom (P_0). Przed wprowadzeniem podatku majątkowego stopa zwrotu z kapitału odpowiada stopie procentowej określonej w skali całego kraju (R_n). Efektem opodatkowania będzie, podobnie jak to zostało ujęte w perspektywie tradycyjnej w odniesieniu do ziemi, zmniejszenie dochodu z kapitału o kwotę podatku. Wysokość spadku w poszczególnych okręgach będzie zróżnicowana. Tam, gdzie popyt na usługi jest najwyższy (rysunek po lewej stronie), spadek będzie największy. Konieczne są bowiem większe przychody, aby zaspokoić większe zapotrzebowanie na świadczone usługi. Z rysunku wynika więc, że w okręgach o wysokim popycie dochód obniża się do poziomu R_{h1} , o średnim popycie – do R_{m1} oraz do R_{l1} w okręgach o niskim popycie. W literaturze spadek rentowności majątku (z R_n do R_{m1}) w regionach o średnim popycie przedstawiany jest jako efekt „opodatkowania zysków” (spadek wartości rynkowej nieruchomości we wszystkich regionach, o kwotę odpowiadającą przeciętnej stopie opodatkowania). Efekt ten jest spotęgowany w regionie o wysokim popycie, co wynika z zastosowania wyższej stawki podatkowej w okręgu o wysokim popycie w porównaniu z regionem o średnim popycie. Natomiast w regionie o niskim popycie efekt ten zostaje częściowo skompensowany, co jest konsekwencją obniżonej stawki podatku w tym okręgu w porównaniu z regionem o średnim popycie. Zakładając, że względna rentowność majątku dla każdego z trzech typów regionów jest inna, a także doskonałą mobilność kapitału w długim okresie, zasoby kapitału zostaną przesunięte z regionu o wysokim popycie, gdzie rentowność majątku jest najniższa, do regionu

o niskim popycie, gdzie rentowność majątku jest najwyższa. W efekcie zmniejszona zostanie podaż majątku w okręgu o wysokim popycie (z poziomu P_0 do P_1), a w okręgu o niskim popycie podaż majątku zostanie zwiększona (z poziomu P_0 do P_1). Spadek podaży kapitału w regionie o wysokim popycie zwiększy zwrot z majątku (z R_{h1} do R_{h2}). Natomiast wzrost podaży majątku w regionie o niskim popycie będzie skutkował spadkiem rentowności majątku (R_{n1} do R_{n2}). Równowaga zostanie osiągnięta, jeżeli rentowność majątku wyrówna się we wszystkich trzech typach okręgów. Zauważmy ponadto, że stawki czynszu płacone za wynajem nieruchomości w każdym regionie są różne. Najwyższe są w regionie o wysokim popycie (R_{h3}), następnie w okręgu o średnim popycie (R_n), a najniższe w regionie o niskim popycie (R_{h3}). Jeżeli więc stawki wynajmu w regionie o wysokim popycie nie będą skompensowane przez zwiększoną użyteczność usług świadczonych na większą skalę, to ludzie będą się przemieszczać z takiego regionu do regionów pozostałych. I na odwrót, w zakresie, w którym wyższe stawki wynajmu w regionie o wysokim popycie są skompensowane przez zwiększoną użyteczność usług świadczonych na większą skalę, ludzie mogą przemieszczać się do takiego regionu z pozostałych regionów. Skutkiem takich migracji będą tendencje do ujednocnienia stawek czynszu pomiędzy wszystkimi trzema typami regionów. Oczywiście jest to możliwe, jeśli przyjmiemy założenie, że ludzie są idealnie mobilni. W przeciwnym razie zróżnicowanie stawek czynszu będzie miało charakter trwały.

W podejściu tym, w przeciwieństwie do tradycyjnego, uważa się, że wprowadzenie opodatkowania majątku ma charakter progresywny. Wynika to tego, iż podatek majątkowy skutkuje przede wszystkim obniżeniem rentowności kapitału o wielkość właściwą dla „przeciętnej” stopy opodatkowania w skali całego kraju.

Trzeci prezentowany pogląd¹⁸⁵ (perspektywa korzyści) nawiązuje do dorobku podejścia nowej perspektywy. Wartością dodaną jest w tym przypadku analiza świadczeń na rzecz właścicieli majątku poprzez system podatków majątkowych. Co istotne, zakłada się w tym przypadku doskonałą mobilność konsumentów oraz zdolność władzy lokalnej do realizacji polityki fiskalnej. Wykorzystywane do realizacji polityki fiskalnej narzędzia planowania przestrzennego powodują ograniczenie do pewnego minimalnego poziomu wartości budynków mieszkalnych, które można wznosić w danym regionie. Przy takiej wartości minimalnej wpływy z opodatkowania majątku będą dokładnie równoważyć wartość uzyskiwanych usług publicznych. W tej sytuacji, inaczej niż w poprzednich podejściach, opodatkowanie majątku postrzegane jest jako podatek pogłówny lub neutralna opłata z tytułu korzystania z usług publicznych.

¹⁸⁵ Zob. B.W. Hamilton, *Zoning and Property Taxation in a System of Local Governments*, „Urban Studies” 1975, no. 12.

Oś dalszych rozważań stanowić będą zagadnienia neutralności, bądź jej braku, w przypadku podatków majątkowych. Z teorii opodatkowania wynika na ogół konkluzja, iż podatek od wartości gruntów jest neutralny. Podkreśla się przede wszystkim jego neutralność w stosunku do gospodarczego wykorzystania gruntów. Zwrócił na to uwagę D. Netzer, stwierdzając, że „renta z tytułu położenia ma charakter nadwyżki i jej opodatkowanie nie ograniczy podaży oferowanych zasobów; opodatkowanie wartości gruntów będzie całkowicie neutralne w odniesieniu do decyzji właścicieli gruntów, ponieważ nie istnieje żadna możliwa reakcja na opodatkowanie, która mogłaby poprawić ich sytuację, przy założeniu, że właściciele wykorzystywali swoje zasoby w maksymalnym stopniu przed wprowadzeniem opodatkowania”¹⁸⁶.

Natomiast typowy podatek od nieruchomości, dotyczący opodatkowania gruntów oraz wszelkich budynków i budowli na nich usytuowanych, postrzegany jest zupełnie inaczej. Takie rozwiązanie nie będzie mogło zostać uznane za neutralne, ponieważ pobierane są podatki od wszelkich inwestycji realizowanych na danym gruncie. Stąd pojawiające się w literaturze propozycje rozwiązań polegających na przejściu od podatku od nieruchomości do podatku od wartości gruntów bądź przyjęciu tzw. wielostawkowego systemu opodatkowania nieruchomości, w którym grunty będą opodatkowane na poziomie wyższym niż budynki i budowle. Wy tłumaczeniem dla takiego podejścia jest zmniejszenie „kary” za realizowane inwestycje w grunty oraz wsparcie bardziej intensywnego wykorzystania zasobów. Zdaniem J. Bruecknera, zastąpienie podatku od nieruchomości podatkiem od wartości gruntów może skutkować wyższym poziomem inwestycji w grunty¹⁸⁷ (tzw. efekt intensyfikacji nakładów kapitałowych¹⁸⁸).

Według niektórych teoretyków (B.L. Bentick¹⁸⁹, D.E. Mills¹⁹⁰) opodatkowanie wartości gruntów niekoniecznie będzie neutralne w odniesieniu do momentu realizacji i charakteru inwestycji. W zbudowanych przez siebie modelach wykazali oni, że opodatkowanie wartości gruntów może wpływać na wybór między wcześniejszym a późniejszym momentem inwestycji w niewykorzystane grunty na korzyść projektów generujących wcześniej strumienie wpływów netto. Przesunięcie w kierunku opodatkowania gruntów może więc przyspieszyć inwestycje, w stopniu nawet nadmiernym z punktu widzenia efektywności ekonomicznej.

¹⁸⁶ D. Netzer, *Economics of the Property Tax*, The Brookings Institution, Washington 1966, s. 204–205.

¹⁸⁷ Wyższym poziomem wskaźnika nakładów kapitałowych na jednostkę gruntu.

¹⁸⁸ J.K. Brueckner, *A Modern Analysis of the Effects of Site Value Taxation*, „National Tax Journal” 1986, vol. 39, March, s. 49–58.

¹⁸⁹ B.L. Bentick, *The Imperact of Taxation and Valuation Practices on the Timing and Efficiency of Land Use*, „Journal of Political Economy” 1979, vol. 87, August, s. 859–868.

¹⁹⁰ D.E. Mills, *The Non-Neutrality of Land Value Taxation*, „National Tax Journal” 1981, vol. 34, March, s. 125–130.

Efekt ten, nazywany efektem czasowym, zależy od spełnienia ważnych, ale i kontrowersyjnych założeń leżących u podstaw ustalania wartości gruntów dla celów podatkowych.

Przedstawmy zatem model dynamiczny¹⁹¹, który oddaje niektóre istotne efekty ekonomiczne podatku gruntowego, a przede wszystkim efekt czasowy.

Punktem wyjścia są następujące ogólne założenia modelu:

1. Grunty mogą być wykorzystane natychmiastowo na działalność A lub od następnego okresu na działalność B .
2. Decyzje dotyczące wykorzystania gruntów są niezmiennie, a zatem od momentu, kiedy na działce zrealizowana jest inwestycja, jej przeznaczenie nie może ulec zmianie.

Ogólne zasoby ziemi w mieście L muszą być wykorzystane albo do działalności A , albo do działalności B . Używając indeksów do oznaczenia przeznaczenia gruntów, można zapisać:

$$L = L_A + L_B,$$

gdzie: L_i ($i = A$ lub B) oznacza popyt na zastosowanie i .

Do produkcji dobra i (X_i) potrzeba gruntu oraz kapitału K_i . Dla uproszczenia pominięta została amortyzacja budynków i budowli. Funkcja produkcji jest proporcjonalna (brak efektu korzyści skali). Jeśli więc zdefiniujemy k_i jako stosunek kapitału do odpowiedniego wykorzystania jednostki gruntu, to możemy zapisać funkcję produkcji¹⁹² jako:

$$X_i = F_i(K_i, L_i) = L_i f_i(k_i),$$

gdzie $f'_i > 0$ oraz $f''_i < 0$.

Deweloperzy wybierają taką kombinację budynków i gruntów, jaka umożliwi im minimalizację kosztów produkcji. Minimalizacja kosztów wymaga zatem, aby:

$$\Phi_i(k_i) = \frac{R_i}{r + t_K},$$

¹⁹¹ Na podstawie: W.E. Oates, R.M. Schwab, *The Impact of Urban Land Taxation: The Pittsburgh Experience*, Center for Institutional Reform and the Informal Sector, „Working Paper” no. 47, October 1992.

¹⁹² Zakładam, że funkcja f_i (dla $i = A, B$) jest dobrze określona w pewnym otoczeniu punktów k_A i k_B . Zakładam ponadto, że ma ona w otoczeniu tych punktów skończoną pierwszą i drugą pochodną.

gdzie: $\Phi_i(k_i)$ – reprezentuje krańcową stopę substytucji technicznej; R_i – czynsz dla gruntów; r – stawka czynszu dla budowl (równa stopie procentowej, przy założeniu pominięcia efektów amortyzacji); t_K – stawka podatku od kapitału.

Zakładamy, że deweloperzy działają w warunkach doskonałej konkurencji. Cena produktu równa się zatem minimalnemu kosztowi produkcji:

$$P_i = C_i(R_i, r + t_K).$$

Równowaga rynku wymaga zatem, aby:

$$X_i = D_i(P_i),$$

gdzie: P_i – cena X_i ; D_i – funkcja popytu, a $D_i'' < 0$ (dla funkcji D_i przyjmujemy takie założenia, jak dla funkcji f_i).

Przeanalizujmy następnie model, uwzględniając następujące warianty: wariant bez podatku gruntowego oraz wariant z opodatkowaniem gruntów.

Równowaga bez podatku gruntowego

Jeżeli brak jest podatków gruntowych, to wartość gruntów będzie równa zdyskontowanej wartości bieżącej opłat czynszowych od gruntów:

$$V_i = \frac{R_i}{r},$$

gdzie: $i = A, B$.

Właściciel gruntu musi odczekać jeden okres w celu realizacji V_B lub może zrealizować V_A natychmiast. Jeżeli więc właściciele gruntów nie zgłaszają preferencji co do sposobu wykorzystania swoich zasobów, to prawdziwe jest równanie:

$$(1 + r) \cdot V_A = V_B$$

i dlatego:

$$(1 + r) \cdot R_A = R_B.$$

Opodatkowanie gruntów według Benticka i Millsa

Przyjmijmy teraz, że wartość gruntów jest opodatkowana stawką t_L . W modelu Benticka i Millsa założono, że podstawa opodatkowania nawiązuje do wartości rynkowej działki. Łączna wartość gruntów wynosi V_A w pierwszym okresie, a więc

podatek od całości gruntów w tym okresie wynosi $t_L \cdot V_A$. Począwszy od drugiego okresu, działka wykorzystywana do działalności A w dalszym ciągu obciążona jest podatkiem $t_L \cdot V_A$, ale działka wykorzystywana do działalności B obciążona jest podatkiem $t_L \cdot V_B$. Wartości gruntów wynoszą obecnie:

$$V_i = \frac{R_i}{r + t_L},$$

gdzie $i = A, B$.

Jeżeli właściciele gruntów nie wykazują preferencji w sprawie sposobu ich wykorzystania, to:

$$(1 + r) \cdot V_A = V_B - t_L \cdot V_A.$$

Mnożąc obustronnie tę równość przez r , otrzymujemy:

$$(1 + r + t_L) \cdot R_A = R_B.$$

Porównując równanie: $(1 + r) \cdot R_A = R_B$ z równaniem: $(1 + r + t_L) \cdot R_A = R_B$, dochodzimy do wniosku, że podatek gruntowy w zaprezentowanym modelu nie jest neutralny. Jeżeli więc przyjmujemy wymiar podatku oparty na rzeczywistej wartości gruntów, to czynsz z działki B musi przekraczać czynsz z wykorzystania działki A o kwotę, która kompensuje właścicielom oczekiwania do następnego okresu, zanim zaczynają oni otrzymywać przychody, a także kwoty zapłaconych podatków za niewykorzystane grunty w bieżącym okresie. Reasumując, jeśli wprowadzony zostanie podatek od gruntów według koncepcji Benticka i Milesa, to wykorzystanie działek musi być przesunięte z przyszłości w teraźniejszość (tj. od zastosowania B do wykorzystania A). Podatek gruntowy promuje więc przyspieszanie zagospodarowania gruntów.

Podatek gruntowy typu Tidemana–Vickreya

Założmy, jak proponują T.N. Tideman¹⁹³ i W. Vickrey¹⁹⁴, że podatek gruntowy nie jest zależny od faktycznego sposobu wykorzystania gruntu. Ponadto podatki pobierane są od wartości gruntu w sytuacji jego „najwyższego i najlepszego wykorzystania”. Oznaczałoby to, że wszystkie działki byłyby obciążone podatkiem w wysokości $t_L \cdot V_A$ w okresie pierwszym i że wszystkie grunty (w tym przeznaczo-

¹⁹³ N.T. Tideman, *A Tax on Land Value is Neutral*, „National Tax Journal” 1982, vol. 35, March, s. 109–111.

¹⁹⁴ W. Vickrey, *Defining Land Value for Tax Purposes*, w: *The Assessment of Land Value*, red. D.M. Holland, Madison University of Wisconsin Press, 1970, s. 25–36.

ne do działalności A) byłyby obciążone podatkiem w wysokości $t_L \cdot V_B$ w okresie drugim. W takiej sytuacji model przyjmuje postać:

$$(1 + r) \cdot V_A = (R_A - t_L \cdot V_A) + \frac{(R_A - t_L \cdot V_B)}{r},$$

$$V_B = \frac{(R_B - t_L \cdot V_B)}{r},$$

$$(1 + r) \cdot V_A = -t_L \cdot V_A + V_B.$$

Te trzy równania łącznie prowadzą do:

$$(1 + r) \cdot R_A = R_B,$$

czyli do takiego samego wyniku, jaki otrzymano w modelu „bez opodatkowania”. W tej sytuacji możemy stwierdzić, że podatek Tidemana–Vickreya jest neutralny. Biorąc pod uwagę charakter podatku, czyli fakt, że nie jest on zależny od sposobu wykorzystania gruntu, nie może on wpływać na decyzje inwestycyjne.

Przykład

Założenia:

1. Roczny czynsz w nieskończonym okresie z inwestycji A rozpoczynającej się w momencie zerowym $R_A = 10\,000$ zł.
2. Roczny czynsz w nieskończonym okresie z inwestycji B rozpoczynającej się w momencie pierwszym $R_B = 11\,000$ zł.
3. Stopa dyskontowa $r = 10\%$.
4. Podatek od przychodów z wynajmu $t = 10\%$.
5. Podatek od wartości gruntu $t = 1\%$.

Analiza 1. Wykorzystanie gruntów w stanie równowagi w przypadku braku opodatkowania

$$V_{A(0)} = \frac{R_A}{r} = \frac{10\,000}{0,1} = 100\,000,$$

$$V_{B(1)} = \frac{R_B}{r} = \frac{11\,000}{0,1} = 110\,000,$$

$$V_{B(0)} = \frac{V_{B(1)}}{(1 + r)} = \frac{110\,000}{1,1} = 100\,000.$$

Właściciele działek nie wykazują żadnych preferencji pomiędzy realizacją inwestycji w bieżącym okresie (sposób A) a odsunięciem w czasie (odczekanie jednego okresu – sposób B). Wartość bieżąca obu możliwości wynosi 100 000 zł, przy założonej stopie dyskontowej na poziomie 10%.

Analiza 2. Wykorzystanie gruntów w przypadku wprowadzenia podatku od przychodów z wynajmu (10%)

$$V_{A(0)} = \frac{(R_A - t \cdot R_A)}{r} = \frac{10\,000 - 1000}{0,1} = 90\,000,$$

$$V_{B(1)} = \frac{(R_B - t \cdot R_B)}{r} = \frac{11\,000 - 1100}{0,1} = 99\,000,$$

$$V_{B(0)} = \frac{V_{B(1)}}{(1+r)} = \frac{99\,000}{1,1} = 90\,000.$$

Efektom wprowadzonego podatku od przychodów z wynajmu w obu wariantach jest zmniejszenie wartości bieżącej gruntu o 10%. Podatek ten nie ma wpływu na decyzje o sposobie wykorzystania gruntów, jest więc podatkiem neutralnym.

Analiza 3. Wykorzystanie gruntów w przypadku wprowadzenia podatku od wartości gruntów (1%)

$$V_{A(0)} = \frac{R_A}{(r+t)} = \frac{10\,000}{0,11} = 90\,909,$$

$$V_{B(1)} = \frac{R_B}{(r+t)} = \frac{11\,000}{0,11} = 100\,000,$$

$$V_{B(0)} = \frac{V_{B(1)}}{(1+r)} - t \cdot V_{B(0)} = \frac{100\,000}{1,1} - 0,01 \cdot 90\,909 = 90\,000 < 90\,909.$$

Przy uwzględnieniu podatku od wartości gruntów, zgodnie z modelem Benticka i Milesa, zmienia się stosunek wartości działek A i B. Wartość bieżąca działki B ulega obniżeniu w stosunku do działki A, co skutkuje zmianą preferencji właścicieli z późniejszego wykorzystania B na korzyść wcześniejszego wykorzystania A. W warunkach opodatkowania wartości gruntów przyszłe strumienie wpływów znajdują odzwierciedlenie w wartości bieżącej gruntów w taki sposób, jakby były opodatkowane przed momentem otrzymania¹⁹⁵. Można przyjąć, że w pewnym

¹⁹⁵ Odpowiada to sytuacji, w której podniesiona by została stopa dyskontowa w wysokości równej stawce opodatkowania.

sensie nałożony zostaje podatek „od czekania”. Dlatego też, aby uznać opóźnienie za opłacalne, stopa zwrotu z późniejszej inwestycji w sytuacji jej opodatkowania musiałaby być odpowiednio wyższa. Stopa zwrotu z tytułu wyczekiwania musi bowiem rekompensować zarówno utracone korzyści z zaangażowania kapitału w daną działkę, jak i skutki podatków opłacanych za niewykorzystany w tym czasie grunt. Można więc wysnuć wniosek, że względna wartość dwóch sposobów wykorzystania działek nie uległaby zmianie, gdyby grunty przeznaczone do zagospodarowania B nie podlegały opodatkowaniu w okresie, w którym nie byłyby wykorzystane¹⁹⁶. W tej sytuacji źródłem braku neutralności jest opodatkowanie gruntów, kiedy działka pozostaje niezagospodarowana. Jeżeli więc przyjmiemy, że obciążenie podatkiem od wartości gruntów powinno następować w momencie przekazania gruntu do wykorzystania, to skutki takiego podatku są takie, jak w przypadku podatku obciążającego przychody z wynajmu gruntu.

Stąd wniosek, że opodatkowanie wartości gruntów postrzegane jako kara za bieżące ich niewykorzystanie może prowadzić do społecznie nadmiernego poziomu bieżącego zagospodarowania. Komentarz do przykładu uzupełnijmy o argumenty Tidemana i Vickreya. Autorzy ci zwracają uwagę, że brak neutralności opodatkowania wartości gruntu wynika z praktyki opodatkowania wartości związanej z jego wykorzystaniem. Jeżeli więc dany grunt był zawsze wyceniany dla celów podatkowych na podstawie możliwie „najwyższego i najlepszego” sposobu wykorzystania, bez względu na jego rzeczywiste lub możliwe przeznaczenie, to opodatkowanie faktycznie byłoby neutralne. W naszym przykładzie obie działki, bez względu na ich rzeczywiste wykorzystanie, są opodatkowane tak, jakby przynosiły dochód w wysokości 10 000 zł w pierwszym okresie i 11 000 zł w kolejnych okresach. Reasumując, podkreślimy, że wszelkie rozważania dotyczące rzeczywistego wpływu opodatkowania wartości gruntów muszą zawierać szczegółową analizę stosowanych procedur wyceny.

2.2. Dylematy związane z legitymizacją i konsekwencjami opodatkowania zasobu (zgromadzonego w przeszłości majątku)

Prowadząc rozważania nad systemem podatkowym, należy uznać za konieczne uwzględnienie problematyki legitymizacji poboru podatków. W doktrynie podatkowej najczęściej wymienia się dwie reguły, według których można uzasadnić

¹⁹⁶ Jeżeli działka B nie jest opodatkowana przed inwestycją, to $V_{A(0)} = V_{B(0)}$.

pobór podatków przez państwo¹⁹⁷: regułę ekwiwalentności (idea ekwiwalentu świadczeń pomiędzy państwem a podatnikiem) oraz regułę proporcjonalności obciążeń podatkowych odpowiednio do zdolności podatkowej podmiotu (kryterium sprawiedliwego rozkładu obciążeń podatkowych). Szczególne znaczenie dla rozważań podjętych w książce mają jednak te kwestie, które dotyczą problemu uzasadnienia i ewentualnych konsekwencji opodatkowania majątku zgromadzonego w przeszłości¹⁹⁸. Prawdą jest, że przedmiotem każdego podatku jest majątek będący w dyspozycji podatnika. Uwzględniając – omówione w rozdziale 1 – kryteria podziału podatków majątkowych, nie mamy wątpliwości, że struktura majątku jest zróżnicowana. Oznacza to możliwość opodatkowania majątku już istniejącego, majątku w chwili jego powstania oraz majątku wydatkowanego. Należy jednak zwrócić uwagę, że przekroczenie przez ustawodawcę pewnej granicy – poprzez ustanowienie zbyt wielu punktów poboru podatku – może się przyczynić w skrajnych wariantach do wyzbywania się majątku, a co za tym idzie – do dekapitalizacji majątku narodowego. Ujęcie to sugeruje, że realizacja polityki podatkowej wymaga nie tylko troski o fiskalną skuteczność systemu podatkowego, ale także uwzględnienia potencjalnych mikro- i makroekonomicznych skutków.

W teorii opodatkowania formułowana jest zasada, aby nie nakładać podatków na majątek zgromadzony w przeszłości. Mocno kontestowane są zwykle próby ustanawiania podatków „na majątku”, ze względu na niekorzystne skutki. Można nawet twierdzić, że koncepcja opodatkowania majątku podważa cel gromadzenia przez przedsiębiorców dochodów. W skali makro, na co zwraca uwagę F. Grądalski, stwarza niebezpieczeństwo wejścia gospodarki na ścieżkę reprodukcji zawężonej¹⁹⁹. W skrajnych przypadkach podatnicy niebędący w stanie uregulować ciążących na nich zobowiązań podatkowych będą zmuszeni do wycofania się z działalności gospodarczej i wyprzedzący wykorzystywanego w niej majątku.

Trudno jednoznacznie ocenić siłę i kierunek oddziaływania podatków majątkowych na gospodarkę. Ignorowanie przez konstruktorów systemu podatkowego zasady, że podatki nie powinny być ustanawiane „na majątku”, oznacza ingerencję w życie gospodarcze. W tym przypadku szczególnego znaczenia nabiera rekomendacja, aby ingerencję tę ograniczyć do minimum, zważywszy jej negatywny wpływ na bodźce do inwestowania, które jest podstawowym źródłem wzrostu produktywności. Oczywiście neutralizacja systemu opodatkowania zasobu nie może oznaczać natychmiastowego wzrostu zagregowanych inwestycji, gdyż proces

¹⁹⁷ Problematyka została szczegółowo przedstawiona przez F. Grądalskiego w: *Uwagi o aktualności klasycznych teorii legitymizacji opodatkowania*, „Gospodarka Narodowa” 2002, nr 5–6.

¹⁹⁸ W rozdziale 6 zaproponowano kierunki normatywnych zmian w strukturze systemu dochodów własnych samorządu terytorialnego. W jego treści zwrócono więc uwagę, odwołując się do dorobku m.in. A. Smitha, na konieczność legitymizacji poboru podatków majątkowych.

¹⁹⁹ F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, op.cit., s. 101.

transmisji impulsów podatkowych (podatki związane ze strumieniami inwestycyjnymi²⁰⁰) to tylko jeden, i to nie najważniejszy, czynnik warunkujący działalność inwestycyjną przedsiębiorstw.

Nałożenie podatków majątkowych na przedsiębiorcę sprawia, jak sądzę, że można je rozpatrywać w kategorii podatków od czynników produkcji. W ten sposób, niejako pośrednio, możliwe jest oddziaływanie na gospodarkę przedsiębiorstw, tak aby ustalały one racjonalnie wielkość i strukturę wykorzystywanego majątku ruchomego i nieruchomego. Zastosowanie podatków majątkowych w roli instrumentów decyzyjnych jest w moim przekonaniu wysoce kontrowersyjne. Nałożenie podatku na wykorzystywany w działalności gospodarczej majątek wywołuje wielorakie skutki, uzależnione m.in. od przyjętej w zakresie opodatkowania majątku formy konstrukcyjnej²⁰¹. Na tym tle rodzi się pytanie o zakres regulacyjnej funkcji tych podatków. A. Majchrzycka-Guzowska, rozpatrując możliwe formy konstrukcyjne podatków, pisze: „oddziaływanie regulacyjne podatku majątkowego na producentów jest uzależnione od tego, czy podatek ten może być wliczany w koszty, czy też jest elementem podziału zysku. W pierwszym wypadku jego oddziaływanie regulacyjne jest nikłe, gdyż podatek jest częścią składową ceny i może zostać przerzucony na nabywcę. Natomiast w drugim, gdy podatek obciąża zysk producenta, jego regulacyjne oddziaływanie jest znaczne i zależy od wysokości stawek podatku”²⁰².

Zaprezentowany pogląd podzielam, ale tylko częściowo. W kontekście węższej perspektywy, czyli regulacyjnego oddziaływania podatku majątkowego, podejmowane działania zmierzające do przerzucenia podatku należy postrzegać jako jedną z podstawowych form zmniejszania ciężaru opodatkowania, a tym samym element świadomej strategii przedsiębiorstwa. Jednakże, jak słusznie zauważa W. Szczęsny, „mechanizm przerzucania podatków na różnych uczestników rynku jest dość złożony, a samo zjawisko generowane jest przez wiele czynników”²⁰³. Ważne jest też, że dla przedsiębiorcy znaczenie ma cały kompleks podatków obciążających prowadzoną przez niego działalność. Oczywiście, każde przyjęte przez twórców systemu podatkowego rozwiązanie dotyczące formy konstrukcyjnej podatku majątkowego siłą rzeczy ma większe bądź mniejsze znaczenie fiskalne i pozafiskalne dla całego otoczenia podatkowego przedsiębiorstw.

²⁰⁰ Wyjaśnijmy, że wielkość nakładów inwestycyjnych nie jest w sposób bezpośredni przyjmowana do ustalania podstawy opodatkowania. Jednak poprzez opodatkowanie zysku przedsiębiorstw dochodzi do pośredniego ich obciążenia.

²⁰¹ W rozwiązaniach dotyczących opodatkowania majątku można wyróżnić dwie podstawowe formy konstrukcyjne: wliczenie obciążenia podatkowego w koszty prowadzonej działalności gospodarczej lub przyjęcie, że podatek majątkowy będzie stanowił element podziału zysku lub dochodu.

²⁰² A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, op.cit., s. 89.

²⁰³ W Szczęsny, *Wydajność fiskalna przedsiębiorstw*, op.cit., s. 141.

Gdyby jednak przyjąć, że zastosowanie tego rodzaju instrumentu doprowadzi do racjonalnego wykorzystania środków trwałych przez przedsiębiorstwa, składając je do właściwego ich zagospodarowania lub zrezygnowania ze środków nadmiernych, niepotrzebnych z punktu widzenia efektywności działalności, wówczas jego skuteczność schodzi na dalszy plan. Dzieje się tak, ponieważ mamy do czynienia z jawnym eksponowaniem przez ustawodawcę celu represyjnego, a to nie jest korzystne dla przedsiębiorstw. Jest sprawą oczywistą, że ta forma przymusu ekonomicznego jest nadmierną ingerencją w wewnętrzne decyzje przedsiębiorców. Ingerencja ta może odbić się zdecydowanie niekorzystnie na sytuacji ekonomicznej większości przedsiębiorstw, zwłaszcza tych, którym nie uda się dokonać sugerowanych przez ustawodawcę zmian w strukturze aktywów. W tej sytuacji nie można wykluczyć przypadków realnego charakteru podatków majątkowych, odbijającego się wprost na wartości majątku.

W tym miejscu ważne jest podkreślenie antyefektywnościowego działania rozwiązania polegającego na opodatkowaniu majątku²⁰⁴. Nałożenie na przedsiębiorców wysokich podatków majątkowych może być przyczyną hamowania – ważnych w przedsiębiorstwach – procesów inwestycyjno-modernizacyjnych. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na różnice w skutkach, jakie wywołują podatki majątkowe w przedsiębiorstwach wyposażonych w majątek trwały o zróżnicowanej wartości. Nałożenie na przedsiębiorstwa, wykorzystujące majątek trwały o dużej wartości, podatku majątkowego powoduje, że musiałyby one odprowadzać znaczne kwoty podatku, a tym samym zmniejszać zysk pozostający do ich dyspozycji. W konsekwencji podatki majątkowe wyznaczają zakres i możliwości samofinansowania przedsiębiorstw. Idąc dalej tym tokiem rozumowania, można przewidzieć szkodliwe działania podatków majątkowych. Stwarzają one bowiem potencjalne zagrożenie wywołania tendencji do nieuzasadnionego procesu likwidowania części środków trwałych, które okresowo – z różnych przyczyn – nie mogą być produkcyjnie zaangażowane. Jest to sprzeczne z polityką inwestycyjną, w ramach której preferowane są inwestycje modernizacyjne oraz rozwojowe. Rozważania te prowadzą do wniosku, że podatki majątkowe należą do podatków zniekształcających, jeżeli chodzi o decyzje dotyczące wyboru pomiędzy konsumpcją bieżącą a przyszłą. Obciążenie podatkowe konsumpcji przyszłej (opodatkowanie majątku, opodatkowanie inwestycji) poprzez przesunięcie indywidualnych czasowych preferencji na korzyść konsumpcji bieżącej może bowiem zniechęcać do akumulowania i rozwoju.

²⁰⁴ Interesujące uwagi na temat systemu podatkowego zorientowanego na opodatkowanie czynników wytwórczych – majątku – zawiera także książka J. Szczepańskiego, *System finansowy przedsiębiorstwa a efektywność gospodarowania*, PWE, Warszawa 1990, s. 233–244.

Inne zagadnienie, które może mieć tu istotne znaczenie, to skala dolegliwości podatków majątkowych dla przedsiębiorców. Podatki majątkowe, podobnie jak dochodowe, zaliczane są do podatków bezpośrednich. Oznacza to, że możliwość ich przerzucania jest nieporównywalnie mniejsza niż podatków pośrednich. Przyjęcie jednak założenia o uciążliwości podatków majątkowych wyłącznie na tej podstawie byłoby dużym uproszczeniem. Istotne znaczenie ma przyjęta przez ustawodawcę forma konstrukcyjna opodatkowania. W przypadku rozwiązania polegającego na uwzględnieniu obciążenia w kosztach prowadzonej działalności umożliwia się przedsiębiorcom ich przerzucenie, np. na nabywców, poprzez podniesienie ceny sprzedawanych produktów lub świadczonych usług. Natomiast takich możliwości nie ma w zakresie rozwiązania, w ramach którego podatek majątkowy jest elementem podziału zysku lub dochodu przedsiębiorcy. Nie bez znaczenia pozostaje także rodzaj działalności i wykorzystywanego majątku.

Przeciwko opodatkowaniu majątku przemawia również to, że obciążenie tak szerokiego wachlarza różnorodnych zdarzeń to nie tylko – co jest oczywiste – ustanawianie dużej liczby różnego rodzaju podatków, którym w pewnym momencie można postawić zarzut braku logiki oraz spójnego systemu podatkowego, ale przede wszystkim poważne zniekształcenia rynkowych decyzji przedsiębiorców, podejmujących nierzadko mało racjonalne i kosztowne reakcje dostosowawcze.

Na wydajność podatków wpływa stopień ich elastyczności w stosunku do aktywności gospodarczej. Jeśli związek ten jest silny, podatki mogą stanowić korzystniejsze zabezpieczenie potrzeb publicznych w trudnych warunkach sytuacji budżetowej. Należy zaznaczyć, że podstawową cechą podatków majątkowych jest jednak ich mała elastyczność, polegająca na niewielkim i zazwyczaj opóźnionym reagowaniu na zmiany koniunktury w gospodarce. Przytaczając jedną z zasad podatkowych sformułowanych przez A. Wagnera²⁰⁵ – zasadę elastyczności (podatki powinny reagować na zmiany faz cyklu koniunkturalnego w gospodarce), można tę nieelastyczność potraktować jako mankament podatków majątkowych. Warto jednak przytoczyć opinię ekonomistów doszukujących się w tej cesze pewnych zalet. Na przykład M. Pietrewicz, oceniając podatek rolny, pisze, że owa „sztywność” podatku rolnego sprzyjała intensyfikacji produkcji i modernizacji gospodarstw prowadzącej do obniżki kosztów i wzrostu wydajności, gdyż działania takie prowadzą do względnego zmniejszenia ciężaru podatkowego²⁰⁶. Przyjmijmy jednak wyrażane częściej stanowisko, że podatki majątkowe, obciążające należący do przedsiębiorców majątek nieruchomości, mają pewną immanentną cechę nawet

²⁰⁵ A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, t. I, Leipzig 1877.

²⁰⁶ M. Pietrewicz, *Perspektywy opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce w kontekście programu ich modernizacji*, w: *Finanse i bankowość a wejście Polski do Unii Europejskiej*, cz. II, NBP, Warszawa-Pułtusk 1999.

wtedy, gdy reprezentują formalnie rozwiązania, w których nawiązano do wartości wspomnianego majątku nieruchomego, a nie – jak w Polsce – do ich wyrażonej w naturalnych jednostkach miary powierzchni. Ich cechą charakterystyczną jest tzw. sztywny charakter reagowania wpływów z poszczególnych podatków majątkowych na zmiany koniunktury rynkowej. Zauważmy, że w okresie ożywienia i rozwoju gospodarczego wpływy z podatków od obrotu i wydatków (wzrost transakcji z tytułu wykonywania czynności obrotu) oraz podatków dochodowych (wzrost dochodu jako podstawy opodatkowania) rosną w sposób elastyczny, adekwatny do wskazanej zmiany w gospodarce, natomiast wpływy z podatków majątkowych – nie. Dzieje się tak, gdyż wyceniona i wpisana do rejestru katastralnego wartość konkretnej nieruchomości, stanowiąca podstawę jej opodatkowania, wykazuje naturalną „odporność” na elastyczne, automatyczne dostosowanie się do zmian sytuacji rynkowej. Co prawda w niektórych systemach podatkowych podejmowane są próby przynajmniej częściowego uelastycznienia wpływów z podatku od nieruchomości, z wykorzystaniem metody waloryzacji wskaźnikiem inflacji do okresowego korygowania wartości wpisanej do katastru. W rzeczywistości jednak skuteczność tego typu zabiegów wydaje się ograniczona. Trudno przesądzać, ale być może właśnie cecha sztywności podatków majątkowych, oznaczająca w praktyce ograniczoną wydajność fiskalną, stanowiła jedną z podstawowych przyczyn powszechnego w Europie zjawiska instytucjonalnego przekazania podatków od nieruchomości jednostkom samorządu terytorialnego.

Na szczególne uwzględnienie zasługuje również problem interwencjonizmu lokalnego, w ramach którego należy wyróżnić obszary, na których podejmowane są działania władzy lokalnej (usługi publiczne, polityka gospodarcza, polityka przestrzenna, polityka ekologiczna), oraz wykorzystywane narzędzia. Faktyczny wpływ wysokości danin majątkowych na stymulowanie lokalnego rozwoju społeczno-gospodarczego nie został dotychczas jednoznacznie zweryfikowany w praktyce. Dlatego trudno rozstrzygnąć, która z koncepcji bardziej odpowiada rzeczywistości:

- 1) szeroki wachlarz narzędzi o charakterze oddziaływania bezpośredniego bądź pośredniego, oznaczający skomplikowany charakter podatku, czy też
- 2) rezygnacja z większości narzędzi o charakterze oddziaływania bezpośredniego i pośredniego, co oznacza uproszczenie podatkowego stanu faktycznego.

Ze względu na przyjęty zakres tematyki pracy (opodatkowanie nieruchomości) ograniczymy się do stwierdzenia, iż żaden podatek nie jest skonstruowany na czas nieokreślony. W związku z tym powinien ulegać dostosowaniu do zmian ustrojowych, społecznych oraz gospodarczych.

2.3. Rozkład obciążeń podatkowych – reakcje przedsiębiorstw na opodatkowanie majątku

W teorii ekonomii sektora publicznego zwracają uwagę badania nad rozkładem obciążeń podatkowych²⁰⁷. Przedstawienie skutków opodatkowania wymaga więc rozważenia tego zagadnienia oraz określenia czynników decydujących o rzeczywistym obciążeniu podatkowym. Możemy jednoznacznie stwierdzić, że mało prawdopodobna jest sytuacja, by wszystkie podatki ponoszone były przez tych podatników, na których są nakładane. Nie do zaakceptowania jest także wariant, w którym przyjmuje się, że żaden podatek nie jest uiszczany przez samego podatnika. Powstaje więc problem rozróżnienia tych, którzy ponoszą ciężar podatku, oraz tych, na których nałożono prawnie obowiązek podatkowy. Ważne, aby wykorzystując ekonomiczny miernik podatku, jakim jest ciężar podatku, odpowiedzieć na pytanie, kto w rzeczywistości płaci dany podatek, czyli czyj realny dochód się zmniejsza. Struktura rynku (rynki doskonale konkurencyjne, warunki niedoskonałej konkurencji) oraz kształt krzywych popytu i podaży należą do podstawowych determinantów rozkładu obciążeń podatkowych.

W kontekście przedmiotu pracy istotne znaczenie ma opodatkowanie czynników produkcji. Analizę rozpoczniemy od przypomnienia, że podatek majątkowy jest podatkiem nakładanym na ziemię i kapitał (budynki, budowle). Podatek od nieruchomości to przykład podatku nakładanego na czynniki wytwórcze, prowadzącego do zakłóceń. Skala tych zakłóceń zależy od tego, jak mobilne są czynniki wytwórcze. Można sformułować pogląd, iż w długim okresie większość czynników produkcji jest mobilna. Inwestorzy mogą przecież przemieszczać się między poszczególnymi regionami, kierując się m.in. wysokością możliwej do uzyskania stopy zwrotu. Oczywiście, w przypadku niektórych środków trwałych (jak zakłady produkcyjne) wycofanie kapitału może być utrudnione. W tej sytuacji istotne jest, że przy wysokim opodatkowaniu ograniczone zostaną nowe inwestycje. Mimo niezaprzeczalnego faktu, że wybór miejsca prowadzenia działalności gospodarczej uwarunkowany jest wieloma czynnikami (np. chłonnością rynku zbytu, infrastrukturą, możliwością pozyskania wykwalifikowanych pracowników), inwestorzy zwracają jednak szczególną uwagę na wysokość stopy zwrotu inwestycji po opodatkowaniu. Tak więc decyzja inwestycyjna wymaga, by stopa zwrotu przed obciążeniem nieruchomości zabudowanych podatkami majątkowymi kształtowała się na odpowiednio wyższym poziomie. W rezultacie podatek majątkowy nałożony na kapitał należy do podatków zniekształcających decyzje inwestycyjne

²⁰⁷ Problem szczegółowo został przedstawiony w: J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.

przedsiębiorcy. Niekorzystne jest również i to, że opodatkowanie kapitału wpływa na podniesienie jego kosztu z punktu widzenia społeczności lokalnej, prowadząc tym samym do dyskryminowania tego czynnika produkcji.

Rozkład obciążeń podatkiem majątkowym jest różny w zależności od rodzaju opodatkowanego czynnika produkcji. Przede wszystkim wskaźmy na mobilność czynników produkcji oraz elastyczność popytu i podaży tego czynnika. Ogólnie rzecz ujmując, mobilność czynników produkcji przekłada się na elastyczność podaży, a to oznacza, że czynniki mobilne nie będą ponosić ciężaru opodatkowania. Podatki od czynników produkcji o doskonale elastycznej podaży są więc w całości przerzucane. Inne są konsekwencje w przypadku, gdy elastyczność podaży czynnika produkcji wynosi zero. Ze względu na nieelastyczność podaży ziemi ciężar podatku majątkowego ponoszą w całości właściciele ziemi. Oznacza to, że podatek znajdzie pełne odzwierciedlenie w spadku wartości ziemi. Określamy to jako skapitalizowanie podatku w cenie nieruchomości²⁰⁸.

Podstawą wymiaru podatków majątkowych obciążających nieruchomości podatnika mogą być cechy nieruchomości (np. jej powierzchnia) lub rynkowa wartość nieruchomości. Skutkiem nałożenia podatku majątkowego jest uszczuplenie dochodów podatnika w skali wyznaczonej przez taryfę opodatkowania i wielkość podstawy opodatkowania (majątek wyrażony w kategoriach ilościowych albo wartościowych). Z punktu widzenia podatnika działaniem racjonalnym jest zachowanie prowadzące do optymalizacji obciążenia podatkowego. W literaturze przedmiotu wskazuje się na zróżnicowane reakcje podatnika na obciążenia podatkowe²⁰⁹:

- dostosowanie się do podatku,
- podjęcie działań zmierzających do przerzucenia podatku,
- legalne uchylenie się od podatku (uniknięcie),
- podjęcie próby nadrobienia podatku,
- nielegalne uchylenie się od podatku (oszustwo podatkowe),
- wycofanie się z działalności będącej przedmiotem opodatkowania.

Pomijając reakcję polegającą na nielegalnym uchyleniu się od podatku, uznano, że do ogólnych rozwiązań opodatkowania majątku mogą odnosić się następujące formy aktywnej reakcji: podjęcie działań zmierzających do przerzucenia podatku, uniknięcie opodatkowania oraz podjęcie próby nadrobienia podatku. Trzeba przy tym podkreślić, że takie zachowania podatników będą postrzegane jako jak

²⁰⁸ Pojęcie kapitalizacji jest tu w pełni uzasadnione, gdyż cena nieruchomości odzwierciedla wysokość nie tylko obecnego podatku, lecz także wszystkich podatków, które zostaną nałożone na nieruchomość w przyszłości.

²⁰⁹ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.

najbardziej naturalne z ekonomicznego punktu widzenia, dążą oni bowiem do ochrony swojego majątku.

Analizując skutki nakładania podatków majątkowych, należałoby się zastanowić, jakie są możliwości przerzucenia ich ciężarów na inne podmioty (gospodarstwa domowe oraz przedsiębiorstwa). Ponieważ podatki majątkowe mogą być wliczone w koszty działalności gospodarczej, szczególnego znaczenia nabiera opodatkowanie bezpośrednio. W przypadku opodatkowania dochodów przedsiębiorstw możliwości przerzucania podatku na innych uczestników rynku są uzależnione od przyjętych przez nie strategii dostosowawczych²¹⁰. Okazuje się, że możliwości przerzucania podatku nie występują w wariacie strategii maksymalizacji zysku²¹¹ oraz maksymalizacji sprzedaży²¹². Inaczej przedstawia się sytuacja, gdy przedsiębiorstwo realizuje strategię dostosowania rozmiarów produkcji do potrzeb finansowych²¹³. Wówczas przedsiębiorstwo, mające mocną pozycję na rynku, częściowo przerzuca podatek dochodowy na odbiorców, a częściowo samo ponosi jego ciężar. Problem komplikuje się, kiedy przechodzimy do strategii kosztowej²¹⁴. W takiej sytuacji ma miejsce obniżenie dochodów budżetowych z tytułu nieosiągania zysku przez przedsiębiorstwo (dłużnika) oraz obniżenia podstawy opodatkowania u podmiotu, który jest jego wierzycielem²¹⁵.

Klasyfikacja działań podatników w ramach ucieczki od podatków nie ma jednolitego charakteru. Najbardziej rozpowszechniona jest dwuelementowa klasyfikacja działań podatników: legalne unikanie podatku (*tax avoidance*) oraz nielegalne unikanie podatku (także jako uchylanie się od podatku, *tax evasion*)²¹⁶. W literaturze przedmiotu dla rozróżnienia tych pojęć używa się najczęściej określeń opisowych lub sformułowań „unikanie opodatkowania” (postępowanie zgodne z prawem) oraz „uchylanie się od opodatkowania” (postępowanie niezgodne z prawem). Rozważając problemy wieloznaczności i wieloaspektowości pojęcia ucieczki od podatków, nie sposób także nie zauważyć takich pojęć, jak „planowanie podatkowe” (*tax planning*) oraz „oszczędności podatkowe” (*tax saling*). Wszystkie przytoczone terminy mogą być w praktyce trudne do rozróżnienia. Zauważmy bowiem, że zgodność z prawem to kwestia subiektywnego odczucia samego podatnika oraz organów administracji podatkowej. Dlatego niektórzy

²¹⁰ Zob. W. Szczęsny, *Wydajność fiskalna przedsiębiorstw*, op.cit., s. 143–152; Z. Fedorowicz, *Podstawy teorii finansów*, Poltext, Warszawa 1997, s. 156–160.

²¹¹ Utożsamianej z klasycznym ujęciem celu przedsiębiorstwa, jakim jest maksymalizacja zysku.

²¹² Polegającej na zwiększaniu udziału w rynku, nawet kosztem zmniejszenia zysku bieżącego.

²¹³ Rozumianą jako dostosowanie rozmiarów działalności do określonych z góry funduszy. W takiej sytuacji zostają ściśle zdefiniowane wydatki rozwojowe oraz polityka handlowa.

²¹⁴ Polegającej na kształtowaniu kosztów na poziomie zbliżonym do osiągniętych przychodów. W efekcie redukuje się podstawę opodatkowania.

²¹⁵ W. Szczęsny, *Wydajność fiskalna przedsiębiorstw*, op.cit., s. 152.

²¹⁶ Zob. R.E. Hall, A. Rabushka, *Podatek liniowy*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1998.

autorzy wyróżniają tzw. mentalność podatnika (postawa wobec podatków i opodatkowania reprezentowana przez grupę społeczną) oraz mentalność organów podatkowych (nastawienie aparatu podatkowego wynika z przekonania, że jego działania powinny się kończyć przysporzeniem dochodów budżetowych)²¹⁷. Nie można także wykluczyć, że początkowe działania podatników zmierzające do legalnego zmniejszenia ciężaru podatkowego mogą prowadzić ostatecznie do nielegalnego uniknięcia podatku. Przyjęcie założenia, że występowanie zjawiska unikania podatku implikuje uchylanie się od opodatkowania, byłoby równoznaczne z uznaniem wskazanych rodzajów zachowań podatników za komplementarne.

W tej sytuacji uznano, że dla stosowanego w dalszej części pracy określenia „unikanie opodatkowania” decydujące znaczenie ma to, iż podatek jako podstawowe narzędzie systemu finansowego jest parametrem wyboru dla przedsiębiorstw. Jeżeli zatem przedsiębiorca podejmuje określoną działalność, to nie może sobie pozwolić na nieuwzględnianie rozwiązań podatkowych w swoich decyzjach. Z tego powodu proponuję, by pojęcie „unikanie podatku”, jako mniej lub bardziej umowne, wyrażało w uproszczeniu legalne działania podatnika polegające na obniżaniu podatków przy wykorzystaniu każdej dostępnej możliwości, jaką stwarza prawo podatkowe. Podatnik korzystający z możliwości stwarzanych przez ustawodawcę w systemie podatkowym nie powinien być więc oceniany negatywnie, nawet jeśli regulacje podatkowe, z których korzysta, są wątpliwe z moralnego i prawnego punktu widzenia. Unikanie podatku może zatem polegać na: wykorzystaniu wszelkich możliwości tkwiących w prawie podatkowym (wykorzystanie zwolnień i ulg podatkowych przewidzianych w ustawodawstwie podatkowym), wyszukiwaniu luk w przepisach podatkowych, przesunięciu płatności podatkowych w czasie (ograniczenie ciężaru podatkowego z uwagi na malejącą wartość pieniądza w czasie), arbitrażu podatkowym (wykorzystanie różnic w opodatkowaniu). Unikanie podatku wiąże się więc z określoną aktywnością podatnika. W rzeczywistości przedsiębiorstwo, uruchamiając legalne mechanizmy zmierzające do ograniczenia lub wyeliminowania opodatkowania majątku, realizuje zakładany cel ekonomiczny. Nie wydaje się natomiast, by racjonalne było postrzeganie unikania opodatkowania tylko przez pryzmat działań redukujących obciążenia podatkowe jako wyłącznego celu działania podatnika. Oznaczałoby to w praktyce większe zainteresowanie racjonalnością podatkową niż ekonomiczną.

Unikanie podatków majątkowych może zaistnieć w określonych warunkach – podatnik musi posiadać majątek, który podlega opodatkowaniu. Posiadanie majątku, a także fakt jego powiększania spowodowanego nadzwyczajnymi okolicznościami prowadzą do powstania obowiązku zapłaty konkretnego podatku majątkowego. W odpowiedzi na nałożony podatek majątkowy przedsiębiorcy

²¹⁷ Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, op.cit., s. 162–167.

podejmują czynności zmierzające do jego obniżenia. Jednym ze sposobów może być arbitraż pomiędzy różnymi rodzajami majątku, które są traktowane w zróżnicowany sposób pod względem podatkowym. Unikanie podatków może polegać na wyborze alternatywnej formy podatku: od nieruchomości, rolnego lub leśnego. Preferencyjne opodatkowanie nieruchomości rolnych i leśnych w stosunku do pozostałych rodzajów nieruchomości może np. powodować ucieczkę podatników od płacenia podatku od nieruchomości na rzecz podatku rolnego. Przedsiębiorca stoi więc przed wyborem struktury majątku, a więc określa skalę swojej aktywności gospodarczej. Przez swój wybór, który konkretyzuje się w najkorzystniejszym dla siebie opodatkowaniu, przedsiębiorstwo tworzy jednak podstawę do kreowania kryteriów, które są obce mechanizmowi rynkowemu. Kryteria te wymuszają na przedsiębiorstwach reorientację działań z zachowań efektywnych ekonomicznie na zachowania skierowane na zmniejszenie podatków majątkowych. Reasumując, można stwierdzić, że takie działania przedsiębiorstw prowadzą w skali makroekonomicznej do dodatkowych strat w dobrobycie.

Jeżeli rozważamy legalne zachowania podatnika, powstaje pytanie, czy może on zarządzać podatkami majątkowymi. Na podstawie zaproponowanego wcześniej ujęcia unikania podatku można przyjąć, że wymienione obszary aktywności podatnika dotyczą podobnego obszaru problemowego²¹⁸. Efekt gospodarczy unikania opodatkowania jest taki sam, jak w przypadku zarządzania podatkami. W jednym i drugim przypadku podejmowane, w granicach prawnie dozwolonych, działania umożliwiają osiągnięcie optymalnej wysokości podatków. Analizując podatki majątkowe pod kątem możliwości zarządzania nimi, należy wskazać na to, że niektóre elementy konstrukcyjne podatków majątkowych – o czym będzie mowa w rozdziale 4 – zostały określone przez ustawodawcę nieprecyzyjnie. Co więcej, ukształtowanie niektórych elementów konstrukcyjnych podatków następuje w wyniku działania wielu różnorodnych czynników. Można tu wskazać np. na podstawę opodatkowania. Obecnie we wszystkich trzech podatkach od posiadanych nieruchomości jest ona określana na podstawie łatwych do ustalenia znamion zewnętrznych. Przyjęte rozwiązanie w podatku rolnym oznacza, iż podstawę opodatkowania (którą jest liczba hektarów przeliczeniowych) uzależniono od powierzchni gruntów, rodzajów, klas użytków rolnych oraz odpowiedniego

²¹⁸ W niniejszej pracy przyjęto pewne uproszczenie, ograniczając się tylko do aspektu minimalizacji obciążenia podatkowego. Chcąc uniknąć zarzutów dotyczących dość dowolnego, a tym samym nieprecyzyjnego poruszania się w tym obszarze, podkreśliśmy, iż zarządzanie podatkami – w przeciwieństwie do unikania opodatkowania – nie ogranicza się do jednego tylko celu, jakim jest minimalizacja podatku. Przyjmując, że zarządzanie podatkami obejmuje działania w realizacji takich funkcji przedsiębiorstwa, które umożliwiają osiągnięcie optymalnej wysokości podatków, należy mieć na uwadze inne aspekty, np. odsuwanie w czasie momentu zapłaty podatku czy ograniczenie ryzyka podatkowego. Zob. J. Szlązak-Matusiewicz, *Zarządzanie podatkami*, SGH, Warszawa 2008.

okręgu podatkowego. Pomijając obiekcje dotyczące możliwości dokonania obiektywnego pogrupowania gmin według kryterium ekonomicznego i produkcyjno--klimatycznego, można wysnuć myśl, że mamy do czynienia z wątpliwym przykładem polityki podatkowej oddziałującej na lokalizację przedsiębiorstw rolnych. Zastosowanie wartościowej podstawy opodatkowania to z kolei przyjęcie sformalizowanego sposobu wyceny wartości majątku. Bez względu na to, czy będzie to wartość kapitałowa (hipotetyczna cena), czy wartość równa wysokości czynszu (wartość rentowa), przedsiębiorcy nie mają tak dużego wpływu na ten element konstrukcyjny podatku, jak np. w podatkach dochodowych²¹⁹. Stawka (w podatku rolnym i podatku leśnym) jest kolejnym elementem konstrukcji podatku, na wysokość którego podatnik nie ma żadnego wpływu. Zoptymalizowanie wysokości uiszczanych podatków jest w tym przypadku mocno ograniczone. Można nawet wskazać na problem niestabilności obciążeń podatkowych dla podatników oraz wpływów podatkowych dla budżetów gmin, co jest konsekwencją uzależnienia kwoty podatku od parametru kształtowanego na podstawie mechanizmu rynkowego. Antycypując treść rozdziału 5, należy podkreślić, że ceny skupu żyta (przyjęte dla potrzeb podatku rolnego) oraz drewna (przyjęte dla potrzeb podatku leśnego) znacznie się wahały, prowadząc tym samym do zwiększenia stopnia nieprzewidywalności.

Na koniec rozważań o zachowaniach przedsiębiorstw w obliczu opodatkowania ich majątków zwróćmy uwagę na konsekwencje podjęcia próby nadrobienia podatku majątkowego. Nadrobienie podatku związane jest z podjęciem działań, które rekompensowałyby skutki podatku. Sprowadzają się one m.in. do aktywizacji produkcji, zwiększenia sprzedaży oraz redukcji kosztów. Podejmowane w tym celu działania są więc wielorakie i często wychodzą poza zakres typowy dla podatków majątkowych. Charakteryzując tę reakcję przedsiębiorcy, warto wskazać na to, że decyzje podejmowane w ramach systemu opodatkowania niektórych czynników biorących udział w procesach produkcji wpływają na konsekwencje dotyczące systemu opodatkowania określonych efektów ekonomicznych, jakimi są dochody i obroty. W efekcie należałoby uwzględnić implikacje opodatkowania dochodów i obrotów przedsiębiorstw: po pierwsze, możliwe strategie podatkowe w tych podatkach (strategie kosztowe i dochodowe w podatkach dochodowych), po drugie – wspomniane wcześniej – przerzucanie podatków. W przypadku podatków bezpośrednich przerzucanie części podatku na innych uczestników rynku jest znacznie bardziej utrudnione i uzależnione od określonych strategii dosto-

²¹⁹ Dochód powstaje w wyniku realizacji funkcji wytwarzania produktów oraz usług. Od decyzji przedsiębiorcy zależy więc wielkość poszczególnych czynników (jak przychody, koszty, zasoby ludzkie, jakość technologii) determinujących wysokość dochodu.

sowawczych. Z kolei możliwości przerzucania podatków pośrednich wyznaczają warunki panujące na rynku towarów i usług²²⁰.

2.4. Wpływ danin majątkowych na funkcjonowanie przedsiębiorstwa i jego gospodarkę finansową

Zasygnalizowane dotychczas problemy skłaniają do uwzględnienia związku podatków majątkowych z gospodarką finansową przedsiębiorstwa. Podatek jako „martwa” konstrukcja, nabierająca materialnego znaczenia dopiero w zetknięciu z przedsiębiorstwem²²¹, może wpływać na jego finanse w różnych obszarach.

Podjmując temat związku podatków majątkowych z przedsiębiorstwem i jego gospodarką finansową, warto uwzględnić przede wszystkim:

- wynik finansowy oraz podatkowy przedsiębiorstw,
- parametry w postaci różnych wskaźników, np. rentowności sprzedaży²²², wskaźników opartych na wielkości kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwo oraz płynności finansowej²²³,
- wpływ wysokości opodatkowania majątku przedsiębiorstw na ich decyzje inwestycyjne.

Niektóre podatki majątkowe oddziałują na sytuację finansową przedsiębiorstw dwukierunkowo. Przejawia się to w postaci efektów bezpośrednich, czyli we wpływie na obniżenie zysku brutto (podatki majątkowe obciążają koszty prowadzonej działalności), oraz efektów pośrednich, oznaczających ich wpływ na zmniejszenie podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych (stanowią one koszty uzyskania przychodów)²²⁴. Wysokość podatków majątkowych jako kosztu uzyskania przychodu wpływa zatem na wynik przedsiębiorstwa. Podatki majątkowe, mając wpływ na zysk (w ujęciu podatkowym – dochód) przedsiębiorstwa i będąc składnikiem kosztów, determinują ostateczny wymiar podatków

²²⁰ Opodatkowanie obrotu wywołuje różne skutki dla poszczególnych podmiotów (producentów, konsumentów), w zależności od stanu równowagi rynkowej i elastyczności popytu (podaży). Zagadnienie zostało szczegółowo zaprezentowane w: W. Szczęsny, *Wydaźność fiskalna przedsiębiorstw*, op.cit.

²²¹ *Ibidem*, s. 10.

²²² Wpływ podatków majątkowych może się wyrażać w pogorszeniu wielkości wskaźników rentowności oraz podwyższeniu prognozy rentowności, co nie pozostaje bez znaczenia dla poziomu ryzyka działalności operacyjnej. Wynika to z faktu, iż podatki majątkowe stanowią koszt o stałym charakterze.

²²³ Zapłata podatku zmniejsza środki pieniężne wygosparowane w wyniku prowadzenia działalności operacyjnej, co – w zależności od skali pobrania – może zmniejszyć możliwości w obszarze działalności inwestycyjnej oraz zwiększyć zapotrzebowanie na zewnętrzne źródła finansowania.

²²⁴ J. Ickiewicz, *Podatkowe i niepodatkowe obciążenia przedsiębiorstw*, op.cit., s. 92.

dochodowych²²⁵. Oczywiście dla przedsiębiorstw ważny jest łączny efekt będący wypadkową dwóch elementów, czyli obniżenia zysku (efekt bezpośredni) oraz zmniejszenia podatku dochodowego (efekt pośredni). W tej sytuacji korzyści z tytułu obniżenia podatku dochodowego nie rekompensują w pełni zmniejszenia wyniku finansowego przedsiębiorstw w związku z obciążeniem podatkami majątkowymi. Uwzględnienie tych podatków w bilansie podatkowym powoduje zatem częściowe tylko zrekompensowanie skutków obciążenia nimi bieżących kosztów działalności przedsiębiorstwa.

Wielorakość czynników decydujących o wartości realizowanych przez przedsiębiorstwa nakładów inwestycyjnych wymaga postawienia pytania o możliwości zbadania zależności między opodatkowaniem majątku przedsiębiorstw a poziomem realizowanych przez nie inwestycji. Trzeba w związku z tym dokonać rozróżnienia pomiędzy mikro- i makroekonomicznym znaczeniem inwestycji. Na poziomie mikroekonomicznym znaczenie inwestycji związane jest z maksymalizacją funkcji celu (maksymalizacja korzyści właścicieli przedsiębiorstwa osiągnięta przez maksymalizację jego wartości, maksymalizacja zysku w ujęciu ekonomicznym lub księgowym, maksymalizacja wartości dla interesariuszy). Makroekonomiczne znaczenie inwestycji rozpatrywane jest natomiast głównie pod kątem ich oddziaływania na²²⁶:

- stronę podażową gospodarki – inwestycje jako źródło akumulacji kapitału są czynnikiem długoterminowego wzrostu gospodarczego;
- stronę popytową gospodarki – inwestycje w krótkim okresie oddziałują na dynamikę PKB, są one bowiem jednym z głównych składników zagregowanego popytu.

Nie ulega kwestii, że inwestowanie jest dla przedsiębiorstw koniecznością, podstawowym warunkiem reprodukcji ich zasobów. Dlatego też dbałość przedsiębiorstwa o rozwój wymaga formułowania właściwej polityki inwestycyjnej, a następnie jej realizacji i ewentualnie modyfikacji. Podkreślmy, że decydującym elementem z punktu widzenia ewentualnego podjęcia przez przedsiębiorstwo realizacji przedsięwzięcia inwestycyjnego powinna być jego opłacalność. Zagadnieniem często pojawiającym się w dyskusji dotyczącej efektywności inwestycji jest problem oddziaływania opodatkowania. Analizując to zagadnienie, badacze koncentrują się przede wszystkim, ze względu na dużą swobodę kształtowania podstawy opodatkowania, na opodatkowaniu dochodu przedsiębiorstw oraz ocenie, czy wkomponowane w konstrukcje podatków dochodowych poszczególne elementy

²²⁵ Podatki te, jako związane z działalnością gospodarczą, są podatkami kosztowymi. Jeśli więc istnieje związek z osiągniętym przychodem, stanowią koszt podatkowy w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych.

²²⁶ S. Fazzari, *Investment and U.S. Financial Policy in Nineteen-nineties*, „NBER Working Paper” 1993, no. 98.

mogą faktycznie pozytywnie wpływać na proces inwestowania²²⁷. Mniej uwagi poświęca się natomiast analizie wpływu opodatkowania majątku na działalność inwestycyjną przedsiębiorstw.

Ocena opłacalności inwestycji wymaga więc uwzględnienia nie tylko generowanych przez nią przepływów pieniężnych w zestawieniu z koniecznymi nakładami (wraz z kosztem ich finansowania), ale także parametrów konstrukcyjnych obciążeń podatkowych. Narzędziami podatkowymi, którym niektórzy ekonomiści przypisują szczególne znaczenie w stymulowaniu działalności inwestycyjnej przedsiębiorstw, są preferencje podatkowe, które mogą wpływać na jakość i rodzaj nabywanych aktywów. Abstrahując od skuteczności stymulowania działalności inwestycyjnej za pomocą ulg i zwolnień podatkowych, zwróćmy uwagę, że transmisja impulsów podatkowych na decyzje inwestycyjne przedsiębiorstw jest w podatkach majątkowych za sprawą ustawodawcy znikoma.

Najbardziej oczywisty i najczęściej dostrzegalny aspekt poruszanego problemu sprowadza się do przyjętej formuły opodatkowania nieruchomości (ilościowe bądź wartościowe kryterium wymiaru). Skala konsekwencji finansowych dla przedsiębiorstw uzależniona jest przede wszystkim od wysokości stawek podatku. Wprowadzenie podatku od wartości nieruchomości zwiększy odczuwalność obciążenia podatkami majątkowymi. Nie można jednak jednoznacznie stwierdzić, że zmiany w konstrukcji tego podatku będą zachęcały lub zniechęcały do podejmowania inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe. Wpływ opodatkowania bezpośredniego (dochodu oraz majątku) na realizowane inwestycje nie zależy bowiem wyłącznie od rozwiązań konstrukcyjnych, ale również od wielu zmiennych zewnętrznych, niezależnych od twórców systemu podatkowego.

Przy założeniu istnienia związku pomiędzy podatkami majątkowymi (opodatkowanie nieruchomości na szczeblu lokalnym) a poziomem i rodzajem inwestycji konieczne staje się jego uwzględnienie w następujących obszarach²²⁸:

- Sposób opodatkowania poszczególnych rodzajów majątku. Każde różnicowanie konsekwencji podatkowych (podatek od ilości, podatek od wartości, nieopodatkowanie niektórych rodzajów majątku) wpływa na decyzje dotyczące wykorzystania poszczególnych czynników produkcji. Różne traktowanie aktywów pod względem podatkowym powoduje zniekształcenia w procesie wyboru przez przedsiębiorcę rodzaju aktywów. Równomierne nałożenie podatku majątkowego na wszystkie formy kapitału oznaczałoby jego wpływ tylko na względne wykorzystanie kapitału w stosunku do innych czynników produkcji, takich jak praca.

²²⁷ Zob. A. Adamczyk, *Opodatkowanie dochodu przedsiębiorstw jako narzędzie polityki gospodarczej*, w: *Finanse przedsiębiorstwa*, red. P. Karpuś, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2006.

²²⁸ Opracowano m.in. na podstawie: J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, op.cit., s. 913–917.

- Decyzje dotyczące wyboru struktury majątku. Ciężar podatków majątkowych, jak stwierdzono, dotyczy głównie niemobilnych czynników produkcji, np. ziemi. Inne konsekwencje występują w przypadku czynników produkcji charakteryzujących się elastyczną podażą. W długim okresie podaż budynków jest elastyczna, dlatego też inwestorzy, mając wybór w zakresie miejsca inwestycji, podejmują decyzje na podstawie stopy zwrotu z inwestycji po opodatkowaniu, uwzględniając wszystkie nałożone podatki majątkowe.
- Decyzje dotyczące wyboru pomiędzy konsumpcją bieżącą i przyszłą. Podatek majątkowy jest niewątpliwie przykładem obciążenia przyszłej konsumpcji, mogąc, w zależności od jego wysokości, zniechęcać przedsiębiorców do akumulowania i rozwoju. Wpływ na ewentualne przesunięcie indywidualnych preferencji na korzyść konsumpcji bieżącej uzależniony jest ponadto od wysokości obciążeń bieżącej konsumpcji.

2.5. Efekty opodatkowania gruntów – studium przypadku Pittsburgha²²⁹

Różnego typu badania empiryczne nie pozwalają na jednoznaczną ocenę i weryfikację poszczególnych teorii pod kątem dowodów na ich słuszność. Niezwykle interesującym przykładem jest eksperyment przeprowadzony na przełomie lat 70. i 80. ubiegłego wieku w podatkach majątkowych w Pittsburghu. Przeprowadzona wówczas reforma opodatkowania nieruchomości sprowadzała się do znaczącego opodatkowania gruntów. W literaturze amerykańskiej można znaleźć szczegółowe analizy doświadczeń władz Pittsburgha dotyczących podatku majątkowego i skutków ekonomicznych tego eksperymentalnego podatku majątkowego. Zapoznanie się (bardzo pobieżne) z niektórymi wynikami badań wskazuje, że opodatkowanie od wartości gruntów mogło odegrać istotną rolę w procesie wzrostu aktywności sektora budowlanego w Pittsburghu. W próbie 15 regionów miejskich ze Środkowego Zachodu przypadek Pittsburgha znacząco się różni. Było to jedyne miasto, w którym zanotowano znaczący wzrost poziomu aktywności sektora budowlanego w latach 80. XX w. Z zestawienia wartości nowych pozwoleń na budowę w okresach 1960–1979 oraz 1980–1989 wynika, że w większości przypadków (13 miast) nastąpiło realne zmniejszenie aktywności branży budowlanej. Jedynie w dwóch miastach zanotowano wzrost aktywności: w Columbus (15,4%) oraz w Pittsburghu (70,4%). Odnotujemy jednak, że ożywienie w sektorze budowlanym w Pittsburghu ograniczało się przede wszystkim do centralnego ośrodka miejskiego i dotyczyło

²²⁹ Opracowano na podstawie: W.E. Oates, R.M. Schwab, *The Impact of Urban Land Taxation: The Pittsburgh Experience*, op.cit.

głównie segmentu budownictwa komercyjnego. W pozostałej części aglomeracji zmiany nie były tak imponujące (uwaga ta dotyczy także segmentu mieszkaniowego).

Można w związku z tym zadać pytanie, jaką rolę w procesie wzrostu aktywności w sektorze budownictwa niemieszkalnego odegrało wprowadzenie nowych mechanizmów podatkowych. Wyjaśnijmy, że reforma podatkowa polegała na znacznym zróżnicowaniu stawek w wielostawkowym systemie opodatkowania oraz na wprowadzeniu preferencji podatkowych w związku z realizacją nowych inwestycji. Grunty zostały opodatkowane stawką pięć razy wyższą niż budynki i budowle²³⁰. Konieczne jest jednak doprecyzowanie. Nieruchomości w Pittsburghu są opodatkowane nie tylko przez władze miejskie, ale także przez władze hrabstwa oraz władze odpowiedniego regionu szkolnego. Ostatnie dwie instytucje nie stosują jednak wielostawkowego systemu opodatkowania nieruchomości. W rezultacie stawki opodatkowania gruntów były tylko ponaddwukrotnie wyższe niż opodatkowanie budowli. System bodźców fiskalnych dla nowo wybudowanych nieruchomości zawierał następujące rozwiązania:

- zwolnienia podatkowe przez okres pierwszych trzech lat,
- przyspieszona amortyzacja,
- kredyty podatkowe.

Ponadto inwestorzy mogli skorzystać z nisko oprocentowanych kredytów na budowę i renowację budynków komercyjnych i mieszkaniowych.

Podsumujmy: reforma podatkowa w Pittsburghu oznaczała nie tylko podwyższenie stawek opodatkowania gruntów, ale również efektywne obniżenie stawek dla nowych budynków i budowli. Rozważając więc potencjalne skutki wprowadzenia nowych mechanizmów podatkowych, należy uwzględnić dwojaki rodzaj wpływ:

1. Znaczny wzrost opodatkowania gruntów mógł wywołać efekt czasowy, który z kolei skutkował wcześniejszym zagospodarowaniem gruntów, które w innym wypadku pozostałyby jeszcze przez jakiś czas niewykorzystane.
2. Znaczna wartość zachęt podatkowych udzielanych w związku z nowymi inwestycjami mogła wpłynąć pozytywnie na wzrost aktywności budowlanej.

Zrozumienie efektów opodatkowania wartości gruntów wymaga dodatkowo uwzględnienia procesu ewolucji gospodarczej miasta i aglomeracji, w tym przede wszystkim wysiłków rewitalizacyjnych w ramach projektów Odrodzenie I²³¹

²³⁰ Do końca 1978 r. grunty były opodatkowane według stawek dwukrotnie wyższych niż usytuowane na nich budynki i budowle. Począwszy od następnego roku ta nierównowaga stawek została znacznie zwiększona.

²³¹ Program obejmował oczyszczenie środowiska oraz rewitalizację dystryktu biznesowego w śródmieściu Pittsburgha.

i Odrodzenie II²³². Interesujące, że w przypadku obu programów ich realizacja wspierana była przez dotkliwy niedobór na rynku powierzchni biurowych. Reasumując, wiele różnorodnych czynników mogło mieć wpływ na podejmowane przez inwestorów decyzje. Odwołując się do artykułu W.E. Oatesa i R.M. Szwaba, podkreślmy, że nie sposób wyizolować w pełni wszystkich efektów każdego czynnika z osobna. Niemniej jednak można – co zrobili cytowani autorzy – w świetle teorii i dostępnych dowodów pokusić się o w pełni racjonalną interpretację doświadczeń Pittsburgha w ramach podatków majątkowych. Wyniki badania nie potwierdzają tezy, że opodatkowanie wartości gruntów wpływa na stymulowanie aktywności ekonomicznej. Co istotne, chociaż podatki te nie dostarczają silnych bodźców do rozwoju budownictwa, mogą zastępować inne podatki, które penalizują taką aktywność. Podobnie, nie można sformułować wniosku – opierając się jedynie na doświadczeniach Pittsburgha – że system zachęt podatkowych był sam w sobie zdolny do wygenerowania znaczących inwestycji budowlanych. Podkreślmy, system bodźców podatkowych wprowadzono w sytuacji wysokiej nadwyżki popytu na rynku powierzchni biurowych. Można więc przyjąć, że boom budowlany Pittsburgha znalazł wsparcie w pewnych podstawowych uwarunkowaniach ekonomicznych, a także w całkowitej zmianie systemu opodatkowania nieruchomości, która – co należy mocno podkreślić – stanowiła jedynie część większego programu, mającego na celu rewitalizację zasobów miejskich, Odrodzenie II.

2.6. Podsumowanie

Przedstawione w niniejszym rozdziale wybrane problemy teorii opisujących skutki obciążenia podatkami majątkowymi nie pozostawiają wątpliwości – wiele wniosków z tych teorii jest sprzecznych ze sobą. Co więcej, badania empiryczne przeprowadzone w celu weryfikacji tych teorii nie dostarczają wiarygodnych dowodów ich słuszności. W analizowanych modelach nakładania podatków majątkowych szczególnie miejsce zajmuje podatek od gruntów. Znaczenie podatku od wartości gruntów dostrzeżono już dawno, toteż właśnie ta konstrukcja podatkowa stanowi punkt wyjścia badań nad opodatkowaniem majątku z ekonomicznego punktu widzenia. Nie oznacza to wcale, że modelowanie podatków majątkowych w ramach perspektywy tradycyjnej, nowej czy też perspektywy korzyści powinno być obojętne dla praktyki podatkowej. Szczególnie cenne okazuje się zwłaszcza podejście uznające, że badanie zagadnień związanych z opodatkowaniem majątku jest ściśle powiązane z badaniami w dziedzinie świadczeń publicznych. Każda analiza równowagi ogólnej w sferze opodatkowania majątku musi się bowiem

²³² Program dotyczył dalszej modernizacji centralnej strefy biznesowej.

odnosić do dóbr publicznych dostarczanych z wykorzystaniem systemu opodatkowania majątku.

Podstawą funkcjonowania każdego państwa są dochody uzyskiwane z podatków. Władza publiczna, konstruując system podatkowy, stoi w obliczu konieczności rozwiązania wielu problemów. Wybór systemu podatkowego, a następnie jego praktyczna implementacja wyznaczają przecież skalę fiskalizmu państwa. Dla funkcjonowania całej gospodarki istotne znaczenie ma struktura systemu podatkowego, rozumiana jako rozłożenie we właściwych proporcjach podatków pomiędzy procesy tworzenia, konsumowania oraz akumulowania dochodów. Stąd konieczność uwzględnienia w systemie podatkowym z jednej strony takich danin, które zapewniają wydajne źródło finansowania potrzeb publicznych, a z drugiej takich, które nie zakłócają rozwoju sfery realnej.

Stosowanie podatków majątkowych, zwłaszcza w stosunku do przedsiębiorstw, prowadzi do powstawania różnych zniekształceń. W ten sposób podatki majątkowe zmniejszają efektywność wykorzystania czynników produkcyjnych. Przedstawione wady opodatkowania majątku wskazują na zasadność jego ograniczania w systemie opodatkowania przedsiębiorstw na rzecz opodatkowania obrotu i dochodu.

Podatnicy, chroniąc swój majątek, podejmują działania zmierzające do ograniczenia ingerencji władzy publicznej. Ważne jest, aby takie zachowania nie były niekorzystne dla procesów gospodarczych i społecznych. Problem z niektórymi zachowaniami przedsiębiorcy w obliczu opodatkowania majątku polega na tym, że wysokie opodatkowanie skłania przedsiębiorcę do zajmowania się raczej podatkową stroną inwestycji niż jej przydatnością gospodarczą. W efekcie generowane są wysokie koszty wynikające z niewłaściwie ukierunkowanej działalności. Oceniając istniejące w polskim prawie podatkowym możliwości optymalizacyjne w obszarze podatków majątkowych, należy stwierdzić, że nie są one zbyt duże. Prawdopodobnie nie bez znaczenia jest kosztowy charakter tych podatków.

Rozdział 3

SAMORZĄD TERYTORIALNY – JEGO KOMPETENCJE A SYSTEM PODATKÓW LOKALNYCH

3.1. Rola samorządu terytorialnego w kształtowaniu rozwoju lokalnego

Potrzeby społeczne, w zależności od organizacji władzy państwowej, są zaspokajane przez administrację szczebla centralnego bądź przez organy władzy samorządowej. Władza centralna dostarcza dobra publiczne mające charakter krajowy (m.in. zapewnienie bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego, wymiar sprawiedliwości), natomiast władza lokalna dostarcza dobra publiczne o charakterze lokalnym i regionalnym. Niezbędne jest, aby JST zostały wyposażone w pewien zakres autonomii, jak np. posiadanie osobowości prawnej, własnego majątku i praw majątkowych, środków finansowych. Zasoby będące w dyspozycji JST decydują o ich sile i zakresie samodzielności.

Głównym celem działalności samorządu gminnego jest zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty lokalnej. Zakres jego działania określono jednak w przepisach ustawy o samorządzie gminnym²³³ bardzo ogólnie – do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Istotnym uzupełnieniem tej ogólnej klauzuli jest katalog enumeratywnie przedstawionych spraw, które w szczególności należą do kompetencji gminy. Wymienione przez ustawodawcę zadania można zaliczyć do następujących grup:

- ład przestrzenny, gospodarka nieruchomościami, ochrona środowiska,
- infrastruktura techniczna, np. gminne drogi, ulice, mosty, wodociągi, kanalizacja, oczyszczalnie ścieków, utrzymanie czystości, zaopatrzenie w energię elektryczną i ciepłą, lokalny transport,
- infrastruktura społeczna, np. ochrona zdrowia, pomoc społeczna, edukacja publiczna, urządzenia kulturalne, urządzenia sportowe,
- porządek publiczny, bezpieczeństwo obywateli, ochrona przeciwpożarowa i przeciwpowodziowa.

²³³ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r., DzU 2001, nr 142, poz. 1591, ze zm.

Samorząd lokalny, będąc jednym z dysponentów środków publicznych, może odgrywać istotną rolę w kreowaniu i realizowaniu polityki rozwoju na swoim terenie. Wykorzystanie określonych rozwiązań podatkowych może się przyczynić do poprawy warunków funkcjonowania rodzinnych przedsiębiorstw. Samorządowy system wspierania rozwoju gospodarczego oznacza w praktyce zorientowanie na bezpośrednie przysporzenie korzyści finansowych podmiotom gospodarczym prowadzącym działalność na lokalnych obszarach. Pomoc publiczna świadczona przez samorząd lokalny może także zachęcić podmioty zewnętrzne do inwestowania na danym terenie. Przyjmując, że działania samorządu terytorialnego nie powinny być ograniczane tylko do realizacji zadań bezpośrednio związanych z zaspokojeniem potrzeb ludności, uzasadnione staje się wskazanie na konieczność wyposażenia JST w takie narzędzia pobudzające zrównoważony rozwój gospodarczy, dzięki którym możliwe będzie rzeczywiste oddziaływanie na otoczenie. E. Denek zalicza do nich przede wszystkim dochody budżetowe²³⁴.

Samorząd terytorialny, realizując powierzone mu zadania, pełni istotną rolę w kreowaniu rozwoju lokalnego. Rozwój lokalny – jako pojęcie złożone – jest różnie określane w literaturze przedmiotu. M. Ziółkowski stopień tej złożoności wyjaśnia pochodną wielorakości celów, którym ten rozwój ma służyć, oraz różnorodności działań, które go kształtują²³⁵. Rozwijając tę myśl, przytoczmy opinię A. Zalewskiego, który pisze, że w skali lokalnej identyfikacja pola rozwoju społecznego, gospodarczego oraz zagospodarowania przestrzennego staje się skomplikowana, gmina bowiem funkcjonuje i rozwija się jako integralna część większej całości (regionu, kraju). Takie usytuowanie sprawia, że podlega ona wpływom swego otoczenia, czyli innych systemów lokalnych i systemów wyższych rządów i jednocześnie oddziałuje na nie, czyli m.in. korzysta z dóbr i usług powstałych na innych terenach, dostarcza swe produkty i usługi na rzecz swego otoczenia, a także wchłania fundusze pochodzące z zewnątrz i przekazuje własne środki na inne tereny²³⁶. Biorąc pod uwagę charakter prowadzonych w tej części pracy rozważań, uznano, iż wystarczające będzie zaprezentowanie definicji, w której władza lokalna – jako jeden z podmiotów, współdziałając z pozostałymi – zmierza do racjonalnego i efektywnego wykorzystania zasobów ludzkich, kulturowych oraz zasobów naturalnych, prowadzącego do trwałych i pozytywnych przeobrażeń w funkcjonowaniu danej jednostki samorządowej. R. Brol definiuje więc „rozwój

²³⁴ E. Denek, *Funkcje dochodów budżetowych samorządu terytorialnego jako kryterium oceny systemu dochodów*, w: *Finanse 2009 – teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009, s. 52.

²³⁵ M. Ziółkowski, M. Goleń, *Zarządzanie strategiczne rozwojem lokalnym*, w: *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, red. H. Sochacka-Krysiak, SGH, Warszawa 2006, s. 55.

²³⁶ A. Zalewski, *Rola samorządu terytorialnego w rozwoju gospodarki lokalnej*, w: *Samorząd terytorialny i gospodarka lokalna*, „Monografie i Opracowania” nr 381, SGH, Warszawa 1994.

lokalny” jako zharmonizowane i systematyczne działanie społeczności lokalnej, władzy lokalnej oraz pozostałych podmiotów funkcjonujących w danej jednostce terytorialnej, zmierzające do kreowania nowych oraz poprawy istniejących walorów użytkowych w danej jednostce terytorialnej, tworzenia korzystnych warunków dla lokalnej gospodarki oraz zapewnienia ładu przestrzennego i ekologicznego²³⁷.

Warto wspomnieć o tym, że JST powinny dążyć do podwyższania efektywności zachodzących w ich ramach procesów. Zwiększenie efektywności realizowanych zadań wymaga na pewno aktywności inwestycyjnej JST. W wyniku realizowanych przedsięwzięć inwestycyjnych budowane są urządzenia lokalnej infrastruktury gospodarczej i społecznej. Dzięki nim tworzy się korzystne warunki dla lokalizacji działalności gospodarczej. Nie można jednak pomijać kwestii racjonalności gospodarki środkami publicznymi, rozumianej – na co zwraca uwagę K. Piotrowska-Marczak – jako proces odpowiedniego ich wykorzystania, w wyniku którego dochodzi do zaspokojenia potrzeb społecznych, mierzonych stanem dobrobytu i rozwojem gospodarczym²³⁸.

3.2. Podatki jako źródło dochodów samorządu terytorialnego – ich powiązanie z zadaniami samorządu terytorialnego

Ważnym zagadnieniem są kwestie dotyczące klasyfikacji dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. Z przebiegu dyskusji toczącej się w literaturze finansowej i prawnej można odnieść wrażenie, że definicja dochodów własnych stwarza wiele problemów. Co więcej, wiele do życzenia pozostawia przyjęta w rozwiązaniach prawnych formuła dochodów własnych. Aktami prawnymi, w których ustawodawca uregulował dochody JST, są: Konstytucja RP²³⁹ oraz ustawa²⁴⁰ określająca system dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce (dalej – ustawa o dochodach JST).

²³⁷ R. Brol, *Rozwój lokalny – nowa logika rozwoju gospodarczego*, w: *Gospodarka lokalna w teorii i praktyce*, red. M. Obrębski, „Prace Naukowe” nr 785, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 1998, s. 11.

²³⁸ K. Piotrowska-Marczak, *Dywersyfikacja wyników finansowych jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne*, red. L. Patrzałek, Uniwersytet Ekonomiczny, Wrocław 2011, s. 629.

²³⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., DzU 1997, nr 78, poz. 483, ze zm.

²⁴⁰ Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, DzU 2010, nr 80, poz. 526, ze zm.

W art. 167 ust. 2 Konstytucji RP wymieniono trzy podstawowe formy prawne dochodów JST²⁴¹: dochody własne JST, subwencje ogólne oraz dotacje celowe z budżetu państwa. Zdaniem Z. Ofiarskiego, określona kolejność jest z punktu widzenia samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego nieprzypadkowa, a jej przyjęcie stanowi dyrektywę dla ustawodawcy w przypadku ustaw zwykłych²⁴². Doceniając przyjęte standardy, warto się zastanowić, czy konstytucyjny katalog jest zamknięty, czy też wymieniono w nim tylko podstawowe pozycje. Wydaje się, że można przyjąć – o czym przekonuje analiza postanowień ustawy o dochodach JST – drugą interpretację. Ustawodawca obowiązany jest jednak do odpowiedniej redakcji przepisu, aby odpowiadał on rzeczywistości i nie był przywoływany jako przykład świadczący o braku odpowiedniej spójności regulacyjnej pomiędzy ustawami zwykłymi a Konstytucją. Rozpatrując przyjęty przez ustawodawcę zapis konstytucyjny, można stwierdzić, że dochodami własnymi będą wszelkie dochody, które nie wykazują cech subwencji ogólnej lub dotacji celowej z budżetu państwa. W tym ujęciu dochodami własnymi byłyby m.in. udziały w podatkach państwowych. Nie należy jednak traktować określonego w Konstytucji katalogu dochodów jako definicji dochodów własnych. Jak podkreślają E. Chojna-Duch i E. Kornberger-Sokołowska, konstytucyjny podział jest niezrozumiały i nienależycie uzasadniony²⁴³.

Uwzględniając postanowienia Konstytucji RP²⁴⁴, należy przeanalizować także regulacje zawarte w treści ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązania wymagają szczegółowego komentarza. Istotne jest w tym kontekście rozróżnienie dochodów oraz ich źródeł. Definiując te pojęcia, J. Marczak podkreśla, że „dochody publiczne to środki finansowe gromadzone na podstawie przepisów prawa w różnych formach przez podmioty publiczne. (...) źródła dochodów zaś to przekazane – na podstawie przepisów prawa – odpowiednim podmiotom publicznym, zróżnicowane ze względu na ich rodzaj, instrumenty gromadzenia dochodów, przeznaczone do wykorzystania zgodnie z obowiązującym prawem”²⁴⁵. Tak więc:

- dochody publiczne to część realnie wytworzonego produktu narodowego;
- źródła dochodów to miejsce, rodzaj pochodzenia tych dochodów.

²⁴¹ Katalog ten należy odnieść do wszystkich kategorii JST, czyli gmin, powiatów oraz województw.

²⁴² Z. Ofiarski, *Normatywny model źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego a ograniczenia wynikające z sytuacji sektora finansów publicznych w Polsce*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, red. T. Juja, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań 2010, s. 213.

²⁴³ E. Chojna-Duch, E. Kornberger-Sokołowska, *Dochody gmin z podatków i opłat*, Ecostar i Twigger, Warszawa 1998, s. 10.

²⁴⁴ Zgodnie z art. 167 ust. 3, źródła dochodów JST określone są w ustawie.

²⁴⁵ J. Marczak, *W sprawie klasyfikacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 77.

W art. 3 ust. 1 ustawy o dochodach JST powtórzono zapis art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, wymieniając jako dochody jednostek samorządu terytorialnego: dochody własne, subwencję ogólną oraz dotacje celowe z budżetu państwa. W treści tego artykułu, w ust. 2, uzupełniono dochody własne o udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. Należy przy tym zauważyć, że poza trzema rodzajami dochodów wymienionych w Konstytucji, w kolejnym (3) ustępie art. 3 wskazano jako dochody fakultatywne (sformułowanie „mogą być”): niepodlegające zwrotowi środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz inne środki określone w odrębnych przepisach.

W ustawie o dochodach JST²⁴⁶ przyjęto trzy katalogi źródeł dochodów własnych, odpowiednio dla gmin, powiatów oraz województw. Porównując podatkowe źródła dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, należy zauważyć ich istotne zróżnicowanie (tabela 3.1). Powiaty i województwa wyposażono jedynie w udziały we wpływach z podatków dochodowych²⁴⁷, co bardzo ogranicza samodzielność finansową jednostek samorządu lokalnego i regionalnego. W przypadku gminy jako podstawowej, wymienionej wprost w Konstytucji, jednostki samorządu terytorialnego, źródła te obejmują dochody z podatków lokalnych oraz udziały we wskazanych podatkach państwowych. Nie rozwijając argumentów za czy przeciw dokonaniem przez ustawodawcę podziałowi źródeł dochodów własnych pomiędzy poszczególne kategorie JST, należy stwierdzić, że katalog zadań własnych gminy, określony w art. 7 ustawy o samorządzie gminnym²⁴⁸, związany jest najpełniej z zaspokajaniem elementarnych potrzeb społeczności lokalnej.

Na tle prowadzonych rozważań widoczna jest potrzeba przyjęcia ustawowej definicji dochodów własnych, dzięki której możliwe będzie jednoznaczne wskazanie określonych rodzajów dochodów tej grupy. W przeciwnym razie wśród ekonomistów w dalszym ciągu nie będzie zgody co do tego, do jakiej grupy dochodów JST należałoby zaliczyć udziały w podatkach państwowych: do dochodów własnych (w tzw. szerokim lub nawet wąskim ujęciu), do dochodów wyrównawczych JST, a może do trzeciej, odrębnej grupy. Należy zaznaczyć, że zagadnienie to nabiera istotnego znaczenia w sytuacji, kiedy pojawiają się propozycje wzmocnienia bazy dochodowej samorządu terytorialnego poprzez ustanowienie udziałów tych

²⁴⁶ Art. 4 ust. 1 dla gmin, art. 5 ust. 1 dla powiatów i art. 6 ust. 1 dla województw.

²⁴⁷ W tym przypadku pominięto wątpliwości dotyczące klasyfikowania wskazanej grupy dochodów budżetowych. Podstawą jest stanowisko, wyrażone w przepisach prawnych przez ustawodawcę, oznaczające zaliczenie ich do dochodów własnych. Zastosowany przez ustawodawcę podział nie jest jednak klarowny, uznając bowiem udziały we wpływach z podatków dochodowych, powinien on określić wysokość tych udziałów w artykule dot. dochodów własnych. Tymczasem zawarto je w artykule o źródłach dochodów własnych, gdzie w szczegółowym katalogu zabrakło tego składnika.

²⁴⁸ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, DzU 2001, nr 142, poz. 1591, ze zm.

jednostek we wpływach z VAT²⁴⁹. Pogląd ten jest jednak dosyć dyskusyjny. Jak zauważa E. Chojna-Duch, ustanowienie podatków pośrednich jako dochodów JST jest nieuzasadnione i nie jest stosowane w rozwiązaniach światowych²⁵⁰.

Tabela 3.1. Katalog podatkowych źródeł dochodów własnych JST

JST	Podatkowe źródła dochodów własnych
Gminy	<p>Wpływy z tytułu podatków:</p> <ul style="list-style-type: none"> • od nieruchomości • rolnego • leśnego • od środków transportowych • od spadków i darowizn • od czynności cywilnoprawnych • dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej <p>Dochody uzyskiwane z tytułu udziałów w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa</p>
Powiaty	Dochody uzyskiwane z tytułu udziałów w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa
Województwa	Dochody uzyskiwane z tytułu udziałów w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, DzU 2010, nr 80, poz. 526, ze zm.

Jak wspomniano, w literaturze można znaleźć wiele definicji dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. Z punktu widzenia niniejszych rozważań za istotne uważa się te, w których autorzy uwypuklają cechy, jakie powinny spełniać dochody zaliczane do tej grupy. W definicjach zebranych w tabeli 3.2 w większości przyjęto tzw. wąskie ujęcie dochodów własnych, mimo że ustawodawca, jak wspomniano, potraktował je o wiele szerzej. Są też autorzy (np. L. Patrzalek), którzy postulując uporządkowanie struktury dochodów, przyjmują za ustawodawcą szerokie ujęcie, zaliczając do dochodów własnych, oprócz podatków samorządowych, właśnie udziały w podatkach państwowych²⁵¹.

Przyglądając się pracom badawczym autorów zajmujących się finansami samorządowymi, można zaobserwować – co stanowi konsekwencję braku zgodności co do tego, jak klasyfikować udziały JST w podatkach państwowych – zróżnicowaną

²⁴⁹ Zob. m.in. W. Misiąg, *Reforma finansów publicznych*, w: *Narodowa strategia lizbońska dla wzrostu i zatrudnienia*, Polskie Forum Strategii Lizbońskiej, Warszawa–Gdańsk 2005, www.pfsl.pl; K. Wójtowicz, *Cechy optymalnego systemu podatków lokalnych a praktyka polska*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004.

²⁵⁰ E. Chojna-Duch, *Problemy regulacji prawnej dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, op.cit., s. 226.

²⁵¹ L. Patrzalek, *Finanse samorządu terytorialnego*, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 2004, s. 84.

metodologię obliczeń wskaźnika poziomu samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego²⁵². Nie jest jednak tak, że zakres pojęciowy ustawowego określenia dochodów własnych JST odbiega od zakresu pojęciowego dochodów własnych przyjętego w statystyce państwowej. Wprost przeciwnie, zarówno w klasyfikacji budżetowej, jak i w sprawozdawczości statystycznej udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa są zaliczane do dochodów własnych²⁵³.

Charakteryzując podatkowe źródła dochodów własnych i ich rolę w gospodarce samorządu terytorialnego, nie można nie dostrzegać jeszcze innych aspektów tego zagadnienia. Problematyka dostosowania dochodów do zadań JST jest jednak bardziej złożona i wiąże się z różnorodnymi kwestiami. Dlatego też powinna być rozpatrywana na wielu płaszczyznach²⁵⁴. W tej części pracy ograniczymy się do ogólnego przedstawienia podstawowych obszarów rozważań na temat dostosowania dochodów do zadań JST. W dalszych częściach rozdziału omówimy bardziej szczegółowo te, które mogą być przydatne w świetle perspektywy reformowania podatków majątkowych w Polsce. Można przyjąć, że rozważania dotyczące zasygnalizowanej problematyki powinny obejmować:

- pojęcie i istotę procesu decentralizacji finansów publicznych (decentralizacja jako złożony proces jest różnie definiowana – zagadnienia zasad funkcjonowania JST, kwestie podziału dochodów i zadań pomiędzy poszczególne szczeble władz),
- zakres i charakterystyczne cechy zadań samorządu terytorialnego (zaspokojenie potrzeb publicznych społeczności lokalnej uwzględniające jej preferencje, działania inwestycyjne wspierające procesy rozwoju i wzrostu na poziomie JST),
- możliwości kształtowania zasobów finansowych jednostek samorządu terytorialnego (rola JST w kształtowaniu konstrukcji podatków lokalnych, znaczenie podatków lokalnych jako instrumentów samorządu terytorialnego stymulujących rozwój gospodarczy i społeczny na danym terenie, związek między podatkami państwowymi i lokalnymi).

²⁵² Formuła wskaźnika jest następująca: relacja dochodów własnych do dochodów ogółem. Zaliczenie udziałów w podatkach państwowych do dochodów własnych niewątpliwie podwyższa ocenę samodzielności finansowej danej JST.

²⁵³ Por. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, DzU 2010, nr 20, poz. 103.

²⁵⁴ Szczegółowe omówienie problemu można znaleźć m.in. w pracach: E. Denek, *Podatki w gospodarce samorządu terytorialnego w warunkach integracji europejskiej*, w: *Finanse*, red. B. Pietrzak, SGH, Warszawa 2005; *Dyskusyjne problemy dostosowania dochodów do zadań samorządu terytorialnego*, w: *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, red. K. Piotrowska-Marczak, K. Kietlińska, Difin, Warszawa 2007.

Tabela 3.2. Przegląd definicji dochodów własnych JST występujących w literaturze przedmiotu

Autor (autorzy)	Definicja dochodów własnych	Znaczenie cech przypisywanych dochodom własnym	Rodzaje podatkowych dochodów własnych
H. Sochacka-Krysiak ^a	Dochody związane z budżetami lokalnymi w sposób trwały, tj. bezterminowy, bez żadnych ograniczeń ze strony państwa i bez jego udziału w części wpływów pochodzących z poszczególnych źródeł, oddanych jak gdyby na zawsze we władanie związków samorządowych	Kryterium trwałości i pewności	Podatki lokalne
E. Denek ^b	1. Wąskie ujęcie – dochody, na których wysokość można oddziaływać 2. Szerokie ujęcie – dochody pobierane ze źródeł umiejscowionych na terenie danej jednostki samorządu terytorialnego, przekazanych do dyspozycji w całości i bezterminowo z mocy prawa	1. Kryterium zakresu samodzielności finansowej organów samorządowych 2. Kryterium terytorialności i pewności	1. Podatki lokalne 2. Podatki lokalne, w skład których wchodzi: podatki regulowane przez państwo oraz podatki ustalone przez samorząd terytorialny
C. Kosikowski, E. Ruszkowski ^c	Dochody, w zakresie których można dopatrzeć się władztwa podatkowego (publicznego) gminy lub które pochodzą ze źródeł będących własnością gminy	Kryterium władztwa podatkowego rozumianego jako ustawowe uprawnienia gminy do wprowadzania i/lub kształtowania określonych dochodów	Część podatków lokalnych, które trafiają do budżetów JST bezpośrednio (dochody realizowane bezpośrednio przez gminny aparat finansowy)
T. Dębowska-Romanowska ^d	Dochody, do których gminom przysługuje prawo podmiotowe, skutkujące <i>erga omnes</i> (wobec wszystkich) i podlegające ochronie sądowej, zarówno na gruncie prawa cywilnego, jak i publicznego	Kryterium istnienia prawa podmiotowego do takiego dochodu	Podatki lokalne

Autor (autorzy)	Definicja dochodów własnych	Znaczenie cech przypisywanych dochodom własnym	Rodzaje podatkowych dochodów własnych
E. Kornberger-Sokołowska ^e	<p>Dochody, których źródła można uznać za bezpośredni instrument polityki finansowej JST, a ich wydajność jest uzależniona od polityki władz samorządowych</p> <p>Dochody, w przypadku których można mówić o pewnym zakresie władztwa, utożsamianym z wpływem organów samorządowych na wydajność fiskalną tych dochodów</p> <p>Dochody, które przypisano na stałe w całości lub w części do dochodów gminy w trybie ustawowym, a także możliwa jest realizacja wpływu organów gminy na wydajność fiskalną tego źródła</p>	<p>Kryterium samodzielności finansowej JST</p>	<p>Podatki lokalne</p>
W. Miemieć ^f		<p>Kryterium formalnoprawne oraz materialnoprawne</p> <p>Kryterium konstytutywnych cech dochodów własnych</p>	<p>Podatki lokalne</p>

^a H. Sochacka-Krysiak, *Finanse lokalne*, Poltext, Warszawa 1993, s. 24–25.

^b E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 159.

^c C. Kosikowski, E. Ruszkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Agencja ER, Białystok 1994, s. 285.

^d B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe*, wyd. 3, C.H. Beck, Warszawa 2000, s. 163.

^e E. Kornberger-Sokołowska, *Budżet państwa a budżety jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Stani i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzałek, Wyższa Szkoła Bankowa, Poznań 2007, s. 37; E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Liber, Warszawa 2001, s. 71.

^f W. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Kolonia Limited, 2005, s. 98.

Źródło: opracowanie własne na podstawie cytowanej literatury.

3.3. Problemy granic autonomii samorządu terytorialnego

Przy podziale podatków według kryterium zakresu terytorialnego kluczowym zagadnieniem jest stopień decentralizacji systemu finansów publicznych oraz zakres autonomii i niezależności finansowej samorządu terytorialnego. Podstawową zasadą funkcjonowania samorządu terytorialnego jest zasada samodzielności. Pojęcie samodzielności to kolejna kategoria, która nie została zdefiniowana jednoznacznie ani w obowiązujących rozwiązaniach prawnych, ani w literaturze przedmiotu.

Uwzględniając prezentowaną w literaturze naukowej problematykę dotyczącą pojęcia samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, należy kwestie te rozpatrywać w następujących ujęciach: prawnym, politycznym, gospodarczym, organizacyjnym²⁵⁵. Dla JST znaczenie samodzielności jest oczywiste, gdyż możliwe jest – dzięki tej kategorii – określenie ram ich funkcjonowania oraz faktycznych możliwości realizacji postawionych przed nimi zadań²⁵⁶.

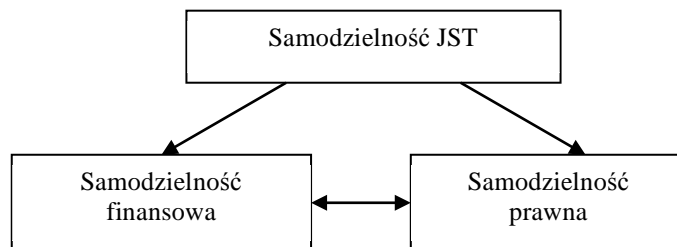
Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego jest więc wyrazem procesu decentralizacji finansów publicznych, przy czym nieuzasadnione byłoby traktowanie jej w oderwaniu od przyjętego modelu państwa i systemu finansów publicznych. Co prawda samorząd terytorialny jest odrębnym związkiem publicznoprawnym, jednakże działa w ramach sektora publicznego, a to oznacza pewien zakres ingerencji państwa, w postaci kontroli ze strony jego określonych organów. Z tych względów odrzucono w pracy warianty skrajne, oznaczające krańcową decentralizację, zdecydowanie nie do przyjęcia we współczesnych państwach (o modelu państwa unitarnego). Pełna niezależność, w postaci prawa do ustalania, niezależnie od organów centralnych, własnych reguł funkcjonowania, w konsekwencji prowadziłyby do zredukowania roli państwa.

3.3.1. Zakres samodzielności finansowej samorządu terytorialnego

Problematykę samodzielności w podejściu badawczym finansów publicznych należałoby rozpatrywać na dwóch podstawowych płaszczyznach: finansowej i prawnej (rysunek 3.1).

²⁵⁵ Zob. np. M. Dylewski, B. Filipiak, M. Gorzałczyńska-Koczkodaj, *Finanse samorządowe. Narzędzia, decyzje, procesy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006, s. 13.

²⁵⁶ B. Filipiak, *Wpływ zmian w podatkach i opłatach lokalnych na samodzielność finansową gminy, w: Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004, s. 242.



Rysunek 3.1. Płaszczyzny rozpatrywania samodzielności JST

Źródło: na podstawie: B. Filipiak, *Wpływ zmian w podatkach i opłatach lokalnych na samodzielność finansową gminy*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004, s. 242.

Bliższego omówienia wymaga samodzielność finansowa, gdyż w dyskusjach o gospodarce finansowej samorządu terytorialnego jego dochody rozpatrywane są z różnych punktów widzenia, m.in. samodzielności finansowej. Pojęcie samodzielności finansowej jako fundamentu decentralizacji władzy publicznej nie jest kategorią stałą. Z reguły przyjmuje się, że marginalizacja jej zakresu oznacza iluzoryczność pozostałych form samodzielności²⁵⁷. Podejmując problem samodzielności finansowej, należy mieć na uwadze nie tylko jej określone aspekty – ponieważ jest to raczej przypadek modelowy – ale także aktualnie obowiązujące przepisy prawne, pełniące funkcję skutecznych gwarancji prawnych. Nie można jej więc rozpatrywać, co podkreśla E. Kornberger-Sokołowska, w oderwaniu od aktualnego systemu ustrojowo-organizacyjnego państwa i systemu finansów publicznych²⁵⁸.

Przyjrzyjmy się zatem najpierw zasadniczemu aspektowi samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Poszczególni autorzy²⁵⁹ kładą nacisk na samodzielność:

- proceduralną – możliwość samodzielnego planowania i uchwalania budżetów lokalnych,
- dochodową – możliwość samodzielnego pobierania i gromadzenia dochodów zasilających budżety lokalne, przede wszystkim w zakresie podatków, w sto-

²⁵⁷ Zob. np. A. Babczuk, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego. Pożądane kierunki zmian w świetle badań ankietowych*, w: *Finanse 2009 – teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, op.cit., s. 173.

²⁵⁸ E. Kornberger-Sokołowska, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, Instytut Studiów Samorządowych, Warszawa 2002, s. 17.

²⁵⁹ E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2003; E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 38–55; L. Patrzalek, *Finanse samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 66–67; K. Piotrowska-Marczak, *Finanse lokalne w Polsce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 19.

sunku do których jednostkom samorządu terytorialnego przysługuje określony zakres władztwa podatkowego,

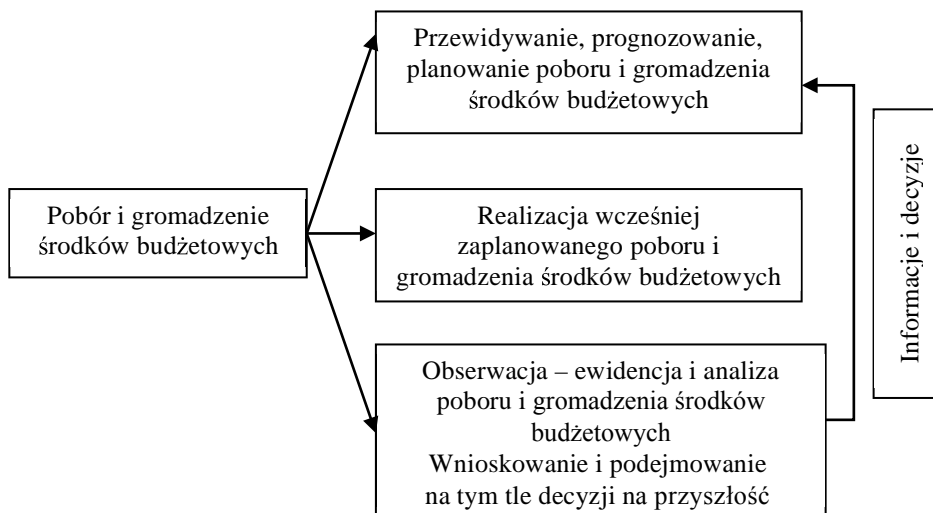
- wydatkową – możliwość samodzielnego decydowania o rozdysponowaniu dochodów znajdujących się w dyspozycji wspólnoty samorządowej, czyli faktycznego dokonywania przez nią wydatków na cele związane z wykonywaniem powierzonych jej zadań publicznych,
- kredytową – możliwość samodzielnego korzystania z instrumentów rynku finansowego (aktywność ta sprowadza się do finansowania przedsięwzięć inwestycyjnych poprzez zaciąganie długu).

Następnym krokiem w kierunku teoretycznego przedstawienia samodzielności finansowej jest – mając na uwadze problem usystematyzowania płaszczyzn rozpatrywania podatków zasilających budżety samorządowe – skupienie uwagi na zasadniczych elementach samodzielności dochodowej. Kompleksowy obraz samodzielności dochodowej odzwierciedlają następujące fazy (poziomy)²⁶⁰:

- Poziom I – przygotowawczy (poprzedzający ruch publicznego pieniądza), w ramach którego następuje określenie zasad, reguł i narzędzi służących gromadzeniu środków publicznych oraz sporządzanie harmonogramów obejmujących planowane wpływy podatkowe.
- Poziom II – realizacji (rzeczywista realizacja operacji pieniężnych), związany z faktycznym gromadzeniem środków finansowych.
- Poziom III – ewidencji, analizy i wnioskowania (ewidencjonowanie zrealizowanych operacji pieniężnych, ich analiza dająca podstawy do wnioskowania), polegający na dokonywaniu weryfikacji i kontroli efektywności przebiegu procesu gromadzenia dochodów na bazie czynności ewidencyjnych, analitycznych oraz sprawozdawczo-kontrolnych.

Konkludując, należy podkreślić, że podstawowym komponentem konstruującym samodzielność dochodową budżetów JST jest pobór i gromadzenie środków budżetowych. Parametr ten rozpatrywany jest zarówno w sferze realnej, jak i w pozostałych dwóch aspektach (rysunek 3.2).

²⁶⁰ Pojęcie „samodzielności dochodowej”, podobnie jak i „samodzielności finansowej”, nie zostało zdefiniowane w przepisach prawnych oraz w literaturze w sposób niebudzący wątpliwości. Problematyka samodzielności dochodowej ma jednak kluczowe znaczenie dla lokalnych modeli opodatkowania. Podejmując zatem próbę dalszego wzbogacenia dorobku naukowego finansów publicznych i prawa finansowego, przyjęto – jako punkt odniesienia – poszczególne poziomy gospodarki finansowej. Więcej na temat gospodarki finansowej można znaleźć w: Z. Fedorowicz, *Podstawy teorii finansów*, Poltext, Warszawa 1991; *Finanse przedsiębiorstwa*, red. J. Szczepański, L. Szyszko, op.cit. Odnotujmy, że wcześniej A. Szewczuk i M. Ziolo wykorzystali procesy zachodzące w gospodarce finansowej do zaprezentowania gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Zob. *Zarys ekonomiki sektora publicznego*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2008, s. 95.



Rysunek 3.2. Szerokie ujęcie procesu poboru i gromadzenia środków budżetowych – jako podstawowego elementu samodzielności dochodowej

Źródło: opracowanie własne.

Zaprezentowana koncepcja postrzegania samodzielności dochodowej jednostek samorządu terytorialnego przez pryzmat „wszystkich form działania w dziedzinie zjawisk pieniężnych”²⁶¹ pozwala na szczegółowe spojrzenie na zakres kompetencji jednostek samorządu terytorialnego w obszarze podatków lokalnych.

Poziom I procesu poboru i gromadzenia środków budżetowych odpowiada ujęciu *ex ante*. Działania podejmowane na tym poziomie, w świetle porządku prawnego²⁶², obejmują swoim zakresem w szczególności: uprawnienia w zakresie stanowienia prawa miejscowego²⁶³ oraz planowanie budżetowe. W literaturze przedmiotu najczęściej zwraca się uwagę na problem dostosowania wysokości dochodów budżetowych do zadań wchodzących w skład kompetencji jednostek samorządu terytorialnego. Dodajmy, że kwestie te uwypuklono w Europejskiej

²⁶¹ Wykorzystano fragment definicji gospodarki finansowej, zaproponowanej przez Z. Fedorowicza, Zob. Z. Fedorowicz, *Podstawy teorii finansów*, op.cit., s. 10.

²⁶² Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., op.cit.; Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1240, ze zm.

²⁶³ Zgodnie z treścią art. 94 Konstytucji RP. Ponadto w świetle art. 87 ust. 2 Konstytucji, akta prawa miejscowego są źródłem powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej na obszarze działania jednostki samorządu, która je ustanowiła. Zakres uprawnień do stanowienia prawa miejscowego wynika z upoważnień zawartych m.in. w ustawach o samorządzie gminnym, powiatowym i wojewódzkim.

Karcie Samorządu Lokalnego²⁶⁴. Zgodnie z treścią art. 9 dokumentu, „wysokość zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna być dostosowana do zakresu uprawnień przyznanych im przez konstytucję lub przez ustawę”. W myśl art. 167 Konstytucji RP: „jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, natomiast zmiany w zakresie zadań i kompetencji JST następują wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych”. We wskazanym fragmencie Konstytucji przyjęto zatem w ujęciu zarówno statycznym, jak i dynamicznym zasadę adekwatności dochodów publicznych oraz zadań. Zakres kompetencji prawotwórczych zostanie omówiony szczegółowo w dalszej części pracy, w tym miejscu ograniczamy się do odnotowania, że uchwały dotyczące podatków to przepisy prawa miejscowego. Przedmiotem tych uchwał, w przypadku podatków majątkowych, mogą być: wysokość stawek podatków, stanowienie zwolnień podatkowych oraz pobór podatków. W jednostkach samorządu terytorialnego tworzonych jest wiele dokumentów dotyczących przyszłości, zarówno tej bliższej (budżet roczny), jak i dalszej (wieloletnia prognoza finansowa). Prognozy te obejmują m.in. kwoty planowanych dochodów JST, z wyodrębnieniem dochodów bieżących i majątkowych według ich źródeł. Planowanie budżetu JST jest procesem złożonym, częściowo tworzonym oddolnie, a częściowo jako wynik odgórnych regulacji ustawowych. W przypadku prognostycznej części budżetu JST (przewidywań, z określonym prawdopodobieństwem, przyszłych dochodów samorządowych) uzasadnione będzie uwzględnienie określonych cech dochodów budżetowych²⁶⁵. Rzetelne sporządzenie wymienionych dokumentów jest nieodzowne, w przeciwnym bowiem razie szanse na wzmocnienie systemu gospodarowania środkami publicznymi w jednostkach samorządu terytorialnego będą znikome. Podkreśliśmy zatem, że sensowność procesu planowania budżetowego być powinna determinowana jakością prognoz dla różnych horyzontów czasu.

Faktyczne wykonanie dochodów budżetowych znajduje wyraz, jak stwierdzono wcześniej, na poziomie II. Następuje tutaj realizacja budżetu, należy zatem zapewnić odpowiedni przepływ środków budżetowych, aby poszczególni dysponenti środków mogli dokonywać wydatków zgodnie z zaplanowanymi zadaniami. Warunkiem koniecznym do prawidłowego funkcjonowania sektora finansów samorządowych jest m.in. zapewnienie systemu instytucji poboru dochodów publicznych. W przypadku dochodów jednostek samorządu terytorialnego, w zależności od stopnia decentralizacji władzy publicznej, mogą być stosowane różne rozwiązania. W Polsce kompetencje te dzielone są pomiędzy rządową część ad-

²⁶⁴ Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r., DzU 1994, nr 124, poz. 607.

²⁶⁵ Cechy te zostały wskazane i omówione w podrozdziale 3.6.

ministracji skarbowej oraz samorządową administrację skarbową. Rządowa część administracji skarbowej (urzędy skarbowe) gromadzi dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, dokonuje ich podziału i stosowną część przekazuje jednostkom samorządu terytorialnego. Do niej należy także pobór i przekazywanie gminom dochodów z podatków: od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych oraz zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej. Natomiast zbieraniem podatków powszechnie określanych jako samorządowe (podatek od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych) zajmują się gminne organy podatkowe²⁶⁶. Rozpatrując poszczególne grupy dochodów podatkowych, można stwierdzić, że trafiają one do budżetów gmin bezpośrednio lub pośrednio (za pośrednictwem urzędu skarbowego).

Poziom III procesu poboru i gromadzenia środków budżetowych wymaga uwzględnienia ujęcia *mid-term* (w trakcie) oraz *ex post*. Działania podejmowane na tym poziomie wykonywane są zatem nie tylko w trakcie realizowania wskazanych czynności, ale i po ich zakończeniu. Gospodarka zasobami pieniężnymi samorządu terytorialnego poddawana jest bowiem określonym procedurom, o charakterze ciągłym lub doraźnym. Ich zakres obejmuje: monitorowanie, sporządzanie sprawozdań z wykonania budżetu, kontrolę wewnętrzną oraz zewnętrzną. Poszczególne czynności wchodzące w zakres poziomu III mają służyć eliminowaniu negatywnych zjawisk, dokonywaniu oceny poziomu samodzielności dochodowej oraz osiągnięciu wyższej efektywności w gromadzeniu środków publicznych w przyszłych okresach.

3.3.2. Zagadnienie regulacji prawnej dochodów samorządu terytorialnego

Czynnikiem warunkującym stopień samodzielności finansowej jest również obszar prawny. W dyskusjach na temat ujęcia prawnego samodzielności JST zwraca się uwagę na różne aspekty tego problemu. Najczęściej porusza się tematykę:

- porządku prawnego, zgodnie z którym jednostka samorządu terytorialnego została wyposażona w osobowość prawną, co wiąże się z niezależnością i stanowieniem o własnych sprawach²⁶⁷,

²⁶⁶ Są to urzędy gminne (miejskie), a decyzje w indywidualnych sprawach należą do wójta (burmistrza lub prezydenta miasta).

²⁶⁷ M. Dylewski, B. Filipiak, M. Gorzałczyńska-Koczkodaj, *Finanse samorządowe. Narzędzia, decyzje, procesy*, op.cit., s. 13.

- regulacji prawnych, zawartych w Konstytucji RP, Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego, w ustawach zwykłych, dotyczących praw podmiotowych jednostek samorządu terytorialnego w zakresie ich gospodarki finansowej²⁶⁸,
- określenia uprawnień władczych oraz ograniczeń organów JST w pozyskiwaniu i dysponowaniu publicznym pieniądzem²⁶⁹,
- normatywnych standardów dotyczących modelu źródeł dochodów JST (standardy konstytucyjne, prawa międzynarodowe oraz ustawodawstwa zwykłego)²⁷⁰,
- analiz i ocen, czy obowiązujące przepisy prawa tworzą odpowiednie warunki do samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego²⁷¹.

Zgodnie z treścią art. 217 Konstytucji RP²⁷² nakładanie podatków oraz innych danin publicznych następuje w drodze ustawy. Oznacza to, że JST pozbawiono prawa do ustanawiania tego typu świadczeń na rzecz swoich budżetów. Nie uprzedzając dalszych rozważań, poprzestańmy w tym miejscu na stwierdzeniu, że o przyznaniu JST uprawnień w zakresie władztwa podatkowego decyduje ustawodawca. W Konstytucji bowiem jednoznacznie wskazano elementy konstrukcyjne podatków, które muszą być określone w drodze ustawy, a także przyznano JST prawo do ustalania niektórych z nich, ale w granicach określonych ustawowo.

Podjmując próbę odpowiedzi na pytanie, jaki powinien być zakres prawotwórczej działalności jednostek samorządu terytorialnego, warto odwołać się do stwierdzenia A. Szewczuka, który uważa, że „samodzielność nie odnosi się do sfery tworzenia prawa, lecz raczej do sfery szczegółowego stosowania prawa, jakim jest podejmowanie i wykonywanie aktów z zakresu spraw budżetowych”²⁷³. Podobny pogląd reprezentuje S. Owsiak, stwierdzając, że „podatek jako złożona kategoria ekonomiczna, społeczna i polityczna jest bardzo czułym instrumentem w rękach władz publicznych. Fakt ten przesądza o zakresie autonomii decyzji (władztwa podatkowego) organów samorządowych. Autonomia ta musi być bardzo ograniczona, a dopuszczalny obszar swobody musi być obwarowany rygorami określonymi

²⁶⁸ E. Kornberger-Sokołowska, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 14.

²⁶⁹ A. Szewczuk, *Wartościowanie działalności samorządu terytorialnego – aktywna orientacja badawcza w finansach publicznych*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, red. T. Juja, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań 2010, s. 201.

²⁷⁰ Z. Ofiarski, *Normatywny model źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego a ograniczenia wynikające z sytuacji sektora finansów publicznych w Polsce*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, op.cit., s. 211.

²⁷¹ L. Jędrzejewski, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w świetle regulacji prawnych*, w: *Finanse, bankowość i ubezpieczenia wobec wyzwań współczesności*, t. II, red. K. Znanięcka, Akademia Ekonomiczna, Katowice 2002, s. 526.

²⁷² Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., op.cit.

²⁷³ A. Szewczuk, *Wartościowanie działalności samorządu terytorialnego – aktywna orientacja badawcza w finansach publicznych*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, op.cit., s. 201.

przez ogólnokrajowe ustawy²⁷⁴. Przyjmując założenie, że o samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego decydują wyłącznie przepisy prawne uchwalone przez ustawodawcę krajowego, można stwierdzić, że ich kompetencje prawotwórcze ograniczono do zera.

3.4. Decentralizacja władztwa podatkowego – dylematy i wyzwania

3.4.1. Decentralizacja finansów publicznych – argumenty za i przeciw

Ważną kwestią jest rozstrzygnięcie zakresu uprawnień organów samorządu terytorialnego w kontekście prowadzenia na ich terytorium własnej polityki podatkowej. Przedstawmy zatem argumenty przemawiające za decentralizacją procesów decyzyjnych i silnymi strukturami samorządowymi bądź za centralizacją i pełnym podporządkowaniem. Konieczność osadzenia problematyki władztwa podatkowego w szerszym kontekście jest oczywista.

Można sformułować, za S. Owsakiem, pogląd, iż w teorii i praktyce finansów publicznych potwierdzono prawidłowość, że wykorzystanie środków publicznych jest tym bardziej efektywne, im dysponenci środków i realizatorzy zadań publicznych są bliżej społeczności, na rzecz której działają²⁷⁵. Prawidłowość tę możemy wyjaśnić, wykorzystując m.in.:

- zasadę decentralizacji rozwiniętą przez W. Oatesa²⁷⁶, zgodnie z którą usługi publiczne powinny być dostarczane przez władzę posiadającą kontrolę nad możliwie najmniejszym obszarem geograficznym, mogącym przyswajać korzyści i koszty takiego dostarczania usług publicznych; W. Oates argumentuje to następująco: władze lokalne rozumieją problemy swoich mieszkańców; lokalne podejmowanie decyzji cechuje wrażliwość na potrzeby ludzi, do których usługi są kierowane; eliminowane są niepotrzebne szczeble władzy; zwiększa się konkurencja między władzami samorządowymi i poprawia innowacyjność;
- zasadę adekwatności (odpowiedniości), w ramach której Ch. Tiebout²⁷⁷ udowodnił, że konkurencja między lokalnymi jednostkami prowadzi do bardziej

²⁷⁴ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, op.cit., s. 126.

²⁷⁵ Ibidem, s. 112.

²⁷⁶ W. Oates, *The Effects of Property Taxes and Local Public Spending on Property Value: An Empirical Study of Tax Capitalization and Tiebout Hypothesis*, „Journal of Political Economy” 1972, no. 77, s. 957–971, za: G. Kozuń-Cieślak, *Decentralizacja władzy i zasady delegowania kompetencji – podejście teoretyczne*, w: *Finanse 2009 – teoria i praktyka. Finanse publiczne I*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009, s. 185.

²⁷⁷ C. Tiebout, *A pure theory of local expenditures*, „Journal of Political Economy” 1956, vol. 64, no. 5, s. 416–424.

efektywnego dostarczania dóbr publicznych (efektywność alokacji); według Tiebouta poszczególne jednostki oferują różne koszyki podatkowo-wydatkowe; obywatele, głosując na określonych polityków, wyrażają swoje preferencje dotyczące wysokości podatków oraz poziomu usług publicznych świadczonych przez dany samorząd; oznacza to, że obywatele wybiorą samorząd, który najbardziej odpowiada ich preferencjom;

- zasady regulacji w ramach „teorii wyboru publicznego” G. Stiglera²⁷⁸, który postulował, aby społeczeństwo miało prawo głosu w sprawie rodzajów oraz ilości dóbr i usług publicznych, które pragnie otrzymywać, a władza była jak najbliżej społeczeństwa, wtedy bowiem lepiej pracuje.

Podzielając pogląd, że decentralizacja finansów publicznych sprzyja racjonalnemu wykorzystaniu środków publicznych, przyjrzyjmy się obiektywnym argumentom przemawiającym za decentralizacją i centralizacją (tabela 3.3).

Na tym tle interesujące są badania przeprowadzone przez R. Prud’homme’a²⁷⁹, który oceniając dwa podstawowe modele zarządzania w sektorze publicznym, przyjął cztery grupy kryteriów określania zakresu decentralizacji i struktury wydatków na różnych szczeblach władzy. Zaliczył do nich:

- 1) wydajność ekonomiczną, analizowaną w dwóch znaczeniach: czy alokacja dóbr i usług publicznych odpowiada danym szczeblom oraz czy pakiet dóbr i usług jest wytwarzany w sposób efektywny;
- 2) skuteczność polityczną, postrzeganą jako: możliwość wyrażania przez obywateli swoich preferencji na szczeblu lokalnym, umacnianie demokracji poprzez tworzenie skutecznego lokalnego szczebla decyzyjnego zachęcającego do uczestnictwa w podejmowaniu decyzji, przeciwwagę dla zbyt potężnej władzy centralnej;
- 3) stabilizację makroekonomiczną, poprzez wpływ systemu fiskalnego, przy założeniu, że systemy bardziej scentralizowane lepiej służą stabilizacji;
- 4) redystrybucję, jako główną funkcję polityki, zauważając przy tym, że systemy zdecentralizowane najczęściej pogłębiają dysproporcje.

²⁷⁸ G. Stigler, *The Tenable Range of Functions of Local Government*, w: *Federal Expenditures Policy for Economic Growth and Stability*, Joint Economic Committee, Subcommittee on Fiscal Policy, U.S. Congress, U.S. Government Printing Office, Washington 1957, s. 213–219, za: G. Kozuń-Cieślak, *Decentralizacja władzy i zasady delegowania kompetencji – podejście teoretyczne*, w: *Finanse 2009 – teoria i praktyka. Finanse publiczne I*, op.cit., s. 183.

²⁷⁹ R. Prud’homme, *Fiscal Decentralization and Inter-governmental Fiscal Relations*, A summary report prepared for the UNCDF symposium on Decentralization Local Governance Africa, 2001, za: I. Begg, *Finansowanie Unii Europejskiej*, „Nowa Europa” 2006, nr 1 (3).

Tabela 3.3. Zalety decentralizacji i centralizacji władzy

Zalety decentralizacji	Zalety centralizacji
1. Lepsza znajomość oczekiwań obywateli oraz gotowość do ich sfinansowania.	1. Oszczędność (czyli niepodzielność dóbr i usług publicznych) – szczebel centralny bywa bardziej skuteczny, ponieważ jest w stanie dostarczyć dobro publiczne po niższych kosztach wytwarzania.
2. Większa zdolność wyborców do rozliczenia „bliźszej” władzy, a także do jej kontroli (przez środki masowego przekazu).	2. Kumulacja zagrożeń ze względu na wahania popytu i usługi publiczne.
3. Mniejsze prawdopodobieństwo niewydolności władzy (przy założeniu jej przejrzystości i odpowiedzialności).	3. Brak możliwości, by ograniczyć korzystanie z dóbr publicznych, co powoduje ich niewystarczającą podaż na szczeblach zdecentralizowanych.
4. Możliwość stworzenia konkurencji podatkowej. Pozwoli to na zmniejszenie ryzyka władzy apodyktycznej, charakterystycznego dla władzy niewydolnej.	4. „Efekty wyrównania” (do wewnątrz i na zewnątrz) między jednostką o kompetencjach terytorialnych a innymi jednostkami o odmiennych kompetencjach.
5. Łatwość dostosowania polityki do potrzeb obywateli. Zapewnia się im wówczas odpowiedni poziom strumienia dóbr i usług publicznych.	5. Unikanie dublowania przepisów.
6. Polityka łatwo dostosowująca się do zmieniających się warunków (elastyczność polityki).	6. Lepsza pozycja przetargowa.

Źródło: opracowano na podstawie: I. Begg, *Finansowanie Unii Europejskiej*, „Nowa Europa” 2006, nr 1 (3).

R. Prud’homme dowodzi, że kryteria dotyczące wydajności ekonomicznej oraz skuteczności politycznej zasadniczo sprzyjają podejściu zdecentralizowanemu. Natomiast kryteria stabilizacji makroekonomicznej i redystrybucji wspierają centralizację. Wydaje się jednak, że zaprezentowane wnioski nie mają charakteru uniwersalnego, czego potwierdzeniem jest wypowiedź samego R. Prud’homme’a, który podkreślił, że zależą one od sytuacji kraju, ponieważ poziom dochodów, tradycja administracyjna lub geografia także mają duże znaczenie.

Jak sądzę, wspomniane tu badania dość dobrze odpowiadają problemom związanym z procesem decentralizacji finansów publicznych. Wprawdzie decentralizację finansów publicznych można postrzegać jako rozwiązanie sprzyjające efektywności gospodarowania środkami publicznymi, jednak nie można nie dostrzegać problemów, które pojawiają się w związku z tymi procesami. Obejmują one: problemy nierównowagi fiskalnej poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego oraz zapewnienia stabilności makroekonomicznej. Dlatego należy się zgodzić z R.A. Musgrave’em, który twierdzi, że „polityka alokacyjna powinna

być realizowana przez władze samorządu lokalnego, w zależności od zgłaszanych potrzeb członków danej społeczności lokalnej. Natomiast realizacja celów w zakresie funkcji redystrybucyjnej i stabilizacyjnej wymaga zaangażowania i odpowiedzialności na szczeblu centralnym²⁸⁰.

Ponadto niektórzy autorzy twierdzą, że struktury federalne, znacznie zdecentralizowane, generują wysokie koszty. Jak piszą P.M. Gaudemet i J. Molinier, „daleko posunięta decentralizacja jest na ogół kosztowna. Wspólnoty lokalne obdarzone dużą autonomią finansową są zazwyczaj rozrzutne, władze lokalne uwolnione od nadzoru władzy centralnej mają tendencję do nadmiernych wydatków i do mnożenia podatków²⁸¹. Z takim punktem widzenia częściowo zbieżne są poglądy L. Patrzałka, który dowodzi, że „w warunkach chronicznego niedostatku środków publicznych i przy nieograniczonych potrzebach zbiorowych istnieje realne niebezpieczeństwo, iż organy samorządu terytorialnego mogą możliwość samodzielnego kształtowania elementów konstrukcji podatków wykorzystać maksymalnie, co w efekcie może doprowadzić do zdeprecjonowania tego uprawnienia, a także ograniczenia tkwiących w nim możliwości i sprowadzenia go jedynie do roli fiskalnej²⁸². Należy jednak podkreślić, że cytowany autor zauważa także możliwość zaistnienia sytuacji odwrotnej, w sytuacji gdy jednostki samorządu terytorialnego z różnych przyczyn nie korzystałyby ze swoich uprawnień do pobierania podatków, co spowodowałoby znaczne uszczuplenie ich dochodów²⁸³.

Na tym tle rodzi się kluczowe pytanie, istotne z punktu widzenia zarówno teorii, jak i praktyki samodzielności dochodowej jednostek samorządu terytorialnego. Pytanie to brzmi: czy możliwe jest – a jeśli tak, to jakie będą tego skutki – przyjęcie modelu pełnej decentralizacji procesu decyzyjnego w sprawach podatkowych? Rozważając ten problem, trzeba zwrócić uwagę, że takie postawienie sprawy jest naturalnie pewnym uproszczeniem, gdyż problemy decentralizacji władztwa podatkowego stanowią zaledwie część złożonego tematu decentralizacji finansów publicznych oraz akceptowanego zakresu autonomii i niezależności finansowej samorządu terytorialnego. Przyjęty zakres tematyki niniejszej monografii oznacza z konieczności pominięcie pewnych ciekawych wątków przedmiotowej problematyki. Nie rozwijając tej kwestii, warto jednak zauważyć, że podział dochodów publicznych pomiędzy państwo i samorząd terytorialny jest jednym z głównych

²⁸⁰ R.A. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Book Company, New York 1980.

²⁸¹ P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000, s. 156.

²⁸² L. Patrzałek, *Finanse samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 67.

²⁸³ Ibidem.

elementów decentralizacji, a tym samym kształtowania systemu finansów publicznych²⁸⁴.

Przejawem decentralizacji jest m.in. wyposażenie jednostek samorządu terytorialnego w pewien zakres podatków (wyłączność źródeł, kształtowanie konstrukcji elementów podatków). Oceniając system dochodów jednostek samorządowych, należy zwrócić uwagę, że przyznane im prawo do osiągania dochodów z określonych podatków wynika głównie z woli ustawodawcy. Wspomniano już, że nie występują tu żadne ograniczenia prawne, dotyczące przyznania różnych podatków jednostkom lokalnym. Przekazanie podatków dochodowych, od obrotu i od wydatków innym podmiotom publicznym, w tym samorządowi terytorialnemu, oznacza jednak ograniczenie władztwa państwowego, a w przypadku skrajnej decentralizacji nawet zredukowanie roli państwa.

Nie wnikając w dyskusje na temat granic autonomii władz samorządowych, można powiedzieć, że państwo pełni funkcje publiczne, społeczne i gospodarcze wspólnie z jednostkami samorządu terytorialnego. Podział obowiązków i kompetencji między państwo i samorząd, jak wspomniano, ma charakter umowny i jest wynikiem decyzji politycznych, artykułowanych w ramach obowiązującego porządku prawnego. Co więcej, uzależniony jest on od czynników ekonomicznych, geograficznych, historycznych, społecznych²⁸⁵. We współczesnych państwach demokratycznych jednostki samorządu terytorialnego wykonują wiele zadań dla dobra obywateli mieszkających na ich obszarze. Uprawnione są one zatem do otrzymywania środków finansowych, adekwatnych do wykonywania zadań na odpowiednim poziomie. Ważne jest, aby zaspokajaniu potrzeb publicznych konkretnych społeczności lokalnych towarzyszyło osiąganie maksymalnej użyteczności społecznej. Nasuwa się w tym kontekście spostrzeżenie, iż problematyka podziału dochodów podatkowych powinna obejmować nie tylko redystrybucję pionową²⁸⁶, ale również poziomą²⁸⁷. W literaturze przedmiotu tłumaczone jest to tym, „że zbiorowe potrzeby bytowo-socjalne społeczności lokalnych powinny być zaspokajane możliwie równomiernie w skali całego kraju, zwłaszcza gdy

²⁸⁴ B. Guziejewska, *Problemy decentralizacji i nierównowagi fiskalnej w badaniach OECD*, w: *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzałek, op.cit., s. 55.

²⁸⁵ B. Woźniak, *Zasady funkcjonowania i zakres publicznego systemu finansowego*, w: *System finansowy w Polsce*, t. 2, red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, op.cit., s. 27.

²⁸⁶ Rozumianą jako optymalne, zgodne z podziałem zadań, rozdzielenie podatków pomiędzy państwo a poszczególne jednostki samorządu.

²⁸⁷ Rozumianą jako przejmowanie części nadwyżek bardziej zamożnych jednostek samorządu terytorialnego w celu ich podziału pomiędzy jednostki o znacznie niższym poziomie rozwoju społeczno-gospodarczego.

chodzi o potrzeby podstawowe, jak: edukacja, zdrowie, opieka społeczna, dostęp do kultury”²⁸⁸.

Tu dochodzimy do sprawy najważniejszej dla omawianego zagadnienia – konieczności stworzenia racjonalnego w konkretnych warunkach podziału dochodów podatkowych pomiędzy poszczególne szczeble władz²⁸⁹. Można to argumentować przede wszystkim:

- coraz większym stopniem decentralizacji zadań publicznych; katalog zadań jednostek samorządowych stale się powiększa (zadania zlecane przez rząd, bezpośrednia działalność gospodarcza jednostek samorządowych);
- wysokością kosztów finansowania zadań publicznych;
- realizacją wspólnych zadań związków regionalnych i międzyregionalnych (zjawisko rozszerzania się gospodarki lokalnej poza granice administracyjne, w wyniku łączenia się wspólnot samorządowych z różnymi podmiotami).

Odpowiednie ukształtowanie redystrybucji dochodów powstałych w pierwotnym podziale nie jest jednak w praktyce łatwe i stanowi ważne wyzwanie badawcze w zakresie samodzielności finansowej organów samorządowych.

3.4.2. Przegląd wybranych zagadnień decentralizacji władztwa podatkowego

Posługując się pojęciem władztwa podatkowego, należy wskazać nie tylko na jego wieloznaczność, ale również na brak jednoznacznego stanowiska co do samej definicji. Jak sądzę, definicja zaproponowana przez E. Kornberger-Sokołowską dość dobrze odpowiada problemom dotyczącym decentralizacji władztwa podatkowego. Przyjmijmy zatem, za cytowaną autorką, iż władztwo podatkowe oznacza prawnie określony zakres uprawnień do podejmowania rozstrzygnięć w sprawach podatkowych, czyli np. konstrukcji poszczególnych elementów podatku czy ukształtowania treści stosunku zobowiązaniowego (administrowania podatkiem, czyli wydawania indywidualnych rozstrzygnięć dotyczących umorzenia, rozłożenia na raty, poboru podatków oraz ich egzekucji)²⁹⁰.

²⁸⁸ *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, op.cit., s. 208.

²⁸⁹ Istotne jest również (pominięte w pracy) wypracowanie racjonalnego i optymalnego systemu subwencjonowania JST, aby przeciwdziałać nierównościami w wymiarze przestrzennym. Zob. B. Guziejewska, R. Witczak, *Wokół efektywności finansów samorządu terytorialnego – zagadnienia wybrane*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Gluchowski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008.

²⁹⁰ E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 83.

Podatkowa aktywność władz lokalnych wywołuje konsekwencje w wymiarze zarówno gospodarczym, społecznym, jak i politycznym. Jednostki samorządu terytorialnego, wykorzystując różne narzędzia lokalnej polityki podatkowej, wpływają na działalność podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Ważny – co zostanie wykazane w dalszej części pracy – jest zakres tych uprawnień. Na gruncie teoretycznym uwypukla się następujące skutki przekazania władztwa podatkowego władzom lokalnym²⁹¹:

- nierównowagę pionową (wertikalną) – spowodowaną tym, że władze centralne mogą pobierać podatki bardziej efektywnie niż jednostki samorządu terytorialnego, a dochody własne im przekazywane są nieadekwatne w relacji do nałożonych na nie zadań;
- nierównowagę poziomą (horyzontalną) – spowodowaną tym, że potencjalna baza, na którą mogą być nakładane podatki, różni się znacznie na poszczególnych obszarach działania władz lokalnych.

Szczególną rolę przypisuje się tzw. horyzontalnym fiskalnym czynnikom zewnętrznym, czyli zjawisku eksportu podatkowego oraz konkurencji podatkowej.

Eksport podatkowy (określany także jako bezpośrednie horyzontalne fiskalne czynniki zewnętrzne) ma miejsce w sytuacji, gdy podatki nakładane przez konkretną jednostkę samorządu terytorialnego obciążają podmioty funkcjonujące (miejsce siedziby bądź zarządu) poza obszarem tej jednostki²⁹². Zaletą tej formy będzie możliwość pokrywania kosztów związanych ze świadczeniem usług przez JST, wadami zaś ponoszenie ciężaru podatkowego przez podmioty niezwiązane z daną jednostką samorządową oraz rozbieżności między kosztami społecznymi a kosztami prywatnymi związanymi z lokalnymi wydatkami publicznymi.

Konkurencja podatkowa występuje wtedy, gdy rozwiązania podatkowe przyjęte przez daną jednostkę samorządu terytorialnego wpływają na system podatkowy innej samorządowej jednostki²⁹³. Zaletą tej formy jest dyscyplinowanie poczyną

²⁹¹ B.P. Herber, *Modern Public Finance*, R.D. Irwin, Illinois 1979, s. 329, za: B. Guziejewska, *Wybrane aspekty decentralizacji władztwa podatkowego*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, op.cit., s. 204.

²⁹² Problem uwidacznia się przede wszystkim w przypadku przekazania JST prawa do nakładania podatków pośrednich, np. podatku akcyzowego.

²⁹³ Nie pozostaje to bez wpływu na decyzje podejmowane przez przedsiębiorców w sprawie miejsca prowadzonej działalności gospodarczej, tj. wybór jednostki samorządowej, na obszarze której podatki są niższe.

władz samorządowych²⁹⁴, wadami zaś ograniczenia w realizacji podatków²⁹⁵, zaniżanie wydatków²⁹⁶ oraz zakłócenia w alokacji zasobów²⁹⁷.

B. Guziejewska, wykorzystując prace formalizujące zagadnienie władztwa podatkowego, stara się znaleźć odpowiedź na pytanie, w jaki sposób można zneutralizować negatywne skutki spowodowane przez horyzontalne fiskalne czynniki zewnętrzne. W artykule tej autorki rozważane są dwa sposoby: całkowita centralizacja polityki podatkowej oraz rozdzielenie źródeł opodatkowania pomiędzy poszczególne szczeble władz publicznych. Autorka ocenia jednak, że obecnie wymienione rozwiązania nie są możliwe do zastosowania w praktyce w czystej postaci²⁹⁸.

Należy zatem z całą mocą podkreślić, że problematyka podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwo a samorząd terytorialny musi być rozważana nie tylko z punktu widzenia samodzielności finansowej wspólnot lokalnych, ale także z szerszej perspektywy, uwzględniającej zasady funkcjonowania i zakres publicznego systemu finansowego. Dlatego też w rozważaniach nad budową systemu podatków lokalnych nie można pomijać²⁹⁹:

- skoordynowanej działalności władz państwowych i samorządowych względem otoczenia (gospodarstw domowych, przedsiębiorstw),
- podziału kompetencji i obowiązków w ramach polityki podatkowej i wydatkowej,
- odpowiedzialności państwa za sprawy publiczne, społeczno-gospodarcze, respektując przy tym poglądy na temat efektywności wydatkowania publicznego na szczeblu lokalnym.

Na przedstawionym tle ujawnia się konieczność rozstrzygnięcia roli jednostek samorządu terytorialnego, tj. ograniczenia jej do realizacji zadań ze sfery użyteczności publicznej (do czego zostały faktycznie powołane) czy też przypisania im znacznie szerszego zakresu, obejmującego oddziaływanie na działalność

²⁹⁴ Ochrona obywateli przez nadmierną zachłannością polityków i urzędników.

²⁹⁵ Niekorzystne rozwiązania podatkowe przyjęte przez władze samorządowe zwiększają prawdopodobieństwo podjęcia działań mających na celu ucieczkę przed opodatkowaniem.

²⁹⁶ Niekontrolowane obniżanie stawek podatkowych znacznie zmniejsza dochody samorządów. Skutkiem tego może być ograniczenie wydatków przez władze samorządowe.

²⁹⁷ Konsumentci, starając się uniknąć zapłaty wysokiego podatku nałożonego na jakieś dobro, podejmują działania zmierzające do poszukiwania dóbr zastępujących je.

²⁹⁸ B. Guziejewska, *Wybrane aspekty decentralizacji władztwa podatkowego*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, op.cit.

²⁹⁹ Na podstawie: S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, op.cit., s. 125. Cytowany autor wskazuje je jako konsekwencje faktu, iż władze państwowe i władze samorządowe tworzą jednolitą kategorię własności względem otoczenia (własność prywatną). Wydaje się, że czynniki te mogą być uwzględnione także w kontekście projektowania racjonalnego systemu podatkowego.

podmiotów funkcjonujących na danym terenie³⁰⁰. Zwróćmy uwagę, że jednym z podstawowych atrybutów współczesnego samorządu lokalnego jest – omówiona wcześniej – samodzielność. Dodajmy, że samodzielność nie oznacza oczywiście autonomii, czyli całkowitej niezależności od organów państwa.

Uściślijmy więc, że jednostki samorządu terytorialnego korzystają z prawnie³⁰¹ zagwarantowanej samodzielności, a jej obszar uzależniono m.in. od zakresu działalności powierzonej im przez państwo. Współczesne państwa – jak pisze A. Szewczuk – traktują samorząd lokalny jako wygodny, dynamiczny system, usprawniający proces zarządzania zadaniami publicznymi³⁰². E. Kornberger-Sokołowska podkreśla, że państwo – wykorzystując swoje organy centralne – musi mieć możliwość interwencyjnego oddziaływania na sferę wykonywania zadań publicznych przez samorząd, wykorzystując do tego określone instrumenty finansowe³⁰³. Tak więc samorząd terytorialny uznano za podstawową formę organizacji życia publicznego w skali lokalnej, realizujący zadania publiczne przypisane mu ustawowo oraz zlecane przez administrację rządową. Warunkiem prowadzenia polityki lokalnej jest zapewnienie możliwości podejmowania na tym szczeblu suwerennych i racjonalnych działań. W związku z tym należy rozważyć delegowanie wybranych elementów polityki fiskalnej na szczebel lokalny. B. Walczak, podkreślając, że mamy do czynienia z problematyką złożoną, argumentuje to następująco³⁰⁴:

- sektor finansów publicznych tworzą m.in. budżet państwa oraz budżety województw, powiatów i gmin, dysponujące majątkiem własności publicznej;
- podmioty biernie polityki fiskalnej odczuwają ciężar obciążeń fiskalnych, niezależnie od tego, do jakiego budżetu trafiają środki z tytułu różnorodnych obciążeń;
- działalność władz samorządowych adresowana jest do społeczności lokalnej, a to oznacza konieczność trudnych do koordynacji potrzeb władz lokalnych i ich otoczenia.

³⁰⁰ Zwraca na to uwagę m.in. E. Denek, *Podatki w gospodarce samorządu terytorialnego w warunkach integracji europejskiej*, w: *Finanse*, red. B. Pietrzak, SGH, Warszawa 2005.

³⁰¹ Tworzenie prawa, jak pisano, wyznaczają standardy konstytucyjne, prawa międzynarodowego oraz ustawodawstwa zwykłego.

³⁰² A. Szewczuk, *Finanse polskich gmin w świetle Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego*, w: *Finanse, banki i ubezpieczenia w Polsce u progu XXI wieku*, t. I, *Finanse publiczne*, Akademia Ekonomiczna, Poznań 2000, s. 199.

³⁰³ E. Kornberger-Sokołowska, *Budżet państwa a budżety jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 29.

³⁰⁴ B. Walczak, *Jednostki samorządu terytorialnego jako podmioty polityki fiskalnej*, w: *Nauki finansowe wobec współczesnych problemów gospodarki polskiej*, t. I, *Finanse publiczne*, red. S. Owsiak, Akademia Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 370.

Aktualnie w Polsce z funkcjonowaniem podatków stanowiących źródło dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego wiąże się zróżnicowany zakres władztwa podatkowego³⁰⁵ (rysunek 3.3).



Rysunek 3.3. Podział podatków zasilających budżety gmin ze względu na zakres władztwa podatkowego gmin

Źródło: opracowanie własne.

Zdiagnozujmy zatem możliwości kompetencyjne władz samorządowych w zakresie wykorzystania instrumentów polityki podatkowej. W związku z tym ujawnia się w szczególności potrzeba wyjaśnienia przyjętego zakresu pojęcia „władztwo podatkowe”. Jako punkt odniesienia przyjęto standardy określone w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego³⁰⁶. W dokumencie, który jest źródłem standardów legislacyjnych dla systemu samorządu terytorialnego, wyznaczono minimalny

³⁰⁵ Proponując dwa rodzaje władztwa podatkowego, nawiązano do koncepcji stopniowalnego charakteru samodzielności budżetów lokalnych. Zob. A. Walasik, *Teoretyczne zagadnienia decentralizacji decyzji w zakresie polityki podatkowej*, „Samorząd Terytorialny” 1998, nr 1–2, s. 40–45. Władztwo podatkowe aktywne obejmuje: prawo do korygowania (zawężania lub rozszerzania) technicznych elementów podatków (tzw. ograniczona swoboda legislacyjna) oraz prawo podejmowania decyzji w obszarze technicznego wymiaru podatku (tzw. pełna swoboda legislacyjna). Natomiast władztwo bierne oznacza jedynie prawo do przejmowania dochodów osiągniętych z tytułu eksploatacji źródeł podatkowych istniejących na terenie samorządu lokalnego. Pojawiają się też propozycje wyodrębnienia następujących zakresów władztwa podatkowego: władztwo podatkowe w sensie szerokim (władztwo pełne), władztwo podatkowe w sensie wąskim (władztwo ograniczone) oraz władztwo bierne. Zob. W. Grześkiewicz, *Znaczenie podatków w finansowaniu rozwoju lokalnego*, „Samorząd Terytorialny” 2004, nr 3.

³⁰⁶ DzU 1994, nr 124, poz. 607.

standard władztwa podatkowego dla samorządu terytorialnego. W art. 9 ust. 3 prawodawca stanowi, iż „przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnej powinna pochodzić z podatków i opłat lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać w zakresie określonym ustawą”. Przyznane uprawnienie w zakresie podatków oznacza, że ich poziom jest tylko częściowo uzależniony od decyzji przedstawicieli samorządu terytorialnego. Musi się bowiem zawierać w przedziale określonym przepisami ustawowymi. W literaturze taki zakres władztwa określany jest jako władztwo częściowe³⁰⁷. Jednostki samorządu terytorialnego nabyły zatem rzeczywiście prawo do podejmowania uchwał w sprawach niektórych podatków, ale w granicach prawa. Uprawnienia te są jednak mocno ograniczone, dotyczą bowiem:

- podatków, do których przywiązuje się małą wagę z punktu widzenia fiskalnego (np. podatku rolnego, podatku leśnego w gminach miejskich, podatku od środków transportowych);
- podatków mających dla prowadzących działalność gospodarczą dużo mniejsze znaczenie niż podatki dochodowe czy od obrotu;
- obniżania należności podatkowych (określanie stawek podatkowych z uwzględnieniem ustawowych stawek maksymalnych, udzielanie zwolnień i ulg podatkowych innych niż określone ustawowo, stosowanie instytucji odroczenia lub umorzenia); samorząd terytorialny nie ma jednak bezpośrednich możliwości ustalania górnej granicy wysokości podatków od nieruchomości³⁰⁸.

Jak się okazuje, wykorzystanie wymienionych narzędzi powoduje zmiany w stanie posiadania zasobów pieniężnych przez JST. W perspektywie bieżącej oznacza to uszczuplenie wpływów do budżetu samorządowego. Nie musi być natomiast jednoznacznie określony kierunek zmian w zasobach pieniężnych w perspektywie długoterminowej, chociaż można zakładać, że władze samorządowe, tworząc korzystne warunki dla lokalnej przedsiębiorczości (akceptacja okresowego zmniejszenia wpływów podatkowych), oczekują rekompensaty tej „straty” zwiększonymi wpływami w przyszłości. Skuteczność narzędzi interwencji lokalnego uzależniona jest jednak w znacznym stopniu od prawidłowej oceny sytuacji społeczno-gospodarczej (zdefiniowania bazy podatkowej, którą JST zamierza budować) oraz przewidywania przyszłości (jakości prognoz ekonomicznych). Predykcja, w jakim stopniu JST będą mogły skorzystać na wzroście gospodarczym, który ma miejsce na ich obszarze, obarczona jest wysokim stopniem niepewności. Wynika to chociażby z biernego władztwa podatkowego w przypadku udziałów w podatkach

³⁰⁷ B. Guziejewska, *Wybrane aspekty decentralizacji władztwa podatkowego*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, op.cit., s. 210.

³⁰⁸ K. Piotrowska-Marczak, *Warunki równowagi finansów publicznych*, Informacja nr 1073, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2004.

państwowych. Mimo niezaprzeczalnego faktu, że źródła tych dochodów znajdują się na terenie działania danej JST, należy – jak sądzę – bardzo ostrożnie traktować możliwości jej wpływania na wydajność podatków dochodowych. Wydaje się, iż to ostatnie przypuszczenie można uzasadnić tym, że:

- władze lokalne nie mają żadnego wpływu na konstrukcję podatków dochodowych;
- władze lokalne nie mają żadnego wpływu na wysokość udziałów w tych podatkach;
- konstrukcje podatków dochodowych ulegają częstym zmianom;
- zdarzają się zmiany ustalania sposobu i wysokości udziałów.

W Polsce, jak starano się wykazać, obowiązuje rozwiązanie zapewniające pewien zakres władztwa podatkowego w odniesieniu do wskazanej grupy podatków, przy jednoczesnym ustalaniu przez państwo reguł dotyczących najistotniejszych podatków (rozwiązanie pośrednie). Zdaniem niektórych ekonomistów (jak np. L. Patrzalek³⁰⁹, J. Marczakowska-Proczka³¹⁰), jest to rozwiązanie właściwe. Dyskusyjny dla cytowanych autorów pozostaje zakres ograniczenia władztwa podatkowego JST (czyli szczegóły dotyczące poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatków, które mogą być kształtowane przez władze jednostek samorządu terytorialnego). Z uwagi na konieczność reformy systemu dochodów jednostek samorządu terytorialnego odnotujemy, iż w poszczególnych krajach, w zależności od modelu samorządu terytorialnego³¹¹, zakres władztwa podatkowego bywa różny.

3.5. Lokalna polityka podatkowa

3.5.1. Pojęcie i zakres lokalnej polityki podatkowej

Określenie roli lokalnej polityki podatkowej wymaga wyjaśnienia pewnych pojęć i czynników determinujących te kwestie. Polityka finansowa państwa – jak wiemy – realizowana jest na dwóch płaszczyznach: monetarnej i fiskalnej.

Polityka fiskalna może być rozumiana:

³⁰⁹ L. Patrzalek, *Finanse samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 67.

³¹⁰ J. Marczakowska-Proczka, *Podatki samorządowe i udziały w podatkach państwowych w strukturze dochodów własnych gmin w Polsce w latach 2000–2005*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, op.cit., s. 501.

³¹¹ W państwach federalnych występuje podział terytorialny na kraje lub ich odpowiedniki, w regionalnych (z konstytucyjną zasadą autonomii regionalnej) na autonomiczne regiony. W krajach unitarnych takie podziały nie występują. Oznacza to, że w krajach federalnych i regionalnych występuje szczebel stanowy – pośredni między szczeblem centralnym a lokalnym.

- wąsko, jako polityka podatkowa lub polityka skarbowa w jej dochodowym aspekcie³¹²,
- szeroko, jako ogół czynności związanych z gromadzeniem i wydatkowaniem środków publicznych niezbędnych do realizacji funkcji państwa³¹³.

W większości publikacji polsko- i angielskojęzycznych z zakresu ekonomii i finansów publicznych polityce fiskalnej nadaje się szersze znaczenie. Według angielskich ekonomistów, D. Begg, S. Fischera i R. Dornbuscha, polityka fiskalna (inaczej budżetowa) utożsamiana jest z decyzjami państwa dotyczącymi wydatków i podatków³¹⁴. Podobny pogląd reprezentują ekonomiści amerykańscy, P.A. Samuelson i W.D. Nordhaus. Autorzy ci politykę fiskalną odnoszą jednak nie tylko do decyzji rządu dotyczących dochodów i wydatków, ale i do takiego ich doboru, aby pomóc w złagodzeniu cyklu koniunkturalnego, przyczynić się do utrzymania tendencji wzrostowej gospodarki o wysokim zatrudnieniu, wolnej od wysokiej i zmiennej inflacji³¹⁵. Z. Fedorowicz określa politykę fiskalną „jako część, składnik polityki finansowej państwa, obejmującej ustalenie celów i instrumentów ich realizacji w obszarze tak dochodów, jak i wydatków publicznych”³¹⁶. Jak słusznie zauważa S. Owsiak, przyjęcie poglądu, iż polityka fiskalna polega jedynie na gromadzeniu dochodów publicznych, oznaczałoby, że gromadzenie dochodów jest celem samym w sobie, tymczasem zarówno na gruncie teorii, jak i w praktyce nietrudno jest obalić tę tezę³¹⁷. W świetle zaprezentowanych rozważań możemy przyjąć, iż podobnie jest w polskiej literaturze – drugie podejście jest zdecydowanie bardziej popularne, co w praktyce sprowadza się do rozumienia polityki fiskalnej jako polityki związanej z publicznym systemem finansowym.

Polityka podatkowa zaliczana jest, obok polityki celnej, pozostałych danin publicznych, wydatków publicznych i deficytu budżetowego, do grupy środków realizacji polityki fiskalnej. Mając na względzie wszystko, co powiedzieliśmy dotychczas na temat decentralizacji władztwa podatkowego, w dalszych rozważaniach skoncentrujemy się na lokalnej polityce podatkowej, nawiązując przy tym do podstawowego założenia, że JST powinny stanowić podmiot polityki fiskalnej w takim stopniu, w jakim uzasadniają to stawiane przed nimi zadania. Opowiadając się za podejściem, w ramach którego samorząd terytorialny traktowany jest jako podmiot publicznoprawny, który nie może się ograniczać wyłącznie do sfery użyteczności

³¹² M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Poltext, Warszawa 1998, s. 9.

³¹³ B. Kolanowska-Kowalska, *Polityka fiskalna*, w: *System finansowy w Polsce*, op.cit., s. 289.

³¹⁴ D. Begg, S. Fischer, R. Dornbusch, *Ekonomia*, t. 2, PWE, Warszawa 1992, s. 68.

³¹⁵ P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, t. 1, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996, s. 279.

³¹⁶ Z. Fedorowicz, *Polityka gospodarcza, polityka fiskalna, polityka pieniężna*, w: *Finanse, bankowość i ubezpieczenia*, t. 1, red. K. Jajuga, M. Łyszczak, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 2001, s. 18.

³¹⁷ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, op.cit., s. 282.

publicznej, ale powinien także oddziaływać na działalność podmiotów występujących na jego terenie, trzeba stwierdzić, że charakterystyczne dla niego powinno być istnienie rzeczywistego partnerstwa jednostek samorządu terytorialnego w procesie stanowienia polityki fiskalnej na szczeblu lokalnym i regionalnym.

Przystępując do określenia pojęcia lokalnej polityki podatkowej, warto skorzystać z dorobku nauki politologii. W literaturze wyróżnia się pięć podstawowych tendencji w sposobie ujmowania pojęcia polityki, określających ją jako³¹⁸:

- działalność instytucji państwowych,
- wzajemny stosunek władzy, wpływu i konfliktu,
- funkcję w systemie społecznym,
- proces podejmowania decyzji,
- metodę rozwiązywania konfliktów.

Możliwe jest wąskie i szerokie ujmowanie polityki. Prowadząc rozważania nad polityką podatkową, należy uznać za wystarczające uwzględnienie wąskiego ujęcia polityki, obejmującego działalność podmiotów i instytucji sektora finansów publicznych. Uwzględniając zatem najbardziej ogólne pojęcie polityki, czyli świadomą, celową działalność w danej dziedzinie, można zdefiniować lokalną politykę podatkową jako: świadome działania podejmowane przez samorząd terytorialny, zmierzające do osiągnięcia założonych celów, z wykorzystaniem odpowiednio dobranych metod, które wynikają z przyjętych norm prawnofinansowych.

W moim rozumieniu, treść definicji lokalnej polityki podatkowej obejmuje:

- samorząd terytorialny – jako podmiot stanowiący politykę podatkową,
- stymulowanie lokalnego rozwoju społeczno-gospodarczego – jako podstawowy cel wyznaczony przez podmiot danej polityki,
- wykorzystanie narzędzi stymulowania lokalnego rozwoju – jako podstawowe środki dobrane do jej realizacji,
- ograniczony potencjał w ramach kompetencji jednostek samorządu terytorialnego w obszarze podatków lokalnych – jako konieczność uwzględnienia pewnych ram i ograniczeń wyznaczonych im przez państwo w przepisach prawa.

Większość wymienionych elementów lokalnej polityki podatkowej została już omówiona w innych miejscach książki. Unikając zatem powtórzeń, należy podkreślić że zarówno realizacja podstawowych celów podatkowej polityki lokalnej (zaspokojenie popytu samorządowej władzy publicznej na pieniądź, umożliwiające realizowanie funkcji lokalnych władz publicznych), jak i wykorzystanie jej

³¹⁸ A.W. Jabłoński, *Polityka. Interpretacje definicyjne*, w: *Kategorie analizy politologicznej*, red. A.W. Jabłoński, L. Sobkowiak, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 1991, s. 7, za: T. Falencikowski, B. Nogalski, *Polityka podatkowa a zarządzanie podatkami w przedsiębiorstwie*, w: *Finanse, bankowość i ubezpieczenia wobec wyzwań współczesności*, op.cit.

poszczególnych narzędzi nie należą do zadań łatwych³¹⁹. Uwzględniając wagę instytucjonalnych podstaw prowadzenia lokalnej polityki podatkowej, należy mieć na uwadze przede wszystkim następujące warunki:

- właściwie skonstruowany i rozwinięty system podatków lokalnych, którego logika powinna wynikać ze strategicznego celu, realizowanego przez samorząd terytorialny,
- skuteczny aparat podatkowy, składający się z jednostek wymierzających i egzekwujących zobowiązania podatkowe oraz jednostek kontroli podatkowej, którego rolę należy postrzegać w aspekcie nie tylko fiskalnym (nadzór na dochodami wpływającymi na rachunki samorządowych władz publicznych), ale również ekonomicznym (skala podmiotów gospodarujących, dla których obowiązujące podatki stanowią rzeczywisty parametr decyzyjny) i społecznym (sprawiedliwe rozłożenie ciężarów podatkowych),
- sprawny proces legislacyjny – z jednej strony zapewniający stabilność i trwałość polityki podatkowej, z drugiej zaś w zmieniających się sytuacjach społeczno--gospodarczych reagujący bez opóźnień,
- obiektywną konieczność zasilania samorządu terytorialnego z budżetu państwa, jako wyrównywanie dysproporcji w terytorialnym rozkładzie źródeł dochodów, będącą konsekwencją zróżnicowania stopnia rozwoju społeczno--gospodarczego poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego.

W praktyce samorządowej (przede wszystkim gmin, ponieważ mają największe możliwości wpływania na własny potencjał dochodowy) mogą występować różne rodzaje polityki podatkowej. Interesującą typologię przedstawił P. Swianiewicz, uzależniając ją przede wszystkim od przyjętych wysokości stawek w dwóch grupach podatków: obciążających znaczną część mieszkańców w gminie (podatek od budynków mieszkalnych, podatek rolny, podatek leśny) oraz związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (podatki od budynków i gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, podatek od środków transportowych)³²⁰.

³¹⁹ Rozważania ograniczono do dochodowego aspektu polityki fiskalnej. Świadomie zrezygnowano z pozostałych aspektów, takich jak: korekta deficytu budżetowego i obsługa długu publicznego. Pewnym mankamentem przyjętego podejścia jest pominięcie wydatków publicznych, będących finansowym odzwierciedleniem zadań publicznych realizowanych przez władzę publiczną na szczeblu państwowym i samorządowym.

³²⁰ P. Swianiewicz, *Finanse lokalne, teoria i praktyka*, op.cit., s. 257.

Tabela 3.4. Typologia polityki podatkowej gmin

Podatki		Związane z działalnością gospodarczą	
		niskie	wysokie
Obciążające większość mieszkańców	niskie	liberalna	populistyczna
	wysokie	stymulująca	fiskalna

Źródło: P. Swianiewicz, *Finanse lokalne, teoria i praktyka*, Municipium, Warszawa 2004, s. 257.

Jak wynika z tabeli 3.4, możliwe są cztery typy polityki podatkowej gmin:

- liberalna – stawki dla obu grup podatników są niskie;
- fiskalna – stawki dla obu grup są wysokie;
- populistyczna – niskie stawki dla grupy mieszkańców, ze względu na relacje z wyborcami i chęć odpowiedzenia na ich oczekiwania obniżenia stawek, oraz wysokie dla prowadzących działalność gospodarczą;
- stymulująca – niskie stawki dla prowadzących działalność w celu stworzenia lepszych warunków dla rozwoju gospodarczego oraz wysokie dla grupy mieszkańców.

Koncepcja typologii lokalnej polityki podatkowej P. Swianiewicza wydaje się przydatna w interpretacji postaw finansowych gmin miejskich, miejsko-wiejskich i wiejskich. Warunkiem skorzystania z takiej koncepcji wyjaśnienia różnicowań polityki podatkowej prowadzonej przez gminy są szczegółowe dane empiryczne dotyczące obciążeń wszystkich grup podatników podatkami lokalnymi oraz założenia dotyczące wysokości stawek³²¹.

Wydaje się, że można zaproponować także klasyfikację, która będzie związana z zakresem wykorzystania narzędzi fiskalnych w oddziaływaniu na lokalny rozwój społeczno-gospodarczy:

1. Aktywna polityka podatkowa (o nastawieniu fiskalnym³²² bądź stymulującym), polegająca na wykorzystywaniu możliwości kompetencyjnych władz samorządowych w zakresie władztwa podatkowego. Dla kształtowania się dochodów z poszczególnych podatków lokalnych w wymiarze zarówno krótko-, jak i długoterminowym istotne znaczenie ma wybór przez władze samorządowe właściwej strategii stosowania instrumentów stymulowania rozwoju lokalnej

³²¹ W przedstawianej typologii przyjęto jako wartość graniczną 80% stawki maksymalnej. Stawki powyżej tej wartości to stawki wysokie.

³²² Aktywna polityka podatkowa o nastawieniu fiskalnym w pewnym stopniu przypomina politykę bierną. Na przykład w podatkach rolnym i leśnym niepodjęcie żadnych decyzji przez rady gmin w sprawie wysokości cen żyta lub drewna skutkuje przyjęciem maksymalnej stawki na podstawie cen żyta oraz drewna, ustalonych w odpowiednich ustawach podatkowych. Jeżeli jednak podejmowane są decyzje dotyczące np. różnicowania przedmiotowych stawek, to aktywna polityka podatkowa, w zależności od skali podejmowanych decyzji, przynosi określone efekty finansowe.

przedsiębiorczości. Przyjęcie niskich stawek i stosowanie preferencji finansowych dla przedsiębiorców (polityka stymulująca) powodują uszczuplenie wpływów do budżetu samorządowego w krótkim okresie. Decyzje oznaczające korzystne warunki dla lokalnej przedsiębiorczości, a tym samym okresową rezygnację władz lokalnych z wyższych dochodów, mogą zachęcić przedsiębiorców do podejmowania i rozwijania działalności. W konsekwencji w dłuższym okresie rezultatem takiej polityki będzie szansa – w wyniku rozwoju lokalnej bazy podatkowej – zrekompensowania sobie tych „strat” zwiększonymi wpływami podatkowymi. Z kolei uchwalenie wysokich stawek i minimalne zastosowanie poszczególnych narzędzi stymulowania lokalnego rozwoju (polityka o nastawieniu fiskalnym) w krótkim okresie mogą spowodować wzrost dochodów podatkowych. Z punktu widzenia rozpatrywanych tu konsekwencji długoterminowych znaczenie ma rodzaj podatku. Przyjęcie wysokich stawek może doprowadzić w przyszłości do spadku dochodów, ale tylko z niektórych podatków (głównie obrotowych, dochodowych i niektórych majątkowych). W przypadku podatków od posiadanych nieruchomości, pamiętając o ich specyficznych cechach – trwałym związku przestrzennym bazy podatkowej, o takiej korelacji mówić nie możemy.

2. Bierna polityka podatkowa, oznaczająca jej ograniczenie do wyłącznego stosowania rozwiązań określonych przez ustawodawcę krajowego. W tym wypadku mimo zapewnienia ekonomicznych podstaw do samodzielnego działania, w granicach wyznaczonych przepisami prawa, jednostki samorządu terytorialnego świadomie rezygnują z przewidzianych dla nich kompetencji. W efekcie organy gminy nie mają żadnego wpływu na poziom dochodów z tytułu podatków lokalnych (ustanawiane stawki na poziomie określonym przez ustawodawcę, korzystanie z preferencji podatkowych przez podatników tylko na mocy ustawy).

W kontekście prowadzenia polityki podatkowej niezbędne wydaje się wskazanie na możliwości i narzędzia oddziaływania na lokalną sferę społeczno-gospodarczą. W literaturze przedmiotu prezentowane są różne klasyfikacje narzędzi lokalnej polityki podatkowej. Przegląd najważniejszych z nich przedstawiono w tabeli 3.5. Zaprezentowane sposoby interwencjonizmu lokalnego cechuje znaczna pojemność. Jeśli jednak ograniczymy je do instrumentów, których zastosowanie wiąże się ze skutkami finansowymi występującymi po stronie dochodów samorządowych, to otrzymamy szeroki pakiet rozwiązań, stosowanych głównie przez gminy. Należy jeszcze zwrócić uwagę na możliwości prowadzenia polityki podatkowej przez władze lokalne w powiązaniu z problematyką zakresu władztwa podatkowego. Przyznane gminom władztwo podatkowe – w granicach określonych ustawowo – oznacza, że poziom podatków lokalnych w większym stopniu będzie uzależniony od decyzji władz lokalnych. Nabiera to szczególnego znaczenia,

gdyż realizacja lokalnych strategii rozwojowych jest warunkowana dostępnością zasobów finansowych.

Tabela 3.5. Klasyczne podziały instrumentów stymulowania rozwoju lokalnego

Rodzaj systematyzacji	Rodzaj instrumentów
Kryterium czasu	<ol style="list-style-type: none"> 1. Stałe (uwarunkowania) – warunkujące powtarzalność procesów decyzyjnych i określające stałe reguły funkcjonowania podmiotów. 2. Zmienne (bieżące) – stymulujące rozwój lokalny w pożądanym kierunku, przy czym pewna ich część, wprowadzając pozytywne zmiany, może przechodzić do grupy instrumentów warunkujących stałe reguły funkcjonowania podmiotów.
Regulacja obiegu pieniężnego	<ol style="list-style-type: none"> 1. Finansowe (ekonomiczne) – oddziałujące w ramach polityki finansowej (dochodowej i wydatkowej). 2. Niefinansowe (pozaekonomiczne) – oddziałujące w ramach polityki zagospodarowania przestrzennego, informacyjnej oraz promocyjnej.
Kryterium szczebla władzy samorządowej	<ol style="list-style-type: none"> 1. Gminne (lokalne). 2. Powiatowe (sublokalne). 3. Wojewódzkie (regionalne).
Kryterium działalności samorządu terytorialnego	<ol style="list-style-type: none"> 1. Przyspieszające rozwój (akceleratorzy). 2. Opóźniające rozwój (moderatorzy). 3. Zmierzające do osiągnięcia określonej hierarchii celów bieżących lub strategicznych. 4. Regulujące układ wzajemnych stosunków cywilnoprawnych między organami rządowymi, samorządowymi, instytucjami i społecznością lokalną. 5. Wyznaczające granice prawa i porządku publicznego o zasięgu lokalnym. 6. Kształtowania polityki budżetowej w ujęciu samorządowym. 7. Realizacji polityki: oświatowej, kulturalnej, komunalnej, ochrony zdrowia i opieki społecznej, ekologicznej. 8. Restrukturyzacji gospodarczej gminy, powiatu, regionu. 9. Sterujące lokalnymi rynkami towarów, usług, pracy i kapitału.

Źródło: M. Kogut-Jaworska, *Instrumenty stymulowania lokalnego rozwoju gospodarczego w obszarze gminnej polityki dochodowej*, w: *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzałek, Wyższa Szkoła Bankowa, Poznań 2007, s. 331.

Społeczeństwo lokalne oczekuje od władzy samorządowej skutecznej polityki podatkowej. Ważnym czynnikiem sprzyjającym podejmowaniu aktywności gospodarczej, aktywizowaniu inwestorów i napływowi inwestorów zewnętrznych jest stworzenie przyjaznego lokalnego systemu podatkowego. Zadaniem polityki podatkowej prowadzonej przez JST powinno być przede wszystkim zapewnienie odpowiednich dochodów, pozwalających sfinansować działalność na szczeblu lokalnym. Jej rola nie powinna być jednak ograniczana tylko do funkcji fiskalnej.

Nawiązując do rozważań podjętych w rozdziale 1, pewne znaczenie można przypisać możliwościom osiągania różnych celów społeczno-gospodarczych. Należy jednak mieć na uwadze, aby wykorzystywane narzędzia w jak najmniejszym stopniu deformowały reguły mechanizmu rynkowego.

Jedno z podstawowych pytań teorii opodatkowania brzmi: czy narzędzia podatkowe, pełniąc funkcję zasileniowo-regulacyjną, mogą jednocześnie realizować funkcję stymulacyjną? Uzupełniając rozważania na temat funkcji podatków z rozdziału 1, odnotujemy, że w publikacjach z zakresu problematyki podatkowej można wyodrębnić różne stanowiska. Najczęściej funkcji fiskalnej przeciwstawia się funkcję stymulacyjną, uznając pierwszeństwo celu fiskalnego podatku, zgodnie z regułą, iż głównym jego celem jest zapewnienie dochodów pozwalających pokryć wydatki publiczne. Podaje się także przykłady sprzeczności zachodzących między tymi funkcjami. Odmienny pogląd prezentuje J. Sokołowski, według którego sprzeczności, jakie zachodzą między wskazanymi funkcjami, pojawiają się wówczas, gdy podatki są niewłaściwie skonstruowane. Dlatego też – zdaniem tego autora – warunkiem niezbędnym prawidłowej konstrukcji i niezakłóconego funkcjonowania podatków jest zapewnienie właściwych relacji między realizacją przez nie funkcji fiskalnej i stymulacyjnej³²³.

Praktyczny problem lokalnej polityki podatkowej to jednak nie tylko dbałość o fiskalną i stymulacyjną skuteczność podatków, ale także konieczność zwrócenia uwagi na zagadnienie kwantyfikacji kosztów procesu fiskalnego. Pozyskanie dochodów podatkowych wiąże się z dodatkowymi kosztami, które ponoszone są przez podatników oraz administrację podatkową. Obie kategorie kosztów zwiększają więc obciążenie wynikające z samego tylko istnienia podatków. Podkreślając znaczenie narzędzi podatkowych w rozwoju lokalnym, należy pamiętać, aby ograniczyć do minimum negatywne oddziaływanie podatków oraz zmniejszyć zbędny ciężar opodatkowania.

Uzupełniając rozważania dotyczące interwencjonizmu lokalnego, obejmującego obszary i narzędzia oddziaływania samorządu terytorialnego na gospodarkę lokalną, zasadne wydaje się podjęcie próby wskazania podstawowego celu interwencjonizmu lokalnego. Jest nim takie oddziaływanie na decyzje przedsiębiorców, w wyniku którego możliwe staje się wprowadzenie i utrzymanie JST na ścieżce racjonalnego rozwoju lokalnego. Dążąc do osiągnięcia tak sformułowanego celu, władza samorządowa uwzględni realizację określonych celów operacyjnych. A. Sztando zalicza do nich³²⁴:

³²³ J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, op.cit., s. 25.

³²⁴ A. Sztando, *Interwencjonizm samorządowy – obszary i instrumenty oddziaływania samorządu terytorialnego na gospodarkę lokalną*, w: *Gospodarka lokalna w teorii i praktyce*, red. M. Obrębalski, „Prace Naukowe” nr 785, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 1998, s. 127–128.

- rozwój istniejących struktur przedsiębiorczości,
- wykreowanie aktywności zamieszkałej w gminie ludności w zakresie podejmowania działalności gospodarczej typu *small biznes*,
- pozyskanie inwestycji zewnętrznych, rozumianych jako inwestycje podejmowane na terenie gminy przez podmioty zlokalizowane dotychczas poza jej granicami,
- racjonalną eksploatację zasobów środowiska naturalnego,
- wykorzystanie tzw. majątku niechcianego, stanowiącego własność gminy lub lokalnych podmiotów gospodarczych,
- utrzymanie istniejących i stworzenie nowych miejsc pracy.

Spróbujmy teraz, uwzględniając podejmowane przez władzę lokalną działania w ramach polityki fiskalnej, stworzyć macierz prezentującą związek poszczególnych narzędzi z nakreślonymi celami operacyjnymi interwencjonizmu³²⁵. W tabeli 3.6 przyjęto następujące rodzaje związków: bezpośrednie (oznaczone symbolem „X”) oraz pośrednie (oznaczone symbolem „0”). Natomiast tam, gdzie trudno jest jednoznacznie wskazać na ścieżkę, w ramach której zastosowanie danego narzędzia kończy się efektem w postaci zbliżenia do osiągnięcia celu operacyjnego, a także gdy ścieżka ta jest obciążona dużą niepewnością ciągłości, wstawiono symbol „-”.

Analizując zaproponowane w tablicy związki, należy zauważyć, że nie zawsze będzie możliwe przypisanie narzędziom polityki fiskalnej cech bezpośredniego lub pośredniego wpływu. Wynika to z dużego zróżnicowania poszczególnych narzędzi (ich konkretnych właściwości). Ponadto istnienie związku pomiędzy zastosowaniem danego narzędzia a jego wpływem na zbliżenie się do określonego celu operacyjnego uzależnione jest od wielu obiektywnych czynników społeczno-gospodarczych, charakterystycznych dla danej gminy. Łącząc wszystkie czynione uwagi, należy podkreślić, że możliwe i pożądane jest także wykorzystanie narzędzi władztwa podatkowego w sposób kompleksowy. Pozwoli to na osiągnięcie efektów synergii i efektów mnożnikowych.

³²⁵ Opracowano na podstawie: A. Sztando, *Interwencjonizm samorządowy – obszary i instrumenty oddziaływania samorządu terytorialnego na gospodarkę lokalną*, op.cit. Propozycja tego autora ma jednak szerszy zakres, dotyczy bowiem poszczególnych obszarów interwencjonizmu samorządowego.

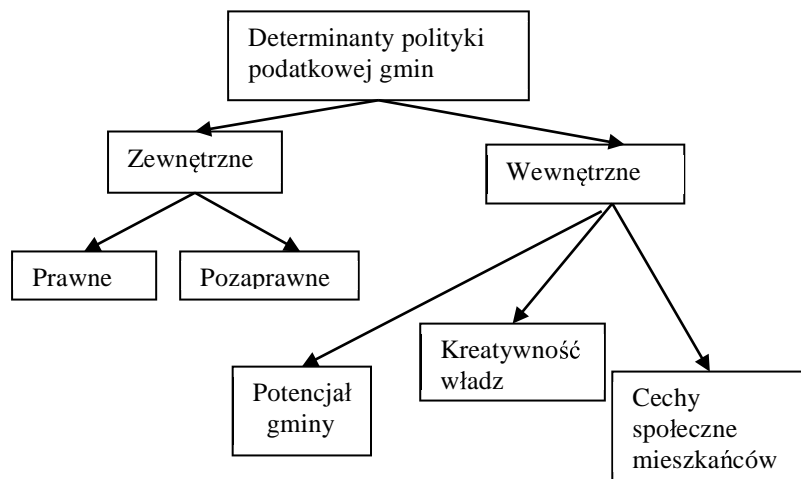
Tabela 3.6. Narzędzia polityki fiskalnej i cele interwencjonizmu lokalnego

Narzędzia polityki fiskalnej	Cele operacyjne interwencjonizmu lokalnego					
	rozwój istniejących struktur przedsiębiorczości	wykreowanie aktywności ludności w zakresie podejmowania działalności gospodarczej typu <i>small biznes</i>	pozyskanie inwestycji zewnętrznych	racjonalna eksploatacja zasobów środowiska naturalnego	wykorzystanie w stanie tzw. majątku niechcianego	trzymanie istniejących i stworzenie nowych miejsc pracy
Ustalenie wysokości stawek podatków od nieruchomości oraz od środków transportowych	X	X	X	0	0	0
Ustalenie wysokości podatku rolnego i leśnego	0	0	0	-	-	0
Ustalenie wysokości opłat lokalnych	X	X	X	0	0	0
Wprowadzanie zwolnień w podatkach od posiadanych nieruchomości (niezabudowanych)	0X	0X	0X	0	0	0
Wprowadzanie zwolnień w podatkach od posiadanych nieruchomości (zabudowanych)	X	X	X	0	0	0
Wprowadzanie zwolnień w podatku od środków transportowych	0X	0X	0X	0	-	0

Źródło: opracowanie własne.

3.5.2. Czynniki kształtujące lokalną politykę podatkową

Na procesy związane z prowadzeniem lokalnej polityki podatkowej wpływa wiele różnorodnych czynników. Czynniki wpływające na wybór lokalnej polityki podatkowej (aktywnej o nastawieniu fiskalnym, aktywnej o nastawieniu stymulującym, biernej) i decyzje związane z jej kształtowaniem można podzielić na dwie główne grupy: czynniki zewnętrzne i wewnętrzne³²⁶. Podział ten zaprezentowano na rysunku 3.4.



Rysunek 3.4. Klasyfikacja czynników kształtujących lokalną politykę podatkową

Źródło: opracowanie własne.

Do czynników zewnętrznych, prawnie regulujących lokalną politykę podatkową, należy zaliczyć postanowienia wszelkich aktów prawnych będących konsekwencją przyjętego federalizmu fiskalnego³²⁷. Uwzględniając sukcesję

³²⁶ Do grupy czynników zewnętrznych zaliczono wszystkie czynniki kształtujące politykę podatkową, na które gmina nie ma wpływu. Są to więc czynniki całkowicie niezależne od działań władz gminnych, kreowane przez otoczenie zewnętrzne. Czynniki wewnętrznymi zaś (powstającymi na obszarze działania) są takie, których wpływ na politykę podatkową zależy bezpośrednio lub pośrednio od samej gminy.

³²⁷ Federalizm fiskalny przyjęto w znaczeniu uproszczonym, oznaczającym podział zadań ekonomicznych między rząd centralny a władze lokalne. W ramach federalizmu fiskalnego przyjmuje się m.in., że obciążenia fiskalne konieczne do dostarczenia dóbr publicznych powinny być jak najściślej związane z terytorialnym zasięgiem tychże dóbr. Kluczowe kwestie związane z federalizmem fiskalnym zostały zaprezentowane w książce *Federalizm fiskalny w teorii i praktyce*, red. K. Piotrowska-Marczak, Difin, Warszawa 2009.

władztwa podatkowego na rzecz niższych szczebli władzy, niebagatelne znaczenie ma przejrzystość reguł w zakresie ustawodawstwa podatkowego dotyczącego dochodów samorządowych. Na podstawie argumentacji z rozdziału 3 uzasadnione wydaje się stwierdzenie, że decentralizacji zadań powinna towarzyszyć decentralizacja dochodów. W rozwiązaniach prawnych, w których ustawodawca uregulował funkcjonowanie danin publicznych – z pewnymi wyjątkami – trudno dopatrzeć się jednak znaczącej roli organów samorządowych w kształtowaniu ich konstrukcji.

Należy również dostrzec, wynikające z Konstytucji oraz określonych ustaw³²⁸, relacje zachodzące pomiędzy budżetami samorządu terytorialnego a budżetem centralnym (związek między podatkami państwowymi i lokalnymi). W tym układzie należy uwzględnić – za E. Kornberger-Sokołowską – następujące relacje³²⁹:

- wsparcie o charakterze ogólnym budżetów samorządowych (subwencja ogólna),
- przekazywanie samorządowi udziałów w podatkach państwowych (CIT i PIT),
- wsparcie w ściśle określonych dziedzinach, służące realizacji dokładnie sprecyzowanych celów, przybierające formy: definitywnego przekazania środków (dotacje celowe) lub pożyczek na ściśle określone cele (prefinansowanie związane z pozyskiwaniem środków UE na samorządy),
- wsparcie o charakterze incydentalnym, pomocowym, w sytuacji określonych trudności finansowych występujących w konkretnych jednostkach samorządu terytorialnego (postępowanie naprawcze),
- refundacja utraconych dochodów, związana z systemowymi zmianami w źródłach dochodów samorządowych, najczęściej z tytułu ustawowo udzielonych ulg i zwolnień w zakresie podatków lokalnych (subwencje lub dotacje).

Należy przy tym zauważyć, że w warunkach kryzysu finansów publicznych powiązania finansowe budżetów państwa i samorządu nabierają szczególnego znaczenia. W takich sytuacjach, poprzez mechanizmy transmisji skutków kryzysu finansowego budżetu państwa do finansów JST, w sposób negatywny oddziałuje się na stan finansów lokalnych, a przez to na całość zachodzących na szczeblu lokalnym procesów społeczno-gospodarczych. Najbardziej charakterystyczne

³²⁸ Są to przede wszystkim ustawy określające zasady przekazywania transferów finansowych z zasobów budżetu państwa do budżetów jednostek samorządu terytorialnego poszczególnych szczebli oraz ustawa określająca system dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce.

³²⁹ E. Kornberger-Sokołowska, *Budżet państwa a budżety jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 34–35.

sposoby przenoszenia kryzysu finansowego budżetu państwa na finanse JST można ująć w czterech obszarach³³⁰:

- Działania tzw. rozmywania rzeczywistego deficytu budżetu państwa poprzez decentralizację kompetencji i obowiązków, bez przydzielania odpowiednich środków finansowych. Jednostki samorządu terytorialnego obciążone dodatkowymi zadaniami bez otrzymania odpowiednich środków finansowych zmuszone zostają do dostosowania swojej polityki budżetowej do nowej sytuacji finansowej poprzez przewartościowanie celów i ich ponowną hierarchizację, tak by uzyskać maksymalny efekt przy danej wielkości środków postawionych do ich dyspozycji.
- Ograniczanie poziomu dochodów możliwych do osiągnięcia przez jednostki samorządu terytorialnego. Działania takie wynikają z przyjęcia założenia, iż systematyczne obniżanie ciężarów podatkowych przyczyni się do wzrostu gospodarczego. Możliwe tu są następujące rozwiązania: narzucanie JST maksymalnych stawek podatków lokalnych (tzw. ujemne władztwo podatkowe gmin), ograniczanie wpływów z tytułu udziałów w podatkach państwowych, podnoszenie wydajności fiskalnej podatku od wartości towarów i usług, podnoszenie wartości minimalnej podstawy do naliczania składki na ubezpieczenia zdrowotne od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą.
- Ograniczanie wielkości przekazywanych z budżetu państwa dotacji celowych na zadania własne.
- Efekty nadmiernej ekspansji rządu na rynku kapitałowym. Lokując kolejne emisje papierów skarbowych, rząd przyczynia się do utrzymywania relatywnie wysokiej stopy procentowej, wyznaczającej minimalne oprocentowanie innych rodzajów długu. Konsekwencją takiego działania jest ponoszenie przez JST relatywnie zawyżonych kosztów obsługi swojego długu.

Do czynników prawnych, wpływających na różnicowanie stosowanej polityki podatkowej, należą także czynniki o charakterze instytucjonalnym. Bardzo ważny jest status administracyjny gminy (gmina miejska, wiejska lub miejsko-wiejska) i związana z tym jej funkcja w systemie osadniczym (w zakresie infrastruktury technicznej, społecznej, bezpieczeństwa i porządku publicznego oraz ładu przestrzennego i ekologicznego).

Oprócz regulacji prawnych wśród czynników zewnętrznych można wymienić również czynniki pozaprawne, a wśród nich następujące grupy:

³³⁰ Na podstawie: K. Gałuszka, *Wpływ kryzysu finansów publicznych na finansowanie rozwoju lokalnego i regionalnego przez samorząd terytorialny*, w: *Nauki finansowe wobec współczesnych problemów gospodarki polskiej*, t. I, *Finanse publiczne*, red. S. Owsiak, Akademia Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 341–344.

- Czynniki geograficzno-środowiskowe. Rozmieszczenie jednostek osadniczych w przestrzeni jest elementem stałym. Faktem jest, iż obszary w Polsce są bardzo zróżnicowane zarówno pod względem posiadanych zasobów naturalnych, rozwoju społeczno-ekonomicznego, jak i możliwości wprowadzania zmian. Należy wskazać również na aspekt stanu środowiska naturalnego (wydajność energetyczna, zanieczyszczenie, skażenie, hałas). Działalność JST, tak jak każde działanie człowieka czy innych podmiotów, narażona jest na różnego rodzaju zagrożenia spowodowane czynnikami naturalnymi (katastrofy, klęski żywiołowe).
- Czynniki demograficzno-społeczne. Struktura wiekowa mieszkańców wpływa na zakres zadań własnych JST dotyczących w szczególności: oświaty, ochrony zdrowia i opieki społecznej. Zmiany ludnościowe stanowią istotne uwarunkowania dla lokalnej i regionalnej polityki przestrzennej. Społeczeństwo oczekuje od władzy samorządowej aktywności w określonych obszarach (gospodarczych, socjalno-bytowych, infrastrukturalnych, edukacyjnych, związanych z ochroną środowiska).
- Czynniki ekonomiczne, takie jak: ogólny poziom rozwoju gospodarczego kraju, struktura gospodarki narodowej, poziom zaawansowania technologicznego, poziom inflacji.
- Czynniki organizacyjno-polityczne, czyli koncepcja roli państwa i samorządu terytorialnego w społeczeństwie i gospodarce, określenie roli samorządu terytorialnego w demokratycznym państwie, zakres zadań jednostek samorządu terytorialnego oraz formy organizacyjno-prawne ich realizacji, przyjęty podział odpowiedzialności między władzę państwową i lokalną w zakresie zadań publicznych, decyzje w zakresie wykorzystania środków publicznych, a także presja polityczna i lobbng.

Wśród czynników wewnętrznych na szczególną uwagę zasługuje określonego rodzaju potencjał, którym dysponuje dana jednostka samorządu terytorialnego. Potencjał jednostek samorządu terytorialnego stanowi złożoną kategorię o charakterze agregatowym, która dotyczy głównie: zasobów naturalnych, odziedziczonego bogactwa uprzedmiotowionego w istniejącej infrastrukturze, zasobów ludzkich, kapitałowych oraz technologicznych. Podstawą ujęcia potencjału JST w grupie czynników wewnętrznych jest uwzględnienie dynamicznego charakteru tej kategorii. Potencjał samorządu terytorialnego, odzwierciedlający różne ilościowe i jakościowe wyznaczniki jego możliwości zapewniania lokalnych dóbr publicznych, nigdy nie będzie kategorią stałą i niezmienną.

Decydujące znaczenie ma również kreatywność samorządu gminnego (władzy i administracji samorządowej). Władza lokalna, dysponując uprawnieniami władczymi w zakresie kierunków rozwoju, kształtu planów przestrzennego zagospodarowania terenów oraz zakresu preferencji stosowanych w realizowanej

polityce inwestycyjno-rozwojowej, jest elementem sterującym, podejmującym działania w taki sposób, aby były one korzystne dla całego lokalnego systemu społeczno-gospodarczego. Tak więc władze lokalne, pełniąc funkcje regulacyjne i stymulujące, powinny mieć na uwadze określone rodzaje postępowania zorientowanego na³³¹:

- zapewnienie względnej równowagi pomiędzy potrzebami i preferencjami społecznymi, funkcjami oraz zagospodarowaniem przestrzeni,
- eliminowanie lub łagodzenie występujących sprzeczności i konfliktów pomiędzy podmiotami gospodarującymi funkcjonującymi na terenie gminy,
- optymalne wykorzystanie zasobów własnych gminy (ludzkich, finansowych, infrastrukturalnych, przestrzennych i ekologicznych), które determinują poziom atrakcyjności lokalizacyjnej gminy dla ludności i podmiotów gospodarczych,
- stałe monitorowanie otoczenia gminy, poszukiwanie w nim szans (sposobności) i unikanie zagrożeń (barier) dla rozwoju gminy.

Rozwiązywanie tych istotnych, a jednocześnie bardzo trudnych do rozwiązania problemów wymaga właściwych zasobów kapitału ludzkiego (wiedzy, umiejętności, doświadczenia, zdrowia i energii witalnej). Trudno myśleć o sukcesach w rozwoju gmin bez wiedzy, kwalifikacji i umiejętności zarządzania zasobami ludzkimi, finansowymi, przestrzennymi i środowiska naturalnego. W ramach uwarunkowań organizacyjnych nie wystarczą same kwalifikacje oraz sprawność kadry kierowniczej i urzędniczej. Cennym i niezbędnym dopełnieniem są umiejętności współdziałania i kreatywność. Dopiero wtedy można powiedzieć, że powstaje unikatowy zbiór wyznaczający decyzje w zakresie kierunków realizowanej polityki podatkowej.

Lokalna polityka podatkowa wynikająca z ustaleń strategicznych (jako odzwierciedlenie długookresowej polityki rozwoju gminy w sferze społecznej, gospodarczej, zagospodarowania przestrzeni, ochrony środowiska naturalnego) wymaga umiejętności poznania nie tylko własnej gminy (jej mocnych i słabych stron, źródeł przewagi konkurencyjnej w stosunku do innych gmin, oceny osiągniętego poziomu rozwoju społeczno-gospodarczego na tle innych gmin), ale również jej otoczenia. Zrozumienie zachodzących w nim procesów i przewidywanie kierunków ich zmian umożliwiają wykorzystanie pojawiających się w nim szans w celu zintensyfikowania rozwoju gminy, a także przeciwdziałanie zagrożeniom, które mogłyby negatywnie wpływać na dalszy rozwój gminy. Z zaprezentowanych rozważań wynika jasno, że niezwykle przydatna będzie umiejętność wyboru spośród różnych wariantów rozwoju gminy tego najlepiej dostosowanego do

³³¹ M. Ziółkowski, M. Goleń, *Zarządzanie strategiczne rozwojem lokalnym*, w: *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, red. H. Sochacka-Krysiak, op.cit., s. 69–70.

przewidywanych zmian w otoczeniu (szans i zagrożeń) oraz jej wewnętrznych możliwości rozwojowych (silnych i słabych stron)³³².

Oprócz potencjału gminy i kreatywności jej władz należy zwrócić uwagę na cechy społeczne jej mieszkańców. Warto zaznaczyć, że jednoznaczne sklasyfikowanie tego niefinansowego czynnika nie jest możliwe. Stąd aspekty społeczne uwzględniono zarówno w grupie czynników zewnętrznych, jak i w grupie czynników wewnętrznych. Stosunek społeczeństwa do roli samorządu terytorialnego wynika z braku tradycji społeczeństwa obywatelskiego. Z problemem tym wiąże się kwestia poczucia braku realnego wpływu społeczności lokalnej na podejmowane decyzje związane z wyborem zadań i sposobem ich realizacji. Należy więc zachęcać obywateli do angażowania się w sferę życia publicznego na szczeblu lokalnym (wzmocnienie prospołecznych postaw mieszkańców). Społeczność lokalna musi zrozumieć, że stanowi wspólnotę mogącą samodzielnie zarządzać własnymi sprawami lokalnymi. Naprzeciw trudnościom w dotarciu władz samorządowych do społeczności lokalnej wychodzi idea odzwierciedlająca realizację zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych oraz tworzenie stabilnych i wysokojakościowych przepisów prawa samorządowego³³³. Ostatecznym efektem powinna być zmiana filozofii podejścia do podatków, tworząca podstawy do zaakceptowania – zwłaszcza na szczeblu lokalnym – idei ekwiwalentnej wymiany pomiędzy państwem a podatnikiem, czyli podatku ekwiwalentnego.

Przedstawione w niniejszym fragmencie czynniki należy traktować jako wartości zmienne, których wpływ na politykę podatkową poszczególnych gmin jest zróżnicowany.

3.6. Istota oraz kryteria oceny racjonalności systemu podatków lokalnych

3.6.1. Pojęcie i zakres podatków lokalnych

Przedstawienie systemu podatków lokalnych wymaga wyjaśnienia terminów „podatek lokalny” oraz „system podatków lokalnych”. Z uwagi na istotne zróżnicowanie podatków lokalnych (pod względem ekonomicznym, konstrukcyjnym oraz zakresu kompetencji JST w tym obszarze) oraz ich zmienność (podatki te są często zmieniane na szczeblu centralnym) niezwykle trudno w nauce oraz na

³³² Ibidem, s. 80.

³³³ K. Owsiak, K. Maj-Waśniowska, *Nowe wyzwania samorządu terytorialnego w Polsce*, w: *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, op.cit.

gruncie ustawodawstwa podatkowego sformułować uniwersalną i precyzyjną definicję tego terminu³³⁴. Brak powszechnie uznanej definicji podatków lokalnych nie powinien stanowić usprawiedliwienia dla sytuacji, w których pojęcie to stosowane będzie bez jego definiowania.

W celu zgłębienia istoty podatków lokalnych posłużmy się przyjętymi w polskiej literaturze przedmiotu kryteriami, dzięki którym możliwe będzie wyodrębnienie omawianej kategorii podatków. Na przykład W. Nykiel wyróżnia trzy takie kryteria³³⁵:

- budżetu, do którego podatki wpływają,
- uprawnień władz lokalnych w zakresie ustalania elementów konstrukcyjnych podatków,
- związku z zadaniami realizowanymi na szczeblu lokalnym oraz powiązania ze środowiskiem i stosunkami lokalnymi.

Autor zwraca jednak uwagę na to, że nie we wszystkich spośród zaproponowanych kryteriów tkwią możliwości pełnego wyrażenia rzeczywistego charakteru i zakresu podatków lokalnych. Ostatecznie W. Nykiel oraz N. Gajl wskazują kryterium własnościowe jako zasadniczą cechę podatków lokalnych³³⁶. Oznacza ona, że nie znajduje żadnego uzasadnienia wydzielenie grupy podatków lokalnych według ich charakteru ekonomicznego. Rozpatrując sferę rozróżnienia prawnego opartego na podmiotowych prawach własności – najogólniej mówiąc – trzeba stwierdzić, że „przyznanie praw do osiągania przez jednostki lokalne dochodów z określonych podatków uznanych za podatki własne nie jest związane z określoną konstrukcją podatku, ale wyłącznie z wolą ustawodawcy, który przyznaje określony podatek na rzecz jednostek lokalnych”³³⁷.

Trudność w ustaleniu wspólnej linii przewodniej, stanowiącej uzasadnienie przyznania jednostkom lokalnym określonych podatków, sprawia, iż celowe staje się rozważenie możliwych ujęć podatków lokalnych. W literaturze przedmiotu można wyróżnić trzy propozycje interpretacji pojęcia³³⁸:

- szerokie, obejmujące wszystkie podatki, które stanowią dochód budżetów samorządowych,

³³⁴ O trudnościach związanych z definicją podatków lokalnych piszą m.in.: N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, op.cit.; H. Sochacka-Krysiak, *Finanse lokalne*, op.cit.; K. Wójtowicz, *Cechy optymalnego systemu podatków lokalnych a praktyka polska*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, op.cit.

³³⁵ W. Nykiel, *Podatki lokalne. Aspekty prawno-porównawcze*, w: *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, „Acta Universitatis Lodzianis”, „Folia Juridica” 1992, nr 54, s. 173 i nast.

³³⁶ Ibidem, s. 174; N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, op.cit., s. 23 i nast.

³³⁷ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, op.cit., s. 24.

³³⁸ E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 81.

- węższe, obejmujące tylko te podatki, w których występują przynajmniej niektóre z elementów składowych władztwa podatkowego,
- najwęższe, obejmujące wyłącznie te podatki, które zostały określone przez ustawodawcę jako podatki lokalne (czyli objęte regulacją ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Który z tych wariantów jest najbardziej realistyczny, trudno jednoznacznie określić. Wydaje się, że trzecią interpretację, jako skrajny przypadek, można wykluczyć, gdyż ustawodawca ograniczył nazwę „podatki lokalne” wyłącznie do dwóch podatków: od nieruchomości oraz od środków transportowych. W rezultacie należałoby uznać, że podatki takie jak rolny i leśny, które stanowią wyłączny dochód budżetów gmin (ponadto przewidziano w ich przypadku pewien prawnie określony zakres uprawnień do podejmowania rozstrzygnięć w sprawach podatkowych), nie są podatkami lokalnymi. Jak słusznie zauważa E. Kornberger-Sokołowska, uzasadnieniem dla takiego stanowiska mogą być wyłącznie względy czysto formalne³³⁹. Na tej podstawie można przyjąć, że z uwagi na brak merytorycznych przesłanek dla opisanego stanu bardziej zasadne byłoby przyjęcie przez ustawodawcę następującego tytułu ustawy: ustawa o niektórych podatkach i opłatach lokalnych.

W kręgu dalszych realistycznych rozwiązań pozostaje – w zależności od zakresu kompetencji jednostek samorządu terytorialnego w obszarze podatków lokalnych³⁴⁰ – albo wariant związany z beneficjentem podatków, czyli właściwym budżetem, który jest przez nie zasilany, albo wariant, w którym uwzględniono podział władztwa podatkowego między państwo i samorząd terytorialny. Rozpatrując wariant najszerszy, można stwierdzić, że wszystkie rodzaje dochodów podatkowych, które trafiają do budżetów JST bezpośrednio lub pośrednio, za pośrednictwem urzędu skarbowego, bezsprzecznie zalicza się do podatków lokalnych. Uważam jednak, że w kontekście przedstawionych w rozdziale 1 rozważań bliżej udziałom JST w podatkach dochodowych do kategorii podatków centralnych niż lokalnych.

Poruszając problem – istotny dla kwestii definicyjnych – władztwa podatkowego, powstaje pytanie, jaki powinien być zakres przekazanego JST władztwa podatkowego wykonywanego poprzednio wyłącznie przez organy rządowe. Sprawa jest naturalnie złożona i bardzo trudna, na władztwo podatkowe bowiem składa się wiele elementów, m.in. prawo do nakładania podatków, prawo do projektowania treści techniki opodatkowania (określanie stawek podatkowych, udzielanie

³³⁹ Ibidem, s. 81.

³⁴⁰ Wcześniej wyodrębniono dwa rodzaje władztwa podatkowego: aktywne i bierne. W tym miejscu ograniczymy się do zarysowania pewnych płaszczyzn władztwa: wąskiej, oznaczającej przejmowanie przez JST wpływów z poszczególnych podatków i administrowanie nimi, oraz szerokiej, obejmującej także pewne uprawnienia prawotwórcze w stanowieniu podatków lokalnych.

preferencji podatkowych), prawo do określenia zasad poboru podatków (pobór podatku, decyzje określające zobowiązanie/zaległość podatkową, modyfikacja treści zobowiązania podatkowego, sankcje prawnopodatkowe). Jeśli chodzi o podział władztwa podatkowego między państwo i samorząd terytorialny, to – o czym już wspomniano – w teorii uznaje się go za jeden z fundamentów wyznaczających granice samodzielności finansowej samorządu. Przyznanie JST części władztwa jest konsekwencją rozdzielania realizacji zadań publicznych pomiędzy państwo i samorząd terytorialny. Jak się okazuje, związek między zakresem decentralizacji a zakresem władztwa w podatkach lokalnych – bardzo zróżnicowany we współcześnie obowiązujących systemach podatkowych różnych krajów³⁴¹ – nie zawsze jest ścisły i bezpośredni. Oznacza to, że przyjęcie modelu o większej decentralizacji nie musi się automatycznie przełożyć na większy obszar praw przewidzianych dla jednostek lokalnych.

Nakreślone trudności, związane ze sformułowaniem jednolitej i precyzyjnej definicji pojęcia podatków lokalnych, skłaniają do wniosku, iż rzeczywiście mamy do czynienia ze zbiorem pewnych podatków, umownie nazwanych lokalnymi, który w większości współczesnych systemów podatkowych ustalany jest wyłącznie przez organy centralne. Takie ujęcie problemu prowadzi do konieczności sformułowania argumentów stanowiących podstawę do przekazywania przez państwo określonych podatków na rzecz jednostek lokalnych, a tym samym podziału podatków na państwowe i lokalne. N. Gajl wyróżnia trzy takie motywy³⁴²:

- Fiskalne (dochodowe) – niezależnie od stopnia decentralizacji metod zarządzania, zadania realizowane przez państwo są z reguły przeważające, a ich znaczenie decydujące. Dlatego też budżet państwa powinien być zasilany przez najbardziej wydajne podatki. Stanowi to uzasadnienie dla koncepcji przyznawania organom lokalnym takich podatków, które nie są wydajne fiskalnie.
- Zsynchronizowanie budowy podatków – nakładane podatki powinny być jednakowe w skali całego kraju. Ograniczenie swobodnego konstruowania modelu podatków równoległe przez państwo i organy lokalne oddała niebezpieczeństwo zachwiania równowagi i powstania dużych odchyłeń w systemie opodatkowania na poszczególnych terenach. Stanowi to uzasadnienie dla koncepcji pewnego scentralizowania i zachowania podstawowych podatków w rękach państwa.
- Stopień decentralizacji państwa – zróżnicowany w poszczególnych państwach stopień decentralizacji odbija się na przyznaniu mniejszych lub większych praw

³⁴¹ Ogólną charakterystykę zakresu władztwa podatkowego w krajach europejskich przedstawiono w: N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, op.cit.; E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, op.cit.

³⁴² N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, op.cit., s. 25.

podatkowych organom lokalnym. Organy lokalne powinny zatem czerpać korzyści w zakresie określonych form opodatkowania uzależnione od stopnia decentralizacji modelu zarządzania. Powinno to stanowić uzasadnienie dla koncepcji przyznania wyższych dochodów lokalnych, niezbędnych do realizacji coraz większych własnych, zdecentralizowanych zadań.

Bezdiskusyjne odniesienie się do przytoczonych motywów nie jest możliwe. Decentralizacja zarządzania państwem, w świetle uregulowań prawnych, stała się faktem, a zatem trudno pomijać konieczność powiązania podatków z zadaniami samorządu terytorialnego. Żeby wypełnić swoją rolę, jednostki samorządu terytorialnego muszą być wyposażone w odpowiednie zasoby finansowe. Należy jednak jeszcze raz wyraźnie podkreślić, że ograniczone są szanse dokonania podziału podatków na państwowe i lokalne w taki sposób, aby wszystkie JST stały się samodzielne finansowo. Można stwierdzić z dość dużą dozą pewności, że nierealne są postulaty, aby w skali całego kraju lokalna baza podatkowa stwarzała możliwość uzyskania środków potrzebnych do wykonywania przez jednostki samorządu terytorialnego wszystkich zadań. Nie trzeba jednak specjalnie podkreślać, iż samorząd lokalny został uznany nie tylko za sprawny, dynamiczny system zwiększający sprawność zarządzania zadaniami publicznymi, ale również za odpowiedzialny podmiot decydujący o lokalnym rozwoju.

Kluczowy punkt kontrowersji dotyczy zachowania *status quo* w kwestii podatków przyznanych jednostkom lokalnym, mających na ogół znaczenie marginesowe z finansowego punktu widzenia. Nie przynoszą one najczęściej większych zasobów finansowych jednostkom samorządu terytorialnego. Nawiązując wszakże do jednej z istotnych zasad związanych z pojęciem decentralizacji, tj. zasady subsydiarności (pomocniczości), zadania publiczne powinny być wykonywane na jak najniższym szczeblu, o ile oczywiście będzie to zgodne z kompetencjami realizującej te zadania jednostki oraz pożądaną i oczekiwaną ich efektywnością. Jeżeli więc uznamy, że decentralizacja to nie tylko proces przekazywania zadań oraz kompetencji, ale również narzędzi (w tym finansowych), to można mieć poważne wątpliwości, czy przyjęty podział pierwotnych wpływów fiskalnych według dysponentów środków publicznych w Polsce³⁴³ może się przyczyniać do wspierania rozwoju lokalnego.

Rodzi się także uzasadnione pytanie, dlaczego – na co zwracano już uwagę w kontekście władztwa podatkowego – w modelu zdecentralizowanym, w którym normą powinien być szerszy zakres dochodów podatkowych traktowanych jako

³⁴³ Środki publiczne są gromadzone przede wszystkim w budżecie państwa, funduszach celowych oraz w budżetach jednostek samorządu terytorialnego. Udział jednostek samorządowych w dochodach pierwotnych najczęściej nie przekraczał 10-procentowego progu. Większe możliwości stosowania idei subsydiarności pojawiły się w połowie pierwszego dziesięciolecia XXI w. – wzrost do ok. 15%. Należy jednak wziąć poprawkę na to, że dane dotyczące dochodów sektora finansów publicznych są różnie ujmowane i mogą się różnić w poszczególnych okresach.

lokalne, ta w pełni zrozumiała reguła rzadko kiedy jest przyjmowana. Prawnie – co zauważa N. Gajl³⁴⁴ – nic nie stoi na przeszkodzie, aby każdy rodzaj podatku mógł być przyznany jednostkom lokalnym, stając się tym samym, jako ich dochód własny, podatkiem lokalnym. Zorientowanie lokalnego systemu podatkowego na część podatków o charakterze podstawowym, jak podatki obrotowe i dochodowe, bez wątplenia przyczyniłoby się do stworzenia odpowiedniej, trwałej bazy środków własnych dla gospodarki lokalnej, dzięki czemu JST byłyby w stanie rzeczywiście kreować własną politykę lokalną. Obecnie taka filozofia systemu podatkowego byłaby trudna, moim zdaniem, do zaakceptowania. Nie oznacza to jednak, że należy zaniechać wszelkich prób uporządkowania materii podatków lokalnych. Chodzi tutaj w szczególności o to, aby JST miały możliwość określonego partycypowania w podatkach obciążających podmioty, których działalność jest ściśle związana z ich obszarem.

Należy jeszcze zwrócić uwagę, że przyznanie organom lokalnym szeregu podatków nakładanych na stronę tworzenia i konsumowania dochodu (administrowanie podatkami przez organy lokalne, zasilanie budżetów lokalnych dochodami z tego rodzaju podatków) może – moim zdaniem – prowadzić do nie zawsze pozytywnych konsekwencji.

Po pierwsze, niejednolita, nietrwała koncepcja jest niekorzystna dla systemu podatkowego. Efektem takich praktyk, nierzadko uznaniowych, są skomplikowane i wewnętrznie sprzeczne systemy podatkowe. Uwzględniając ponadto w pełni zrozumiały fakt, iż państwo nie będzie zainteresowane całkowitą rezygnacją z regularnych i wydajnych podatków, tworzy się podatny grunt dla tzw. swoistej racjonalności podatkowej³⁴⁵, znacznie odbiegającej od reguł racjonalności ekonomicznej. W związku z tym podejmowane są przez podatników działania mające na celu dostosowanie się do otoczenia prawnopodatkowego. Niestety, co podkreśla się w teorii, obejmują one i takie działania, które niekoniecznie są uzasadnione ekonomicznie. Chodzi tutaj w szczególności o kosztowne strategie dostosowawcze, prowadzące – jak pisano w rozdziale 2 – w skali makroekonomicznej do strat w dobrobycie.

Po drugie, pozostająca pod presją fiskalnych potrzeb budżetu państwa i budżetów lokalnych praktyka podatkowa oznacza na ogół opodatkowanie – o czym była mowa w rozdziale 1 – bardzo szerokiego wachlarza różnorodnych zdarzeń (tzw. miejsc poboru podatku). Nierzadką konsekwencją tego w praktyce jest, zwłaszcza w przypadku podatków dochodowych i majątkowych, możliwość podwójnego opodatkowania. Podatnicy w obronie przed takimi sytuacjami podejmują działa-

³⁴⁴ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, op.cit., s. 24.

³⁴⁵ Określenie takie zostało użyte przez F. Grądalskiego, który dowiódł, że im bardziej zróżnicowana jest podstawa opodatkowania i im więcej ustanawia się podatków, tym bardziej swoista staje się owa racjonalność podatkowa. Zob. F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, op.cit., s. 115.

nia, które pozwalają im unikać nadmiernego opodatkowania. Władza państwowa oraz samorządowa, ustanawiając podatki, musi mieć zatem na względzie wyższość praw ekonomicznych nad prawem stanowionym.

Po trzecie, oczywistym faktem jest dysproporcja w rozkładzie terytorialnym wpływów z podatków. Wynika ona z wielu zróżnicowanych przyczyn, związanych z poziomem atrakcyjności jednostki samorządowej³⁴⁶. Przekazanie jednostkom samorządowym niektórych podatków może pogłębiać tzw. nierównowagę horyzontalną, spowodowaną znacznymi różnicami w potencjale bazy, na którą mogą być nałożone podatki. W ten sposób tworzone są warunki utrwalania i wzmacniania różnic w terytorialnym rozkładzie dochodów publicznych (efekt rozdrobnienia terytorialnego kraju). Zwiększanie dysproporcji między biednymi i bogatymi JST wymusza z kolei wdrożenie odpowiedniego systemu wyrównawczego. Nasuwa się w tym kontekście spostrzeżenie, iż problematyka podziału podatków na państwowe i samorządowe powinna być rozważana nie tylko z punktu widzenia samodzielności finansowej i władztwa podatkowego wspólnot lokalnych – co stanowiło przedmiot analizy we wcześniejszych częściach niniejszego rozdziału – ale także z punktu widzenia realizacji w systemie podatkowym zasady sprawiedliwości podatkowej, oznaczającej równość i powszechność opodatkowania wobec wszystkich podmiotów, bez względu na położenie czy warunki naturalne.

3.6.2. Cechy podatków tworzących system podatków lokalnych

Na tle rozważań związanych ze sformułowaniem jednolitej, niebudzącej zastrzeżeń definicji podatków lokalnych wyłania się istotny problem: czy możliwe jest określenie ich zbioru mianem systemu podatków lokalnych. Jeżeli przyjmujemy, że zgodnie z doktryną podatkową pojęcie systemu podatkowego wymaga spełnienia warunku, aby wszystkie podatki w nim zawarte tworzyły, pod względem konstrukcji prawnej i treści ekonomicznej, wewnątrznie spójną, jednolitą logicznie całość³⁴⁷, to nie ma podstaw, by tak uczynić. Podobny pogląd reprezentuje K. Wójtowicz, dodając, iż trudno doszukać się w systemie podatków lokalnych porządku, ponieważ istniejące rozwiązania w tym zakresie stanowią zbiór różnorodnych konstrukcji normatywnych, z odległych niekiedy okresów historycznych³⁴⁸. Nie jest to jednak

³⁴⁶ Dla gmin miejskich, zwłaszcza dla średnich i dużych miast (w tym miast na prawach powiatu), istotne są: stopień uprzemysłowienia, gęstość sieci komunikacyjnej, odległość od rynków zbytu, obecność lub brak surowców, struktura ludności według wieku. Natomiast w przypadku gmin wiejskich lub małych gmin miejsko-wiejskich znaczenie mają: warunki klimatyczne, różnice jakości gleb, stopień zalesienia, walory sportowo-turystyczne, walory rekreacyjno-lecznicze.

³⁴⁷ J. Głuchowski, *Uwarunkowania i regulacje prawne systemu podatkowego a problem jego reformy*, w: *O nowy ład podatkowy*, op.cit.

³⁴⁸ K. Wójtowicz, *Cechy optymalnego systemu podatków lokalnych a praktyka polska*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, op.cit., s. 262 i nast.

ściśle, gdyż elementami systemu podatkowego są nie tylko określone podatki, z funkcjonowaniem których wiąże się określone cele³⁴⁹, ale także normy prawne regulujące zasady stosowania szczegółowych rozwiązań, dotyczących np. organizacji wymiaru, poboru, kontroli, egzekucji i represji w zakresie podatków.

Podstawową cechą zaprezentowanej szerokiej definicji, uwzględniającej systemowe podejście do tematyki podatków, jest wyobrażenie o pewnym stanie idealnym, który w praktyce nie występuje, przyjmuje się bowiem, iż „system podatkowy bez żadnych, nawet formalnych zastrzeżeń stanowi jednolitą, wewnątrznie zgodną pod względem prawnym i ekonomicznym całość”³⁵⁰. Stąd też w polskiej literaturze przedmiotu występują uproszczone definicje systemu podatkowego, sprowadzające jego zakres do określenia, że „system podatkowy to zespół różnych rodzajów podatków obowiązujących na obszarze danego kraju”³⁵¹. Wydaje się, że w tej sytuacji znacznie bardziej zasadne jest podniesienie problemu racjonalności systemu podatkowego, wykorzystujące dorobek nauki. W literaturze wymienia się dość szeroki zestaw kryteriów, które służą ocenie racjonalności systemu podatkowego³⁵². Ich bliższe omówienie przekracza ramy niniejszej pracy. Problemem staje się natomiast właściwe stosowanie w praktyce formułowanych w nauce zasad racjonalizacji systemu podatkowego. Zwróćmy w tym miejscu szczególną uwagę na zasady racjonalizacji wynikające z teorii optymalnego opodatkowania. Można, za F. Grądalskim, wymienić cztery takie zasady³⁵³:

- Postrzeganie systemu podatkowego w szerszym kontekście strategicznych celów rozwojowych państwa. Właściwa struktura systemu podatkowego wymaga umiejętnego doboru przez ustawodawcę proporcji pomiędzy różnymi grupami podatków, aby ich negatywne skutki w ograniczonym zakresie dotyczyły sfer rozstrzygających o realizacji strategicznych celów państwa.
- Ekwiwalentna wymiana między państwem a podatnikiem. Idea podatku ekwiwalentnego oznacza ograniczenie zakresu swobody działania państwa do realizacji uzgodnionego pomiędzy obywatelem i państwem, w ramach procedur demokracji bezpośredniej lub pośredniej, pakietu dóbr publicznych, których koszty wytworzenia zostały zapłacone w cenie podatku.
- Neutralność systemu podatkowego względem mechanizmu rynkowego. W praktyce, uwzględniając społeczne uwarunkowania procesów fiskalnych, powinno się to sprowadzać do odpowiedniego doboru przez ustawodawcę

³⁴⁹ Zob. podrozdział 1.3 niniejszej pracy.

³⁵⁰ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, op.cit., s. 49.

³⁵¹ Zob. np. F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, op.cit., s. 95.

³⁵² Przegląd wraz z omówieniem takich kryteriów zaproponowała J. Szolno-Koguc, *Kryteria oceny racjonalności systemu podatkowego – wybrane problemy teoretyczne*, w: *Finanse*, op.cit.

³⁵³ F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, op.cit., s. 205–212.

podatków oraz technik opodatkowania, tak aby w jak najmniejszym stopniu deformować reguły mechanizmu rynkowego.

- Minimalizacja kosztów procesu fiskalnego. Zakładając, że dana jest i społecznie zaakceptowana oferta dóbr publicznych, społeczny i ekonomiczny efekt opodatkowania będzie tym wyższy, im niższe będą koszty procesu fiskalnego, obejmujące koszty, które są widoczne i łatwe do usunięcia, oraz koszty niewidoczne, związane z samym poziomem fiskalizmu i charakterem struktury systemu podatkowego.

Punktem wyjścia przy ustalaniu elementów składowych podatków lokalnych powinno być sformułowanie katalogu cech, dzięki którym możliwe będzie wskazanie podatków najlepiej nadających się na podatki lokalne. Na przykład N. Gajl proponuje uwzględnić następujące kryteria³⁵⁴:

- równomierność obciążeń na obszarze kraju,
- dynamiczność, elastyczność i wydajność,
- prostotę opodatkowania.

Bardziej szczegółowe ujęcie przyjął P. Swianiewicz, wymieniając³⁵⁵:

- wydajność odpowiednią w stosunku do realizowanych zadań (baza podatkowa powinna stwarzać takie możliwości, aby samorząd uzyskiwał środki finansowe porównywalne z tymi, które są konieczne do wykonywania zadań przekazanych JST),
- równomierne rozmieszczenie przestrzenne bazy podatkowej (zdając sobie sprawę z tego, iż mało któremu podatkowi można by w pełni przypisać tę cechę³⁵⁶, niezbędne jest stworzenie systemu wyrównawczego o charakterze poziomym),
- jednoznaczność terytorialną (określenie w sposób niebudzący wątpliwości beneficjenta wpływów z konkretnego podatku),
- trwały związek przestrzenny bazy podatkowej (przedmiot opodatkowania podatku majątkowego cechuje się „stałością w miejscu”, co zapobiega przenoszeniu źródła podatku w inne miejsce, gdzie obciążenie podatkowe jest niższe, czyli niezdrowej konkurencji podatkowej),
- „widoczność podatku” (inaczej jego „dostrzegalność”, jest szczególnie ważna właśnie w przypadku JST, sprzyjając wzmocnieniu lokalnej demokracji),
- elastyczność w stosunku do inflacji (podatki uwzględniające wpływ inflacji cechuje większa przewidywalność, dzięki czemu JST mają możliwość swobodnego planowania gospodarki finansowej),

³⁵⁴ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, op.cit., s. 32.

³⁵⁵ P. Swianiewicz, *Finanse lokalne, teoria i praktyka*, op.cit., s. 43–46.

³⁵⁶ Wydaje się, że w najbliższej ideału lokuje się podatek od nieruchomości.

- zasadę powszechności obciążeń podatkowych (obciążenia podatkowe powinny być ponoszone przez możliwie największą część podatników),
- prostotę i taniość (system podatków lokalnych powinien się charakteryzować przejrzystością oraz niskim kosztem poboru podatków w relacji do ich wydajności).

Po przeanalizowaniu cech racjonalnego systemu podatków lokalnych warto się zastanowić, które rodzaje podatków odpowiadają zaprezentowanym postulatowi teoretycznym. Jeśli przyjmiemy, że punktem wyjścia podziału podatków jest ich charakter ekonomiczny, to uwzględnimy trzy podstawowe grupy obejmujące w zasadzie wszystkie rodzaje modeli podatków, tj. podatki obrotowe, majątkowe i dochodowe. W tabeli 3.7 podjęto próbę określenia rozkładu i zakresu realizacji postulatów wysuwanych w teorii podatków pod adresem podatków lokalnych. Na podstawie zawartych w niej informacji można zauważyć, że wymienionym zasadom podatkowym najpełniej odpowiadają konstrukcje podatków majątkowych oraz dochodowych (podatek od dochodów osobistych). W krajach europejskich grupy podatków lokalnych są bardzo różnorodne. Dominują jednak modele, w których najważniejszym podatkiem lokalnym jest podatek od nieruchomości – jako przykład podatku majątkowego – lub lokalny podatek dochodowy³⁵⁷.

Nietrudno zauważyć, że różnica między poszczególnymi podatkami jako „kandydatami” na podatki lokalne jest niewielka. Poszczególnym podatkom, jako potencjalnym dochodom samorządowym, można przypisać określone zalety i wady. Z tego względu znaczenia nabiera zhierarchizowanie tych cech specyficznych, które mają mniejsze znaczenie dla podatków państwowych, a są szczególnie ważne w przypadku podatków samorządowych. Jest to postulat o szczególnym znaczeniu właśnie w odniesieniu do wyodrębnionych podatków samorządowych, przy założeniu, że organy lokalne mają odpowiednie uprawnienia w zakresie ich uchwalania.

³⁵⁷ W teorii opodatkowania wskazuje się na trzy możliwe rozwiązania w budowie lokalnego podatku dochodowego:

1) samorząd lokalny nakłada własny, oddzielny podatek dochodowy i wówczas kształtuje samodzielnie technikę opodatkowania;

2) podstawa opodatkowania podatku lokalnego oraz krajowego jest ta sama i ustalana jest obligatoryjnie przez ustawodawcę krajowego; samorząd terytorialny może być uprawniony do kształtowania pozostałych elementów lokalnego podatku dochodowego, co pozwala na dostosowanie podatku do warunków miejscowych i prowadzenia przez wspólnoty terytorialne samodzielnej polityki podatkowej;

3) większość elementów podatku dochodowego regulowana jest na poziomie państwowym; jednostkom samorządowym pozostawiono jedynie ograniczony wpływ na kształtowanie wysokości stawek podatkowych (wybór między przyjęciem stawki stałej lub skali podatkowej).

Zob. M. Wilkinson, *Taxation*, Macmillan, 1992, s. 177–178, za: K. Karpus, *Systemy podatków lokalnych w wybranych państwach europejskich*, Adam Marszałek, Toruń 2002, s. 37–41.

Tabela 3.7. Niekwantytatywne ujęcie zakresu uwzględnienia cech, którym powinny odpowiadać podatki lokalne^a

Wyszczególnienie	Podatki		
	obrotowe	majątkowe	dochodowe
1. Odpowiednia wydajność	3	2	2
2. Równomierne rozmieszczenie bazy podatkowej	2	2	2
3. Jednoznaczność terytorialna	1	3	2
4. Trwały związek przestrzenny bazy podatkowej	1	3	2
5. Widoczność podatku	2	3	3
6. Elastyczność w stosunku do inflacji	3	2	3
7. Powszechność podatkowa	3	2	2
8. Prostota i taniość	2	3	2
Ogółem	17	20	18

^a Przyjęto następujące oznaczenia: 1 – cecha występuje słabo; 2 – cecha występuje ze średnim natężeniem; 3 – cecha występuje intensywnie. Wyjaśnijmy ponadto, że dokonując oceny, kierowano się nie aktualnie przyjętymi w Polsce regulacjami, lecz możliwościami poszczególnych konstrukcji podatkowych.

Źródło: opracowanie własne.

Po pierwsze, powszechność opodatkowania. Wszelkie podatki, w tym lokalne, powinny być płacone przez możliwie największą część społeczeństwa. Pamiętając o wadach koncepcji sprowadzającej się do oparcia dochodów samorządu terytorialnego wyłącznie na własnych podatkach, odnotujmy, iż zachowanie tego warunku nie będzie miało pozytywnego przełożenia na zapewnienie samofinansowania wszystkich jednostek samorządowych. Wydaje się jednak, że właśnie poprzez obciążenie możliwie najszerszego kręgu mieszkańców jednostek samorządu terytorialnego można osiągnąć wzrost świadomości podatkowej mieszkańców danego regionu. Mieszkańcy danej gminy, wykazując większe zainteresowanie sprawami lokalnymi, pośrednio przyczyniają się do rozwoju demokracji lokalnej³⁵⁸.

Po drugie, trwały związek przestrzenny bazy podatkowej. Jeśli warunek o możliwie silnym powiązaniu podatków z terenem będzie zachowany, unika się niekorzystnego dla JST przenoszenia źródeł podatkowych do miejsc, w których stopień obciążeń jest niższy. Cecha ta, zapobiegając tzw. konkurencji podatkowej, stwarza możliwość uzyskiwania systematycznych dochodów, koniecznych do finansowania infrastruktury terenu, z którą określone podatki są na stałe związane. Nietrudno zauważyć, że ograniczenie „migracji bazy podatkowej” ma duże znaczenie dla samodzielnego prowadzenia polityki podatkowej przez samorząd lokalny. Trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację przenoszenia nieruchomości niezabudowanej

³⁵⁸ K. Karpus, *Systemy podatków lokalnych w wybranych państwach europejskich*, op.cit., s. 21.

lub zabudowanej między poszczególnymi jednostkami samorządu terytorialnego³⁵⁹, różnicującymi rodzaje i wysokość podatków na swoim terenie. Ze względu na tę „stałość w miejscu”, pełną identyfikowalność, bez cienia wątpliwości można stwierdzić, który samorząd jest beneficjentem dochodów podatkowych.

Po trzecie, równomierne rozmieszczenie przestrzenne bazy podatkowej. Realizacja postulatu ograniczenia terytorialnego zróżnicowania wydajności finansowej podatków w przypadku większości podatków jest niemożliwa. Na przykład wpływ z podatków obrotowych i dochodowych, ściśle uzależnione od zróżnicowanej wysokości podstawy ich wymiaru, kształtują się elastycznie, w zależności od tendencji rozwojowych w gospodarce. Nasuwa się w tym kontekście spostrzeżenie, iż racjonalny dobór podatków lokalnych częściowo tylko zapobiega powstawaniu znacznych dysproporcji pomiędzy biednymi i bogatymi gminami. Dlatego też przy konstruowaniu systemu podatków lokalnych trzeba mieć na uwadze – ze względu na wagę społeczną zadań samorządowych – konieczność stworzenia na szczeblu państwowym odpowiedniego mechanizmu wyrównawczego.

3.7. Podsumowanie

Rozwój społeczności lokalnych uzależniony jest od poziomu realizowanych zadań, których jednym z wyznaczników są rozmiary wydatkowanych środków finansowych. Podstawowy obowiązek samorządu terytorialnego sprowadza się do nieprzerwanego dostarczania produktów i usług publicznych. Jego działalność powinna nie tylko obejmować zaspokajanie bieżących potrzeb społeczności lokalnych, ale także wspierać rozwój społeczno-gospodarczy. Samorząd terytorialny, jako podmiot zarządzający gospodarką lokalną, ma więc do odegrania zasadniczą rolę, którą jest rozwiązywanie konfliktów występujących pomiędzy celami podmiotów działających na terenie gminy, a także właściwa koordynacja ich działalności, czego rezultatem są korzyści dla całego systemu lokalnego. Omawiając rolę samorządu terytorialnego w rozwoju gospodarki lokalnej, A. Zalewski wskazuje, że nie może się ona ograniczać do sfery regulacji, ale powinna także obejmować wpływ na kształt sfery realnej³⁶⁰. Jednostki samorządu terytorialnego muszą więc posiadać zasoby finansowe odpowiednie do skali wykonywanych przez nie zadań publicznych. Chodzi o to, aby konstruując system dochodów samorządu terytorialnego, uwzględniać kwestie ich wystarczalności. Ponadto, co wynika

³⁵⁹ Sprzedaż nieruchomości i zakup w innej gminie oznacza tylko zmianę podmiotu władającego daną nieruchomością.

³⁶⁰ A. Zalewski, *Rola samorządu terytorialnego w rozwoju gospodarki lokalnej*, w: *Samorząd terytorialny i gospodarka lokalna*, op.cit., s. 67.

z przyjęcia założenia o szerszym działaniu jednostek samorządu, znaczenia nabiera możliwość wykorzystania ich dochodów jako narzędzia oddziaływania na zachodzące procesy społeczno-gospodarcze. O tym jednak, jak samorząd spełnia funkcję stymulacyjną, świadczy m.in. odpowiednie wykorzystanie instrumentów ekonomiczno-finansowych, jakimi są podatki.

Potrzeba reformy dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego w Polsce jest bezdyskusyjna. Zdają sobie sprawę, iż sformułowanie to może być postrzegane jako zbyt ostre i daleko idące, uwzględniając chociażby ukształtowany w Polsce „subwencyjno-dotacyjny” model finansowania samorządu terytorialnego. Niedoskonałości polskiego systemu opodatkowania majątku nieruchomościowego uzasadniają jednak potrzebę jego gruntownej przebudowy. Skuteczna praca administracji samorządowej zależy naturalnie również od przyjętej konstrukcji systemu podatkowego.

Uważam, że w kontekście przedstawionych rozważań należałoby się zastanowić, czy możliwe będzie wprowadzenie pewnego ładu pojęciowego w analizowanym obszarze, który pozwoli na ograniczenie pojawiających się w literaturze – czasami dość dowolnych, a tym samym nieprecyzyjnych – wniosków. Jak sądzę, warta rozważenia byłaby propozycja J. Marcza³⁶¹, dotycząca klasyfikacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego na dochody ze źródeł czynnych (aktywnych) – dochody czynne (aktywne)³⁶², i dochody ze źródeł biernych (pasywnych) – dochody bierne (pasywne)³⁶³. Zaprezentowana koncepcja postrzegania dochodów jednostek samorządu terytorialnego przez pryzmat samodzielności dochodowej³⁶⁴ pozwala wytłumaczyć kilka problemów, z którymi nie poradzono sobie, stosując kontrowersyjny podział wyróżniający dochody własne i pozostałe. Można zatem na podstawie przyjętego podziału określić normatywny model podatków lokalnych.

Pełne zdefiniowanie pojęcia „samodzielność finansowa JST” również należy uznać za przedsięwzięcie wyjątkowo trudne. Każda taka próba, jak wynika z bogatej literatury naukowej będzie niepełna. Można jednak założyć, że samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego powinna się wyrażać w zapewnieniu wystarczających środków finansowych niezbędnych do samodzielnego działania (w granicach wyznaczonych regulacjami prawnymi).

³⁶¹ J. Marczak, *W sprawie klasyfikacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 181–182.

³⁶² Dochodami czynnymi będą tylko te dochody, na których wielkość, strukturę i rodzaj JST może oddziaływać, czyli m.in. tzw. samoistne podatki samorządowe.

³⁶³ Dochody bierne to dochody otrzymane, czyli m.in. udziały we wpływach z podatków dochodowych.

³⁶⁴ Czyli rzeczywistej możliwości oddziaływania przez daną jednostkę na określony rodzaj dochodów, możliwości ich kształtowania.

Z przedstawionych rozważań wynika, że niejednokrotnie trudno jest dokonać uniwersalnego podziału zadań między państwo i jednostki samorządu terytorialnego. Nie udało się dotychczas ustalić precyzyjnie takiego stopnia decentralizacji finansów publicznych, który pozwoliłby na ustalenie optymalnego zakresu funkcji alokacyjnej i redystrybucyjnej finansów publicznych. Konieczność decentralizacji wydaje się oczywista, jednak proces decentralizacji – jeśli ma być faktyczny – musi się wiązać z rozdzieleniem nie tylko kompetencji i obowiązków na odpowiednich poziomach władzy, ale także instrumentów finansowych. Wypada podkreślić, że decentralizacji władzy publicznej nie można sprowadzić wyłącznie do problematyki związanej z reformą systemu podatkowego. Rozszerzenie władztwa podatkowego JST należy jednak uznać za fundament stabilizacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego. W zakresie podatków zasilających budżety samorządowe pożądanym byłoby jednoznaczne ustalenie elementów składających się na władztwo podatkowe oraz zdiagnozowanie – przynajmniej najważniejszych – konsekwencji decentralizacji tak określonego władztwa podatkowego.

Postulowany wzrost znaczenia jednostek samorządu terytorialnego jako podmiotów polityki podatkowej nie oznacza, że stałyby się one samowystarczalne finansowo, czyli byłyby w stanie z własnych dochodów pokryć wszystkie zaplanowane wydatki, bez jakiegokolwiek pomocy finansowej z zewnątrz. Nie udało się bowiem dotychczas dokonać takiego podziału dochodów publicznych w przekroju pionowym, w wyniku którego dochody własne stałyby się powszechnym, całkowicie wyłącznym i zupełnie wystarczającym źródłem finansowania zadań przez jednostki samorządu terytorialnego³⁶⁵.

Podsumowując rozważania na temat lokalnej polityki podatkowej, należy wskazać na następujące wnioski. Po pierwsze, na potrzeby rozprawy lokalna polityka podatkowa jest rozumiana jako składnik polityki finansowej samorządu terytorialnego, obejmujący ustalanie celów oraz metod i sposobów osiągnięcia tych celów w obszarze gromadzenia dochodów publicznych. Moim zdaniem polityce podatkowej jednostek samorządu terytorialnego można przypisać quasi-makroekonomiczny charakter, ponieważ samorząd terytorialny co prawda ustala cele społeczno-gospodarcze dla całego lokalnego społeczeństwa, jednak nie można wykluczyć przypadków dokonywania wyboru celów, niekoniecznie zgodnych z interesami ogólnospołecznymi. Uwzględniając zakres samorządowych zadań publicznych, układających się w swoistą triadę, która obejmuje: zadania przekazane JST przez państwo obligatoryjnie i bezterminowo (zadania własne), zlecane JST zadania z zakresu administracji rządowej (zadania zlecane), zadania podejmowane przez JST w celu utrzymania dotychczasowych funkcji

³⁶⁵ *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, op.cit., s. 204.

danej jednostki oraz rozwoju nowych funkcji zewnętrznych, z wykorzystaniem istniejącego potencjału³⁶⁶ (JST jako podmioty polityki fiskalnej oddziałujące na zjawiska społeczno-gospodarcze), należy wskazać na konieczność delegowania elementów polityki podatkowej na szczebel lokalny. Wywód ten zmierza do przyjęcia koncepcji, według której zadania realizowane za pośrednictwem lokalnej polityki podatkowej oznaczają:

- zaspokojenie popytu samorządu terytorialnego na środki finansowe, z uwzględnieniem oczywiście wydajności finansowej podatków lokalnych³⁶⁷,
- realizację statutowych zadań organów samorządu lokalnego przy wykorzystaniu zgromadzonych dochodów,
- realizację celów pozafiskalnych samorządu terytorialnego za pomocą narzędzi polityki podatkowej.

Po drugie, opowiedzenie się za rozwiązaniem, by jednostki samorządu terytorialnego stanowiły czynny podmiot polityki podatkowej, będące konsekwencją szerokiego spojrzenia na zadania samorządu terytorialnego, uzasadnia proponowaną klasyfikację polityki podatkowej (aktywna o nastawieniu fiskalnym, aktywna o nastawieniu stymulacyjnym, bierna), związanej z zakresem wykorzystania narzędzi fiskalnych w oddziaływaniu na lokalny rozwój społeczno-gospodarczy.

Po trzecie, zaprezentowana próba usystematyzowania determinant lokalnej polityki podatkowej w Polsce miała na celu przybliżenie czynników, na które rada gminy ma wpływ (czynniki wewnętrzne), i tych, na które wpływu nie ma (czynniki zewnętrzne). Należy zwrócić uwagę, że złożoność problematyki czynników kształtujących lokalną politykę podatkową nie pozwala jednoznacznie stwierdzić, które z nich mają kluczowe znaczenie. Ich znajomość może być jednak przydatna w przypadku reformy systemu dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.

Niestety, w nauce i praktyce nie ma jednoznacznej definicji podatków lokalnych. W praktyce w poszczególnych krajach europejskich organy państwowe ustalają w sposób umowny zbiór podatków zaliczanych do grupy podatków lokalnych. Dlatego też dla potrzeb niniejszej pracy należy przyjąć określone znaczenie terminu „podatki lokalne”. Uznano, że pewną propozycją może być próba sformułowania zastawu cech, którym powinny odpowiadać podatki składające się na system opodatkowania na szczeblu lokalnym.

³⁶⁶ Zob. E. Denek, *Dyskusyjne problemy dostosowania dochodów do zadań samorządu terytorialnego*, w: *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, op.cit., s. 425.

³⁶⁷ Nierealne są bowiem propozycje takiego ukształtowania podziału dochodów publicznych, by podatki lokalne stały się wyłącznym i zupełnie wystarczającym źródłem finansowania działalności samorządu terytorialnego.

Otwarty w systemie dochodów samorządu terytorialnego pozostaje więc problem jego struktury (proporcje między źródłami własnymi i wyrównawczymi, koncepcja udziałów w podatkach państwowych lub dodatków do podatków państwowych). W sumie wydaje się, że można obronić tezę, iż jednym z podstawowych elementów systemu podatków lokalnych powinny być odpowiednio wybrane podatki majątkowe. Nie ulega wątpliwości, że zaproponowanym zasadom najlepiej odpowiadają podatki majątkowe, a wśród nich podatek od nieruchomości. Podatek ten w większości państw europejskich traktowany jest jako najbardziej powszechny podatek lokalny, przede wszystkim ze względu na to, iż jest silnie powiązany z konkretnym terenem (immobilność). Dlatego też właśnie w przypadku stanowienia tego podatku organy lokalne powinny mieć większą swobodę. Stworzenie trwałych fundamentów finansowych przyczyni się do rzeczywistego prowadzenia przez nie własnej polityki podatkowej i tym samym wpływania na gospodarkę lokalną.

Jak sądzę, samorząd terytorialny powinien zostać wyposażony – w ramach aktów prawnych – w taki zakres władztwa podatkowego, aby miał możliwość kształtowania racjonalnej polityki podatkowej. Prowadząc rozważania nad własną polityką podatkową jednostek samorządu terytorialnego, można stwierdzić, że:

- jeśli zgodzimy się, iż decentralizacja zarządzania państwem nie budzi wątpliwości, to system finansów samorządowych wymaga, aby władza państwowa wyzbywała się swoich kompetencji nie tylko w zakresie części swych zadań, ale również w zakresie dysponowania środkami finansowymi niezbędnymi do ich realizacji;
- nie ma potrzeby podważania ustrojowych przesłanek ograniczenia podmiotów władnych do wprowadzania norm prawa podatkowego, aktualność powinien więc zachować postulat wyłączności stanowienia podatków przez władzę ustawodawczą w formie aktów prawnych w randze ustawy;
- podejmowanie odważnych zmian w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego będzie warunkowane ogólną sytuacją sektora finansów publicznych (w szczególności sytuacją budżetu państwa);
- zróżnicowanie potrzeb przestrzennych w stosunku do rozporządzalnych środków finansowych usprawiedliwia konieczność wyrównywania dysproporcji (demograficznych, gospodarczych, kulturowych, naturalnych, społecznych) pomiędzy poszczególnymi jednostkami terytorialnymi;
- mniejszego znaczenia powinny nabierać subiektywne determinanty niesatysfakcjonującego społeczeństwo samorządową poziomą decentralizacji finansów publicznych (chodzi głównie o powielany od lat stereotyp braku doświadczenia pracowników i niedostatecznego wyposażenia technicznego lokalnej administracji);

- rozdzielenie źródeł dochodów podatkowych pomiędzy budżet państwa i budżety JST powinno być rezultatem rzeczowego kompromisu, uwzględniającego nie tylko realia gospodarcze, ale także strategiczne cele realizowane przez władze centralne (np. stanowienie norm prawa, bezpieczeństwo wewnętrzne i zewnętrzne, bezpieczeństwo socjalne i obrotu gospodarczego, sądownictwo, organizacja obiegu pieniężnego) i samorząd terytorialny (zaspokajanie potrzeb społeczności lokalnej ze sfery użyteczności publicznej, stymulowanie rozwoju lokalnego, a przez to rozwoju społeczno-gospodarczego regionu i kraju) oraz oczekiwania społeczności lokalnych (pragmatyczne prowadzenie samorządowej gospodarki finansowej, czyli przy wykorzystaniu odpowiednich procedur i metod podejmowania decyzji, oznaczających sprawiedliwe i racjonalne wydatkowanie środków publicznych);
- jednostkom samorządu terytorialnego powinno się stworzyć możliwość prowadzenia aktywnej polityki podatkowej, wspierającej rozwój lokalny (wzrost aktywności gospodarczej, rozbudowa infrastruktury, ochrona środowiska itd.); narzędziami oddziałującymi na lokalną sferę gospodarczą są: stawki w podatkach lokalnych, ulgi i zwolnienia podatkowe;
- możliwość wykonywania władztwa podatkowego powinna dotyczyć wszystkich jednostek samorządu terytorialnego, tj. nie tylko gmin, ale także powiatów oraz województw³⁶⁸.

Zasygnalizowane w rozdziale 3 problemy dotyczące roli i znaczenia podatków w gospodarce samorządu terytorialnego potwierdzają, że widoczna jest potrzeba dokończenia procesu porządkowania i – co ważne – stabilizowania unormowań w tym zakresie. Nie wystarczy – jak sądzę – trwające od dłuższego czasu prace legislacyjne związane z wprowadzeniem nowego podatku od wartości nieruchomości. W rzeczywistości problem jest złożony, badania zatem muszą być wielopłaszczyznowe i dotyczyć nie tylko omawianego w pracy systemu podatków lokalnych, ale również dochodów o charakterze paratransferowym (udziałów w podatkach państwowych) oraz transferów z tytułu dotacji i subwencji.

Problem władztwa podatkowego organów samorządu terytorialnego powinien być rozpatrywany kompleksowo i z różnych punktów widzenia. Uznając jednak, iż w systemach współczesnych państw demokratycznych podatki samorządowe i władztwo podatkowe z nimi związane to konieczność akceptowana społecznie, należałoby, wykorzystując cechy racjonalnego systemu podatków lokalnych, opracować model (system) dochodów podatkowych JST w Polsce.

³⁶⁸ Obecnie powiaty oraz województwa nie zostały wyposażone we własne źródła podatkowe. Jak wykazano, charakteru takiego nie mają udziały w wpływach z podatków dochodowych.

Rozdział 4

REGULACJE PRAWNE I TREŚĆ EKONOMICZNA SYSTEMU OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI ORAZ POZOSTAŁYCH DANIN MAJĄTKOWYCH W POLSCE

4.1. System opodatkowania nieruchomości

4.1.1. Pojęcie systemu opodatkowania nieruchomości

Problematyka opodatkowania nieruchomości obejmuje następujące sytuacje faktyczne i prawne (zarówno obecne, jak i przyszłe), z zaistnieniem których wiąże się powstanie obowiązku podatkowego:

1. Władanie nieruchomością, rozumiane jako korzystanie z niej przez konkretne podmioty. Osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, posiadając określoną substancję majątkową, mają możliwość jej używania na określone cele.
2. Obrót nieruchomościami, czyli dokonywanie transakcji sprzedaży, kupna lub zamiany nieruchomości.
3. Osiąganie profitów, czyli pobieranie pożytków i innych dochodów z nieruchomości.
4. Wzrost wartości nieruchomości. Można tu wyróżnić: przejmowanie nieruchomości (majątek „z zewnątrz” zasila posiadaną substancję majątkową, powodując jej zwiększenie) oraz czynniki zewnętrzne pozytywnie wpływające na wartość majątku (realizowane inwestycje, np. budowa urządzeń infrastruktury technicznej z udziałem środków Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, środków pochodzących z Unii Europejskiej, a także procesy podziału lub scalenia nieruchomości podnoszące wartość dotychczas posiadanego majątku).

Opodatkowanie tak szerokiego wachlarza różnorodnych stanów prowadzi – jak wykazano w poprzednich rozdziałach – do ustanowienia różnych obciążeń fiskalnych (podatków i opłat). W pierwszym wypadku wystąpią podatki od stanu majątku, takie jak: podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny, w drugim i czwartym podatki związane z transferem majątku (obróć majątkiem – podatek od czynności cywilnoprawnych, przyrost masy majątkowej – podatek od spadków i darowizn, wzrost wartości nieruchomości – opłata adiacencka), w trzecim zaś podatki przychodowo-majątkowe.

W rozdziale 4 przyjęto węższe znaczenie systemu opodatkowania nieruchomości, oznaczające ogół podatków pobieranych w Polsce w związku ze „statycznym” posiadaniem i użytkowaniem w określonych celach takich nieruchomości, jak grunty, budynki i budowle. Takie postawienie sprawy jest naturalnie pewnym uproszczeniem, gdyż pojęcie systemu podatkowego (w tym przypadku systemu opodatkowania nieruchomości) wymaga, aby wszystkie podatki na gruncie konstrukcji prawnej i treści ekonomicznej tworzyły wewnątrznie spójną, jednolitą logicznie całość. Wydaje się jednak, że najbardziej zasadne będzie wykorzystanie wymienionych kryteriów do oceny systemu opodatkowania nieruchomości³⁶⁹.

Daniny obciążające nieruchomości zostały uregulowane w trzech następujących ustawach:

- o podatkach i opłatach lokalnych³⁷⁰ – podatek od nieruchomości,
- o podatku rolnym³⁷¹ – podatek rolny,
- o podatku leśnym³⁷² – podatek leśny.

Konstrukcja wszystkich trzech podatków ukształtowana została na początku lat 90. ubiegłego wieku, z tym że w przypadku podatku rolnego w dużym stopniu bazowano na rozwiązaniach prawnych pochodzących jeszcze z połowy lat 80. ubiegłego wieku. W literaturze prezentowany jest słuszny pogląd, że konstrukcja tych danin była w dużym stopniu wynikiem jedynie doraźnego ich dostosowania do nowej sytuacji, jaka zaistniała po przemianach na przełomie lat 80. i 90. ubiegłego wieku³⁷³. Ukształtowany w ten sposób, obowiązujący do dzisiaj, system opodatkowania nieruchomości cechował się względną stabilnością. Przyjęte na początku formy opodatkowania podlegały później tylko niewielkim zmianom, które miały na celu przede wszystkim ujednoczenie ich struktury. Postulat stabilności każdego systemu opodatkowania, w tym nieruchomości, głoszony przez ekonomistów jest w pełni zasadny. Należy jednak uznać, że czasami – z różnych przyczyn – zmiany mogą się okazać konieczne. Obowiązujący obecnie system opodatkowania nieruchomości jest więc typowym „systemem historycznym”, który w nowej rzeczywistości społeczno-gospodarczej powinien ulec gruntownej przebudowie. Kompleksowa analiza i ocena konstrukcji podatków obciążających nieruchomości stanowi przedmiot rozważań kolejnych części rozdziału. W tym

³⁶⁹ Wykorzystanie wewnętrznych cech racjonalnego systemu do jego oceny zaproponował wcześniej L. Etel w pracy: *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit.

³⁷⁰ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, DzU 2006, nr 121, poz. 844, ze zm.

³⁷¹ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, DzU 2006, nr 136, poz. 969, ze zm.

³⁷² Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, DzU 2002, nr 200, poz. 1682, ze zm.

³⁷³ K. Wójtowicz, *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 73.

miejscu warto jednak wskazać pewne cechy wspólne tych podatków, wynikające z ich konstrukcji.

Po pierwsze – określenie podatników prawie w identyczny sposób. Pewne różnice – o których mowa w dalszej części pracy – wynikają z konieczności uwzględnienia specyfiki poszczególnych świadczeń. Po drugie – zsynchronizowanie zakresu przedmiotowego poszczególnych podatków, polegające na tym, że jeżeli dana nieruchomość podlega obciążeniu jednym z omawianych podatków, to w sposób automatyczny zostaje wyłączona z opodatkowania pozostałymi podatkami z tej grupy. Po trzecie – uregulowanie podstawy opodatkowania według systemu opartego na powierzchni nieruchomości. Przyjęcie powierzchni opodatkowanego majątku jako miernika jego wartości prowadzi do oderwania podstawy opodatkowania i wysokości podatku od rzeczywistej wartości nieruchomości. Taka konstrukcja poszczególnych danin, czyli uzależnienie ich od znamion zewnętrznych, na pewno upraszcza proces ich wymiaru. Nie jest bowiem wymagane finansowanie kosztownych mechanizmów wyceny i waloryzacji wartości nieruchomości. Niestety, te pozostałości systemu opodatkowania nieruchomości z okresu Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej skłaniają do wyrażenia wątpliwości, czy grupę ukształtowanych w ten sposób podatków można jednoznacznie określić jako typowe świadczenia majątkowe o charakterze rzeczowym³⁷⁴. Należy podkreślić, że w niektórych podatkach powierzchnia nie stanowi na ogół jedynego wskaźnika poziomu obciążenia podatkowego. Na przykład w podatku od nieruchomości do konstrukcji podstawy opodatkowania wprowadzono rozwiązanie częściowo nawiązujące do kryterium wartościowego. Po czwarte – zastosowanie głównie stawek kwotowych³⁷⁵, co wynikało z przyjęcia systemu opartego na powierzchni nieruchomości. Przyjęcie stawek kwotowych wymaga zagwarantowania właściwego mechanizmu ich waloryzacji (indeksacji) w celu zapobieżenia spadkowi realnego obciążenia, zwłaszcza przy dużej inflacji. Po piąte – systematyczne ograniczanie katalogu obowiązujących preferencji podatkowych. Wśród stosowanych ulg i zwolnień podatkowych dominują preferencje wynikające ze specyficznej pozycji i statusu prawnego podmiotów, we władaniu których znajduje się nieruchomość. Tymczasem zwolnienia i ulgi, za pomocą których możliwe byłoby stymulowanie określonych zachowań społeczno-gospodarczych, odgrywały niewielką rolę.

³⁷⁴ Dyskusja naukowa na ten temat została zaprezentowana w p. 1.4.1.

³⁷⁵ Jedynie w podatku od nieruchomości w odniesieniu do budowli stawka wyrażona jest procentowo.

4.1.2. Konstrukcja prawna podatków obciążających posiadane nieruchomości

4.1.2.1. Zakres podmiotowy podatków

Z przedstawionej charakterystyki podatków majątkowych wynika, że szczególne rozwiązania przyjęte przez ustawodawcę są uzależnione od regulacji ustawy Kodeks cywilny³⁷⁶ (dalej jako k.c.), mającej znaczny wpływ na określenie tego elementu konstrukcyjnego podatku.

Podatki obciążające posiadanie nieruchomości płacą podatnicy mający określony tytuł prawny do:

- nieruchomości – w podatku od nieruchomości,
- gruntu – w podatku rolnym,
- lasów – w podatku leśnym,

albo posiadacze wymienionych przedmiotów opodatkowania bez tytułu prawnego.

W podatku od nieruchomości przepis dotyczący zakresu podmiotowego został skonstruowany w ten sposób, że widoczny jest brak zsynchronizowania w zakresie użytych pojęć w art. 3, określającym podatników podatku, oraz w art. 2, w którym wskazano przedmiot podatku³⁷⁷. Nie należy zatem odnosić użytych przez ustawodawcę w treści analizowanego art. 3 pojęć „nieruchomość” i „obiekt budowlany” do jednoznacznie określonego w art. 2 przedmiotu podatku od nieruchomości („budynek”, „budowla”, „grunt”). Takie rozróżnienie jest niepotrzebne, gdyż może prowadzić do licznych wątpliwości interpretacyjnych. Biorąc to pod uwagę, należałoby rozważyć – co proponuje L. Etel³⁷⁸ – możliwość wprowadzenia do komentowanego artykułu zapisu, z którego wynikałoby, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na podmiotach będących właścicielami lub posiadaczami rzeczy wymienionych w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w którym określono przedmiot tego podatku.

Wymienieni przez ustawodawcę podatnicy, czyli osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, są zobowiązani do płacenia podatków niezależnie od tego, czy dane nieruchomości przynoszą im dochody, czy też nie. Wystarczający jest sam fakt posiadania takich nieruchomości lub władania nimi – podatki mają bowiem charakter majątkowy.

³⁷⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, DzU 1964, nr 16, poz. 93, ze zm.

³⁷⁷ W pozostałych podatkach od posiadanych nieruchomości zasygnalizowana sprzeczność nie istnieje. Zarówno w podatku rolnym, jak i leśnym przepisy dotyczące zakresu podmiotowego oraz przedmiotowego pod względem nazewnictwa przedmiotów obu podatków są spójne.

³⁷⁸ L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Temida 2, Białystok 2001, s. 277.

Podstawowe kategorie podatników, czyli pojęcia „osoba fizyczna” i „osoba prawna”, są określone w k.c. Zgodnie z treścią art. 8 k.c., każdy człowiek od chwili urodzenia ma zdolność prawną. Byt osoby fizycznej ustaje z chwilą śmierci. Osobami prawnymi, zgodnie z art. 33 tego aktu, są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Osobowość prawną jednostki organizacyjnej może wynikać wprost z ustawy bądź z wpisania jej do określonego rejestru (Krajowy Rejestr Sądowy). Do takich jednostek zalicza się przede wszystkim spółki prawa handlowego oraz przedsiębiorstwa państwowe.

W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, iż pewnym mankamentem przepisów dotyczących zakresu podmiotowego podatku jest ich redakcja³⁷⁹. Zawarcie w katalogu podatników również jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej (w tym spółek nieposiadających osobowości prawnej) może błędnie sugerować, że wszystkie takie podmioty mogą być również podatnikami podatków majątkowych. Uwzględniając jednak potencjalne zestawienie podmiotów mieszczących się w grupie jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, czyli podmiotów zróżnicowanych organizacyjnie, o innych celach działania oraz możliwościach i zasadach finansowania, można uznać decyzję ustawodawcy o wymienieniu jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej jako podatników podatków od posiadanych nieruchomości po części za uzasadnioną. Analiza następujących przepisów prawnych: Kodeks cywilny, Kodeks spółek handlowych³⁸⁰ (dalej jako k.s.h.), Ustawa o finansach publicznych³⁸¹ oraz Ustawa o gospodarce nieruchomościami³⁸², uprawnia do stwierdzenia, iż niektóre z nich mogą mieć określony tytuł do władania nieruchomością, a przez to być podatnikami podatków od posiadanych nieruchomości. Nie jest to oczywiście możliwe w przypadku spółki cywilnej, ponieważ to nie spółka, lecz jej wspólnicy jako współwłaściciele lub współposiadacze są podatnikami z tytułu posiadania i korzystania z tych nieruchomości. Pozostałe spółki nieposiadające osobowości prawnej regulowane kodeksem spółek handlowych, tzw. ułomne osoby prawne (spółki jawne, partnerskie, komandytowe i komandytowo-akcyjne), mogą być odrębnymi podatnikami³⁸³. Wymienione podmioty, zgodnie z treścią art. 8 § 1 k.s.h., mogą bowiem we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe. Podatnikiem podatku od nierucho-

³⁷⁹ Zob. np. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny – komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 119 i nast.

³⁸⁰ Ustawa z dnia 15 września 2000 r., DzU 2000, nr 94, poz. 1037, ze zm.

³⁸¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., DzU 2009, nr 157, poz. 1240, ze zm.

³⁸² Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r., DzU 2004, nr 261, poz. 2603, ze zm.

³⁸³ W stanie prawnym sprzed dnia 1 stycznia 2001 r. nie było to takie oczywiste. W doktrynie i orzecznictwie nie było zgodności w kwestii przyznania tym jednostkom podmiotowości prawnopodatkowej. Przeważał pogląd, iż zdolność ta przysługuje ich członkom, a to oznaczało ich opodatkowanie, gdyż to oni dysponowali określonym tytułem do władania nieruchomością.

mości może być także jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej wyłącznie w wypadku ustanowienia przez Skarb Państwa albo gminę zarządu nieruchomością. W innych sytuacjach jest to niemożliwe, ponieważ państwowe i komunalne jednostki organizacyjne nie mogą być właścicielami, posiadaczami ani użytkownikami wieczystymi. Zasygnalizowany tu problem opodatkowania jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej powinien być bezsprzecznie rozwiązany. Pamiętając jednak, że jednostki te nie tworzą jednolitej grupy podmiotów, wykreślenie zwrotu „w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej” nie byłoby odpowiednią propozycją.

Prawidłowe określenie zakresu podmiotowego podatków majątkowych ma istotne znaczenie w przypadku kolejnych elementów techniki opodatkowania, czyli zobowiązania podatkowego, sposobu i terminów zapłaty podatków. Dzieje się tak, ponieważ są one odmienne dla osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz osób fizycznych. Kryterium różnicującym jest zatem charakter podmiotu władającego nieruchomościami podlegającymi podatkom majątkowym. Zobowiązanie podatkowe w podatkach majątkowych powstaje na mocy aktu administracyjnego, czyli konstytutywnej decyzji wydanej przez właściwy organ podatkowy (w stosunku do osób fizycznych) lub z mocy prawa, bez konieczności wydawania takiej decyzji (w stosunku do osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej). Dlatego też osoby fizyczne mają obowiązek złożenia organom podatkowym informacji o posiadanych nieruchomościach, zawierających dane dotyczące wymiaru podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego. Pozostałe podmioty obowiązane są do złożenia właściwych deklaracji podatkowych.

Prześledźmy także szczególne rozwiązania dotyczące tzw. podmiotowości. Przypomnijmy brzmienie zasady podstawowej: obowiązek podatkowy w podatkach od nieruchomości wynika z własności lub posiadania. Reguła zawarta w przepisach o podatkach od posiadanych nieruchomości jest w zupełności wystarczająca, by uznać, że podatnikiem jest podmiot wskazany przez ustawodawcę, bez względu na to, czy osiąga korzyści z tychże nieruchomości. W praktyce jednak mogą wystąpić problemy z ustaleniem podatnika w zależności od charakteru posiadania przez dany podmiot danej nieruchomości – bycie właścicielem lub posiadaczem samoistnym. W literaturze eksponującej pierwszeństwo opodatkowania właściciela nieruchomości podnosi się przede wszystkim fakt prawa własności. Utrata posiadania na rzecz osób trzecich, przy zachowaniu prawa własności, nic nie zmienia w zakresie obowiązku zapłaty podatku. Z kolei zwolennicy opodatkowania posiadacza samoistnego, w sytuacji gdy właściciel utracił posiadanie na rzecz posiadacza samoistnego, wskazują na istotę ekonomiczną podatków od nieruchomości jako podatków majątkowych, a co z tym związane – potencjalne

korzyści możliwe do uzyskania z nieruchomości przez podmiot, który nią aktualnie włada.

W porządku prawnym obowiązującym do końca 2002 r. nie zostało określone precyzyjnie, kto powinien być podatnikiem w sytuacji, gdy oprócz właściciela istniał również posiadacz samoistny tego samego przedmiotu. Skutkowało to wątpliwościami i rozbieżnymi poglądami. Różnorodność poglądów dotyczących wskazanego przepisu sprawiła, że sprawa była przedmiotem badań Trybunału Konstytucyjnego. W uchwale z dnia 6 września 1995 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., że „zarówno wykładnia systemowa, dokonana z uwzględnieniem przepisów konstytucyjnych oraz innych przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku, jak i wykładnia celowościowa oraz historyczna nakazują przyjąć, że w sytuacji, gdy samoistny posiadacz nieruchomości nie jest właścicielem, przewidzianym w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku, obowiązek podatkowy ciąży na samoistnym posiadaczu. Organ podatkowy nie może zaś dokonywać wyboru podatnika wedle swego uznania. Sprzeczne z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa jest stosowanie uznania administracyjnego w odniesieniu do strony podmiotowej obowiązku podatkowego (...). Głównym argumentem Trybunału przemawiającym za opodatkowaniem posiadacza samoistnego jest założenie, że korzyści z nieruchomości osiąga zazwyczaj posiadacz samoistny, a nie właściciel i w związku z tym obowiązek podatkowy powinien ciążyć na nim. Zdaniem Trybunału, za tym stanowiskiem przemawiają również względy praktyczne. Posiadanie samoistne jest, w odróżnieniu od własności, stanem łatwym do ustalenia i nie wymaga przeprowadzania skomplikowanego postępowania sądowego, które niekiedy jest konieczne przy ustalaniu właściciela nieruchomości”³⁸⁴. Prezentowana uchwała (uwzględniając zawarte w niej argumenty oraz konkluzję) nie została przez doktrynę przyjęta w sposób jednoznaczny. Bezspornie, pozytywną stroną orzeczenia było wskazanie konkretnego podmiotu opodatkowania, co oznaczało wykluczenie możliwości jego wyboru przez organ podatkowy. Przyjmując literalną interpretację użytego przez ustawodawcę sformułowania „które są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami”, za podatnika można było uznać jeden z podmiotów (albo właściciela, albo posiadacza samoistnego) albo każdy z podmiotów z osobna, przy swobodnym wyborze rozwiązania przez organ podatkowy³⁸⁵. Dyskusyjną kwestią jest natomiast zaprezentowany tok wyводу, stanowiący podstawę rozstrzygnięcia przyjętego przez Trybunał. Szczegółową

³⁸⁴ Sygn. Akt W 20/94, OTK 1995, nr 1, poz. 6.

³⁸⁵ *Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości*, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o., Warszawa 2008, s. 225.

analizę zaprezentowanej tu wykładni TK przeprowadził L. Etel, a jego refleksje można ująć w dużym skrócie następująco³⁸⁶:

1. Podatek od nieruchomości jest przykładem świadczenia majątkowego, jednak nie można przyjmować, że z posiadaniem majątku łączy się uzyskiwanie przez posiadacza „szczególnego rodzaju dochodów” (dochody w naturze polegające na zaspokojeniu potrzeb bytowych, socjalnych, gospodarczych na wyższym poziomie niż przez osoby nieposiadające majątku). Trzeba pamiętać, że w przypadku tych świadczeń opodatkowanie majątku jest niezależne od tego, czy majątek ten generuje dochody, czy też nie. Zgodnie z doktryną oraz orzecznictwem sądowym, opodatkowanie dochodów z nieruchomości ma miejsce w ramach podatków dochodowych, obrotów – podatków obrotowych, a posiadania teŝże nieruchomości – podatków majątkowych. Przyjęcie kryterium osiągnięcia korzyści z posiadania nieruchomości w celu ustalenia podmiotu, na którym spoczywa obowiązek podatkowy, nie będzie wystarczające w sytuacji, gdy nikt (ani właściciel, ani posiadacz samoistny) nie osiąga korzyści. Nierzadko posiadanie nieruchomości oznacza jedynie ponoszenie nakładów związanych z utrzymaniem i eksploatacją nieruchomości,
2. Pominięto związki zachodzące pomiędzy przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w których uregulowano zakres podmiotowy, a treścią art. 21 Prawa geodezyjno-kartograficznego³⁸⁷, zgodnie z którym dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią podstawę wymiaru podatków. W orzecznictwie utrwalilo się stanowisko, iż dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków muszą być brane pod uwagę przy rozstrzygnięciu spraw podatkowych. W związku z tym uzasadnione jest wykorzystanie przede wszystkim zapisów istniejących w ewidencji przedmiotowej, nie tylko co do ustalenia podstawy opodatkowania nieruchomości³⁸⁸, ale także co do osoby podatnika. Konkludując, posiadacz samoistny może być podatnikiem podatku od nieruchomości, jeżeli figuruje w ewidencji³⁸⁹.

Przyjęte obecnie regulacje (w brzmieniu obowiązującym od początku 2003 r.), umożliwiły jednoznaczne rozstrzygnięcie kwestii, kto podlega opodatkowaniu w sytuacji, gdy oprócz właściciela istnieje jeszcze posiadacz samoistny tego samego przedmiotu. Podatnikiem jest oczywiście właściciel nieruchomości, chyba że tymi nieruchomościami włada posiadacz samoistny. Wtedy obowiązek podatkowy

³⁸⁶ L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 59 i nast.

³⁸⁷ Ustawa z dnia 17 maja 1989 r., tekst jednolity, DzU 2005, nr 240, poz. 2027, ze zm.

³⁸⁸ Poczynając od 1 stycznia 2007 r., w przypadku wszystkich trzech podatków od posiadanych nieruchomości zapisano, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są podstawą do wymierzania i określania zobowiązań.

³⁸⁹ Podobny pogląd wyrażają W. Modzelewski i J. Bielawny, *Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości*, op.cit., s. 226.

będzie spoczywał na posiadaczu samoistnym (pierwszeństwo opodatkowania posiadacza samoistnego).

Należy także wspomnieć o opodatkowaniu współwłaścicieli i współposiadaczy. W przypadku wszystkich analizowanych podatków majątkowych, jeżeli przedmiot opodatkowania stanowi współwłasność (jest przedmiotem współposiadania), to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania jako całość, a obowiązek podatkowy z nim związany ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach. Ustawodawca wprowadził jednak pewne wyjątki w podatku od nieruchomości i podatku rolnym. W podatku od nieruchomości są to zasady opodatkowania nieruchomości w przypadku, gdy ustanowiona jest odrębna własność lokali. W takiej sytuacji podatnikami będą wszyscy właściciele lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku. Natomiast w ramach podatku rolnego, w przypadku gruntów stanowiących gospodarstwo rolne, obowiązek uiszczenia podatku ciąży na tej osobie będącej współwłaścicielem (współposiadaczem), która to gospodarstwo prowadzi w całości.

Specjalnymi uregulowaniami są również te, które dotyczą nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Jeżeli posiadanie nieruchomości wynika z umowy zawartej z właścicielem (nieruchomości państwowe i komunalne) lub Agencją Nieruchomości Rolnych, to obowiązek podatkowy ciąży na posiadaczach. Natomiast w przypadku posiadania tych nieruchomości bez tytułu prawnego obowiązek podatkowy spoczywa na posiadaczach, z wyjątkiem nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa i nieruchomości będących w zarządzie Lasów Państwowych. W takich okolicznościach podatnikami są odpowiednio: jednostki organizacyjne Agencji Nieruchomości Rolnych oraz nadleśnictwa.

4.1.2.2. Zakres przedmiotowy podatków

Charakterystyczne dla badanej grupy podatków jest pierwszoplanowe znaczenie przedmiotu opodatkowania, którym jest władanie określonymi rodzajami nieruchomości. Określona nieruchomość (gruntowa, budynkowa, lokalowa) zostaje obciążona odpowiednim podatkiem od posiadanych nieruchomości, bez względu na to, kto jest jej właścicielem lub posiadaczem.

W konstrukcji przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości ustawodawca wskazuje określone nieruchomości lub obiekty budowlane. Częściowo nawiązuje więc do regulacji kodeksu cywilnego. Zgodnie z art. 46 k.c. wyróżnia się następujące nieruchomości w sensie prawnym: grunty stanowiące część powierzchni ziemskiej, budynki trwale połączone z gruntem, części tych budynków z mocy szczególnych przepisów. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nie-

ruchomości mogą być, jak stwierdzono, objekty budowlane, które nie muszą być „nieruchomościami” w rozumieniu cywilnoprawnym. Wobec braku tożsamości pojęcia „nieruchomość” z przedmiotem opodatkowania zasadne jest precyzyjne posługiwanie się przytoczonymi pojęciami. Nawiązując zaś do drugiego elementu przedmiotu opodatkowania, czyli pojęcia „obiekt budowlany”, należy go rozumieć zgodnie z definicją zawartą w ustawie Prawo budowlane³⁹⁰.

Opodatkowaniu w poszczególnych podatkach majątkowych podlegają:

- grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej – w podatku od nieruchomości,
- grunty (użytki rolne) oraz grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych – w podatku rolnym,
- lasy – w podatku leśnym.

Przechodząc do omawiania problemów związanych z przedmiotem opodatkowania, podkreślmy, że najszerszy (a także najbardziej skomplikowany) zakres przedmiotowy występuje w podatku od nieruchomości. Wprawdzie w ustawach o podatku rolnym oraz podatku leśnym ustawodawca nie przewidział opodatkowania budynków i budowli, to jednak – na co zwraca uwagę L. Etel – w konkretnych wypadkach istnieją ściśle związki pomiędzy zasadami ich opodatkowania a konstrukcją tych podatków³⁹¹.

Z racji tego, że cywilistyczne pojęcie nieruchomości w podatku od nieruchomości jest niewystarczające do określenia przedmiotu tego podatku, w dalszej części rozważań będziemy się odwoływać wyłącznie do wyliczonych przez ustawodawcę w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określonych rodzajów rzeczy podlegających opodatkowaniu, czyli – upraszczając – budynków, budowli i gruntów. Zaliczenie budynków lub ich części oraz budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej do przedmiotu opodatkowania oznacza konieczność uwzględnienia w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych definicji tych pojęć.

W obowiązującym stanie prawnym przyjęto, iż budynkiem i budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego. Definicję obiektu budowlanego można przedstawić w następujący sposób:

$$Ob = Bk + Ba + Oma,$$

³⁹⁰ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, tekst jednolity, DzU 2006, nr 156, poz. 1118, ze zm.

³⁹¹ L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 34.

gdzie: *Ob* – obiekt budowlany; *Bk* – budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; *Ba* – budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami; *Oma* – obiekt małej architektury.

Przyjmując definicję budynku w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz Prawa budowlanego, wskażmy na istotne kryteria:

- Trwały związek budynku z gruntem. Niestety w ustawie nie wyjaśniono tej części definicji. Problem ten można rozwiązać, nawiązując do kodeksu cywilnego. Na podstawie analizy art. 47 i 48 przytoczonej regulacji można stwierdzić, iż uznanie budynku za budynek trwale związany z gruntem jest możliwe, gdy nie można go oderwać od gruntu bez jego uszkodzenia oraz nie jest to obiekt wzniesiony do tzw. przemijającego użytku³⁹².
- Wydzielenie budynku z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych (ścian).
- Budynek musi mieć fundamenty i dach.

Oceniając kolejne pojęcie związane z zakresem przedmiotowym, można przyjąć, iż wprawdzie nastąpiła pewna poprawa, to jednak nadal zgłaszane są wątpliwości, czy definicja budowli została określona w odpowiedni sposób. W stanie prawnym przed dniem 1 stycznia 2003 r. pojęcie „budowla” nie zostało w ustawie zdefiniowane. Wadą obowiązujących wówczas przepisów był także brak odesłania podatników do innego aktu prawnego, w którym taka definicja się znajdowała. W opinii wielu autorów zakres pojęcia „budowla” należało ustalać, nawiązując do jego znaczenia nadanego mu w języku potocznym, z posiłkowym wykorzystaniem definicji z prawa budowlanego i klasyfikacji statystycznych. Trafna jest więc konstatacja wyrażona przez L. Etela, który pisał, że „budowla jest obiektem budowlanym, dziełem rąk ludzkich, wyodrębnionym w przestrzeni, połączonym trwale z gruntem, niebędącym budynkiem”³⁹³. Zgodnie z treścią art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, „budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Definicję tę można więc ująć jako:

$$Ba = [Ob - (Bk + Oma)] + Ub,$$

gdzie: *Ub* – urządzenie budowlane.

³⁹² S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego*, Warszawa 1996, s. 19.

³⁹³ L. Eteł, *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, op.cit., s. 166.

Niestety, wskazana regulacja może być w wielu przypadkach niewystarczająca, by w jednoznaczny sposób określić, czy dany obiekt budowlany stanowi budowlę, a tym samym przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W. Modzelewski i J. Bielawny jako przyczyny takiego stanu rzeczy podają³⁹⁴:

1. Negatywny charakter ustawowej definicji – każdy obiekt budowlany (z wyjątkiem obiektów małej architektury) niebędący budynkiem jest budowlą.
2. Otwarty zbiór przykładowego wyliczenia obiektów budowlanych. Zgodnie z orzecznictwem sądowym, pojęcie budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości należy ustalać na podstawie art. 1a ust 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z uwzględnieniem regulacji zawartych w art. 3 pkt 3 i 9 Prawa budowlanego³⁹⁵. Tymczasem zawarta w Prawie budowlanym definicja jest przykładowym wyliczeniem obiektów budowlanych, które należy uznać za budowle.

Zgodnie z tym, co proponuje L. Etel, procedura postępowania w zakresie opodatkowania budowli powinna obejmować następujące czynności³⁹⁶:

1. Upewnienie się, że dany obiekt jest obiektem budowlanym w rozumieniu Prawa budowlanego (zgodnie z treścią art. 3 pkt 1 tej ustawy, przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami lub obiekt małej architektury) oraz nie jest to obiekt małej architektury.
2. Sprawdzenie, czy obiekt ten ma cechy budynku określone w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli rozpatrywany obiekt nie spełnia wszystkich kryteriów wynikających z definicji budynku, należy go uznać za budowlę w rozumieniu przepisów komentowanej ustawy.
3. Opodatkowanie tak rozumianej budowli, ale tylko w przypadku, gdy będzie związana z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ograniczając rozważania jedynie do nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą, ocenmy przyjętą przez ustawodawcę definicję gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z definicją ustawową (art. 1a ust. 1 pkt 3) za związane z działalnością gospodarczą uważa się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. W ustawie przewidziano jednak dwa wyjątki,

³⁹⁴ *Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości*, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, op.cit., s. 168.

³⁹⁵ Wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2006 r., FSK 2316/04, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 6.

³⁹⁶ L. Etel, *Podatki od nieruchomości 2009*, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 15.

tj. budynki mieszkalne i zajęte pod nie grunty oraz grunty pod jeziorami i zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych.

Niewątpliwie zaletą wprowadzonych od początku 2003 r. zmian w obowiązujących przepisach było precyzyjne określenie związku przedmiotu opodatkowania z działalnością gospodarczą³⁹⁷. Wskazanie jednego, konkretnego kryterium decydującego o zakwalifikowaniu nieruchomości i obiektów do kategorii związanych z działalnością gospodarczą, czyli faktu posiadania, powinno zagwarantować usunięcie wielu trudności interpretacyjnych.

Chcąc odpowiedzieć na pytanie, czy rzeczywiście omawianą definicję można postrzegać jako jasną i precyzyjną, mogącą się przyczynić do rozwiązania powstających od wielu lat sporów interpretacyjnych, należy dokonać jej analizy.

Po pierwsze, należy uwzględnić orzecznictwo sądowe. Zgodnie z tezami spotykanymi w orzecznictwie sądowym, o zaliczeniu nieruchomości do kategorii związanych z działalnością gospodarczą decyduje sam fakt ich posiadania przez podmiot gospodarczy³⁹⁸. W przedmiotowej definicji ustawodawca nie zawarł warunku wykorzystywania tego rodzaju nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą³⁹⁹, co sprowadza się do pojmowania nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą jako nieruchomości będących w posiadaniu przedsiębiorcy, bez względu na to, czy rzeczywiście są przez niego wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Zwróćmy uwagę, iż przedstawione poglądy sądów administracyjnych dotyczą dwóch porządków prawnych, tj. stanu do końca 2002 r., kiedy to wprowadzono ustawową definicję gruntów związanych z działalnością gospodarczą, pozostawiając niezdefiniowane budynki i budowle związane z działalnością gospodarczą, oraz stanu od 2003 r., gdy w słowniku znowelizowanej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych znalazła się definicja

³⁹⁷ L. Etel słusznie wytyka ustawodawcy, iż do końca 2002 r. zdefiniowane były jedynie grunty związane z działalnością gospodarczą. Ponadto w ramach jednej ustawy przyjęto różne określenia kryteriów, np. „związek z działalnością gospodarczą”, „związek z prowadzoną działalnością gospodarczą”, „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”. Zob. L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 117–123.

³⁹⁸ W uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 kwietnia 2001 r., FPK 3/00, oraz w wyroku z 8 kwietnia 1997 r., SA/Po 3225/95, został wyrażony pogląd, „że związanie z prowadzeniem działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie może być utożsamiane jedynie z działalnością faktyczną, że podatek od nieruchomości w swej konstrukcji nie nawiązuje do efektów gospodarczych uzyskiwanych przez jej wykorzystanie oraz że wszystkie grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy, podlegające podatkowi od nieruchomości, są w obecnym stanie prawnym związane z działalnością gospodarczą. Za taką wykładnią art. 5 ustawy przemawia wykładnia językowa, historyczna, celowościowa i systemowa”.

³⁹⁹ Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 maja 2006 r., I SA/Bk 95/06, gdzie Sąd stwierdził: „zatem sam fakt posiadania lokalu przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że budynek, budowla lub grunt jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Oznacza to, że nawet budynki niewykorzystywane przez przedsiębiorcę w danym momencie lub też wykorzystywane na inną działalność niż gospodarczą (z wyjątkiem budynków mieszkalnych) należy uznać za związane z działalnością gospodarczą”.

gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustosunkowując się do zaprezentowanej judykatury, należy stwierdzić, że została przez doktrynę przyjęta w zasadzie bezkrytycznie⁴⁰⁰. Inną sprawą wymagającą oceny jest kwestia, czy rzeczywiście sam fakt posiadania nieruchomości przez podmiot gospodarczy powinien skutkować traktowaniem jej jako związanej z działalnością gospodarczą.

Po drugie, należy skonfrontować omawianą definicję z podejściem prezentowanym w literaturze przedmiotu. Pomimo przyjęcia w ustawie rozwiązania prowadzącego się do tego, że samo władanie przedmiotem opodatkowania przez przedsiębiorcę warunkuje uznanie związku przedmiotu opodatkowania z działalnością gospodarczą, w literaturze prezentowane są interesujące propozycje, by o opodatkowaniu nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą decydował realny związek nieruchomości z jej prowadzeniem⁴⁰¹. Jak podkreśla L. Etel, definicja nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą wymaga zmiany polegającej na wprowadzeniu zapisu, że nieruchomości te służą lub mogą służyć choćby pośrednio prowadzeniu działalności gospodarczej⁴⁰². Zrealizowanie tego postulatu powinno się przyczynić do rozwiązania wielu problemów, np. opodatkowania działki gruntu, która została zakupiona przez osobę fizyczną będącą przedsiębiorcą⁴⁰³.

Po trzecie, należy przeanalizować omawiane tu pojęcie, zwracając szczególną uwagę na konsekwencje ekonomiczno-prawne. W literaturze przedmiotu prezentowane jest stanowisko, że w wyniku nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 1 stycznia 2003 r. definicja związku przedmiotu opodatkowania z działalnością gospodarczą została zasadniczo ograniczona, poprzez wprowadzenie zasady, iż „przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”⁴⁰⁴. Porównanie obu rozwiązań prawnych jest możliwe, ale uzależnione od przyjętych założeń. Sposób uregulowania tego problemu do końca 2002 r. pozostawiał wiele do życzenia. Nie

⁴⁰⁰ Na trafność wykładni zawartych w uchwałach sądów administracyjnych zwraca uwagę L. Etel w: L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny – komentarz*, op.cit., s. 47.

⁴⁰¹ E. Ruśkowski, L. Etel, *Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 3; L. Etel, E. Ruśkowski, *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, Warszawa 1996, s. 69–70.

⁴⁰² L. Etel, *Podatki od nieruchomości 2009*, op.cit., s. 20.

⁴⁰³ Analiza aktualnego brzmienia definicji nie pozostawia wątpliwości: każdy grunt będący w posiadaniu przedsiębiorcy jest związany z działalnością gospodarczą. Jeśli zaś osoba ta kupiła działkę na budowę własnego domu mieszkalnego, związek z prowadzoną działalnością nie istnieje. Niestety dla podatnika taka interpretacja, chociaż uzasadniona ze względu na przyjętą ustawową definicję, nie jest możliwa.

⁴⁰⁴ *Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości*, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, op.cit., s. 169–170.

może zasłużyć na aprobatę rozwiązanie szcążkowe, w którym budynki i budowle związane z działalnością gospodarczą nie zostały ustawowo zdefiniowane. Zatem zaprezentowana teza w stosunku do gruntów wynika bezpośrednio z literalnej interpretacji ich definicji. Natomiast w przypadku pozostałych rodzajów nieruchomości możliwe jest jedynie bazowanie na stanowisku organów podatkowych oraz części orzecznictwa.

Przechodząc do omawiania kwestii związanych z brzmieniem przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy należałoby zacząć od pojęcia posiadania, którym posługuje się ustawodawca w definicji. Zdaniem L. Etela⁴⁰⁵ i M. Popławskiego⁴⁰⁶ ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jest przykładem aktu prawnego, w którym prawodawca używa terminu „posiadanie” w celu określenia władztwa ekonomicznego nad nieruchomością, umożliwiającego korzystanie z niej bez względu na istnienie i rodzaj tytułu prawnego do władania nieruchomością (własność, użytkowanie, dzierżawa). Ten rodzaj władztwa ekonomicznego skutkuje tym, że wykorzystujący nieruchomość przedsiębiorca staje się automatycznie jej posiadaczem. Konsekwencją prawną jest to, że taka nieruchomość związana jest z prowadzeniem działalności gospodarczej. Należy przy tym zaznaczyć, że objęcie danej nieruchomości we władanie przez przedsiębiorcę niemającego do niej prawa własności nie jest równoznaczne z tym, że będzie on podatnikiem podatku od nieruchomości. Jeśli zatem przedsiębiorca do prowadzenia działalności gospodarczej wykorzystuje grunty osoby fizycznej, to właśnie ta osoba fizyczna będzie podatnikiem, płacącym podatek od nieruchomości.

Zbytняя ogólnikowość definicji, a w zasadzie występowanie w niej pojęć niezdefiniowanych jest przyczyną licznych wątpliwości oraz różnych stanowisk. Przykładem takiego pojęcia jest sformułowanie „ze względów technicznych”. W jaki zatem sposób należałoby ustalać znaczenie tego pojęcia – na podstawie przepisów z innych niż prawo podatkowe działów prawa, czy też przyjęć jego rozumienie wynikające z języka potocznego? Ministerstwo Finansów stoi na stanowisku, iż stan techniczny nieruchomości powinien być oceniany w myśl regulacji ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane. Uzasadniane jest to w ten sposób, że w przepisach podatkowych w zakresie definicji obiektów budowlanych następuje bezpośrednio odwołanie do prawa budowlanego⁴⁰⁷. Interpretacja Ministerstwa Finansów oznacza, że niemożność wykorzystywania obiektu budowlanego do prowadzenia działalności gospodarczej będzie miała miejsce w szczególności w przypadku wydania przez organ nadzoru budowlanego – na podstawie art. 68

⁴⁰⁵ L. Etel, *Podatki od nieruchomości 2009*, op.cit., s. 19–20.

⁴⁰⁶ M. Popławski, *Wykorzystanie nieruchomości w działalności gospodarczej a jej stan techniczny*, „Przełęcz Podatkowy” 2003, nr 6.

⁴⁰⁷ Pismo dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z 13 marca 2003 r., Nr LK-272/LP/03/PP.

Prawa budowlanego – decyzji o opóźnieniu bądź wyłączeniu z użytkowania całości lub części budynku ze względu na jego zły stan techniczny. Natomiast w przypadku gruntów o braku możliwości ich wykorzystywania dla działalności gospodarczej można będzie mówić tylko w niektórych sytuacjach, np. chemicznego, radioaktywnego lub bakteriologicznego skażenia gruntu, które uniemożliwi jego użytkowanie. Także i w tym przypadku brak możliwości wykorzystania gruntu powinien zostać potwierdzony przez właściwy organ administracji, np. powiatowego inspektora nadzoru budowlanego. Stwierdzenie Ministerstwa Finansów, iż podstawą wyłączenia budynku, budowli czy gruntu z kategorii związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej powinna być decyzja organu nadzoru budowlanego, jest jednak w literaturze przedmiotu kontestowane. L. Etel formułuje to następująco: „nie znajdują uzasadnienia spotykane w praktyce twierdzenia, że tylko decyzja organów nadzoru budowlanego jest podstawą do wykazania, że w budynku nie może być, ze względów technicznych, prowadzona działalność gospodarcza”⁴⁰⁸. M. Popławski konkluduje, że interpretacja Ministerstwa Finansów nie zasługuje na akceptację, gdyż w celu wykładni analizowanego przepisu należy przyjąć rozumienie wynikające z języka potocznego, a jedynie pomocniczo – z prawa budowlanego⁴⁰⁹. Z takim punktem widzenia zbieżne są poglądy R. Dowgiera⁴¹⁰. Autor ten dowodzi, iż w związku z tym, że pojęcie „ze względów technicznych” nie zostało nigdzie bezpośrednio zdefiniowane przez ustawodawcę, należy przyjąć jego rozumienie wynikające z języka potocznego i pomocniczo z prawa budowlanego. Co prawda, w przepisach, w których zdefiniowano nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, podatnik odsyłany jest do prawa budowlanego, jednak nieuzasadnione merytorycznie jest twierdzenie, iż na podstawie tego prawa należy także oceniać, czy dana nieruchomość może być wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej. Zgodnie z treścią definicji zawartej w *Słowniku języka polskiego*⁴¹¹ przez „względy techniczne” uniemożliwiający wykorzystywanie danego obiektu należałoby rozumieć techniczną niemożliwość korzystania z niego, a zatem niemożliwość dotyczącą spraw związanych ze sposobem wykonania obiektu. Tak więc bez wątpienia, jeżeli stan techniczny np. budynku oceniono jako bardzo zły, grożący zawaleniem, bez odwoływania się do prawa budowlanego, to można przyjąć, że nie może być w nim prowadzona, ze względów technicznych, żadna działalność gospodarcza. Są jednak sytuacje, kiedy trudno jest jednoznacznie

⁴⁰⁸ L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny – komentarz*, op.cit., s. 49.

⁴⁰⁹ M. Popławski, *Wykorzystanie nieruchomości w działalności gospodarczej a jej stan techniczny*, op.cit.

⁴¹⁰ R. Dowgier, *Wyłączenie gruntu, budynku i budowli z działalności gospodarczej – względy techniczne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 5.

⁴¹¹ *Słownik języka polskiego*, t. III, red. M. Szymczak, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992.

stwierdzić, iż wspomniane „względy techniczne” dotyczące danej nieruchomości uniemożliwiają prowadzenie tam działalności gospodarczej. Wówczas wskazane jest wykorzystanie tych przepisów prawa budowlanego, w których uregulowane zostały te kwestie, np. rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie⁴¹².

Akceptując tok wywodów podjętych przez L. Etela, M. Popławskiego i R. Dowgiera, można mieć jednocześnie pewne wątpliwości co do konsekwencji tezy, iż każda okoliczność faktyczna uniemożliwiająca wykorzystywanie nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej powoduje, że nie może być ona uznana za związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie można wykluczyć, że część przedsiębiorców o niskiej etyce podatkowej potraktuje to niedookreślone pojęcie jako klucz umożliwiający im łatwe wykazanie, iż nieruchomości z przyczyn wskazanych nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej (np. nieuzasadnione wydłużanie prac remontowych). Należy jednak zaznaczyć, że przedsiębiorcy, ze względu na ich naturalną skłonność do aktywności gospodarczej i rynkowej, podejmują decyzje perspektywiczne (np. prace w zakresie zmiany profilu działalności, nabywanie nieruchomości „na zapas” itp.).

Złożoność bodźców i uwarunkowania społeczno-gospodarcze przyczyniają się do tego, że trudno jednoznacznie ocenić, czy zachowania podatnika są legalne, czy nielegalne. W orzecznictwie ugruntowała się zasada, że „jeżeli obowiązujący porządek prawny stwarza podatnikowi możliwość wyboru kilku legalnych konstrukcji do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego, z których każda będzie miała inny wymiar podatkowy, to wybór najkorzystniejszego podatkowego rozwiązania nie może być traktowany jako obejście prawa”⁴¹³. Usankcjonowano zatem możliwość optymalizacji podatkowej, ale w granicach prawa. Oczywiście jest, że wykorzystywanie przez podatnika braku jasnej i precyzyjnej definicji może oznaczać konkretne korzyści (wyłączenie nieruchomości z kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej spowoduje obniżenie stawek podatkowych – omawiane przedmioty będą podlegać opodatkowaniu według takich stawek, jak dla gruntów i budynków pozostałych; z kolei budowle nie będą opodatkowane w ogóle podatkiem od nieruchomości, jako niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej).

Konkludując dotychczasowe rozważania, można uznać, że najlepszym rozwiązaniem jest preredagowanie art. 1a ust. 1 pkt 3, polegające na bezpośrednim zdefiniowaniu pojęcia „względy techniczne”, bądź – co zdaniem R. Dowgiera byłoby

⁴¹² DzU 2002, nr 75, poz. 690, ze zm.

⁴¹³ Wyrok WSA z 30 marca 2004 r., syg. III SA 2984/02, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 6.

możliwe do zaakceptowania – odwołanie się do regulacji prawa budowlanego⁴¹⁴. Byłoby to równoznaczne z tym, że tylko posiadanie decyzji organu nadzoru budowlanego, potwierdzającej zły stan techniczny obiektu, pozwalałoby na uznanie, iż ze względów technicznych nieruchomości nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. W chwili obecnej natomiast sam podatnik, składając deklarację bądź informacje, stwierdza zaistnienie tego warunku. Jeżeli zaś organ podatkowy kwestionuje okoliczności danego stanu faktycznego, a tym samym wiarygodność złożonych przez podatnika danych, może wszcząć postępowanie mające na celu ustalenie, czy wspomniane „względy techniczne” faktycznie występują.

Kolejna kwestia, na którą należy zwrócić uwagę, to konsekwencje ekonomiczne definicji zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy dla budżetów lokalnych oraz przedsiębiorców. Wydaje się, że najbardziej zasadne dla podmiotu czynnego oraz biernego jest usunięcie zasygnalizowanych wątpliwości. Zrealizowanie tego postulatu przyczyni się do zobiektywizowania interpretacji przepisu. W przeciwnym razie nie pozostanie to bez wpływu na stan budżetu obu podmiotów. Możliwe są zatem działania podatników zmierzające do uwolnienia się od opodatkowania lub do zmniejszenia jego ciężaru w przypadku nieruchomości niewykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, ze wskazaniem, iż ze „względów technicznych” nie mogą być one wykorzystywane do prowadzenia tej działalności. Z kolei zła sytuacja finansowa budżetów lokalnych, spowodowana m.in. erozją wpływów z opodatkowania tego typu nieruchomości, wymusza na organach lokalnych irracjonalne działania w postaci częstych kontroli przedsiębiorców, niekorzystnego interpretowania spornych przepisów oraz niewspółmiernego karania za nieprawidłowości w wykonaniu obowiązków podatkowych przez podatników. Nie pozostaje to bez wpływu na wysokość nakładów na kontrolę zachowań podatników. W konsekwencji prowadzi to do bieżącego i przyszłego ograniczenia dochodów budżetowych, ze względu na zmianę miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przedsiębiorców na dogodniejsze z podatkowego punktu widzenia.

Rozpatrując konsekwencje dla gospodarki finansowej przedsiębiorców, warto również nawiązać do założenia przyjętego w definicji gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jak już wspomniano, główny nacisk w definicji położono na posiadanie wskazanych nieruchomości przez przedsiębiorcę. Bezpośrednim efektem przyjęcia takiej definicji jest opodatkowanie posiadanych przez przedsiębiorcę nieruchomości według najwyższych stawek podatkowych. Dotyczy to również sytuacji, gdy w różnych okresach poszczególne obiekty nie są wykorzystywane w działalności gospodarczej

⁴¹⁴ R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, op.cit., s. 122.

(np. uzasadnione przerwy w działalności gospodarczej, prowadzenie działalności sezonowej, wykorzystanie określonej nieruchomości do działalności socjalnej). Ogólnie biorąc, ze względu na przyjętą przez ustawodawcę konstrukcję prawną (określenie stanu pewnego związku z działalnością gospodarczą) nie ma żadnego znaczenia, jaki jest stan zaawansowania prowadzenia działalności gospodarczej z zastosowaniem danej nieruchomości (proces planowania, przygotowania, prowadzenia działalności gospodarczej).

Mimo zgłaszanych w literaturze propozycji, by w omawianej definicji wprowadzić zasadę, że nieruchomości te w sposób bezpośredni bądź pośredni służą prowadzeniu działalności gospodarczej⁴¹⁵, w praktyce nie zostało to zrealizowane. Trudno znaleźć uzasadnienie dla stosowanego obecnie rozwiązania. Czy ma to być zachęcenie przedsiębiorców do racjonalnego gospodarowania nieruchomościami? Posiadanie tylko tych obiektów, które rzeczywiście są niezbędne dla działalności gospodarczej, może oznaczać konieczność ewentualnego przeprowadzenia restrukturyzacji przez dostosowanie wielkości i struktury posiadanego majątku trwałego do potrzeb produkcyjnych, handlowych, usługowych. W pewnym sensie można przyjąć, iż ustawodawca świadomie nawiązał do funkcji narzędzi systemu finansowego, czyli zasileniowo-regulacyjnej oraz motywacyjnej. Niestety, rozwiązanie to można ocenić także jako nadmierną ingerencję w wewnętrzne decyzje przedsiębiorców. Wprowadzenie tej zasady nie prowadzi, jak oczekiwano, do rozwiązania wielu istotnych sporów interpretacyjnych, np. dotyczących opodatkowania nieruchomości będącej we współwłasności przedsiębiorcy i innego podmiotu. Pomocne przy rozwiązywaniu tego problemu może być orzecznictwo sądowe i literatura. Jednak, jak wskazuje L. Etel, ze względu na różnorodność okoliczności składających się na prawnopodatkowy stan faktyczny zgodności poglądów tutaj nie ma⁴¹⁶. Wymieniony autor, wykorzystując orzecznictwo, dokonał szczegółowej analizy tego zagadnienia. Stwierdził on, że nie ma w tym przypadku podstaw do jednoznacznej, literalnej interpretacji przepisu, gdyż może to prowadzić do nieuzasadnionego, znacznego podwyższenia stawek podatkowych. Wskazane jest w takich sytuacjach, aby organ podatkowy, rozstrzygając konkretne sprawy, nie ograniczał się do stwierdzenia, że jeden ze współposiadaczy posiada status przedsiębiorcy, ale uwzględniał ponadto niezbędną okoliczność, jaką jest realny związek danej nieruchomości z działalnością gospodarczą. Jak sądzę, propozycja ta ma istotne zalety, do których można zaliczyć przede wszystkim ucywilizowanie relacji między urzędami skarbowymi a podatnikami. Otwartość pracowników urzędów i umiejętność rzeczywistej oceny sytuacji podatnika to przykłady cech,

⁴¹⁵ Ibidem, s. 120.

⁴¹⁶ L. Etel, *Podatki od nieruchomości 2009*, op.cit., s. 22 i nast.

które mogą pozytywnie wpłynąć na budowę autorytetu aparatu skarbowego oraz świadomość podatkową społeczeństwa.

Pozostają jeszcze regulacje w zakresie gruntów. Podkreślmy, że trzy omówione ustawy należy postrzegać jako kompleksowe uregulowanie kwestii opodatkowania gruntów w Polsce. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych przyjęto zasadę, zgodnie z którą podatki od nieruchomości podlegają wszystkie grunty, chyba że są opodatkowane podatkiem rolnym lub leśnym. Z ustaw o podatku rolnym i podatku leśnym wynika zaś, że przedmiot opodatkowania stanowią odpowiednio: grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych; grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy.

Należy w tym kontekście zauważyć, że podstawę wymiaru rozpatrywanych tu podatków stanowią właśnie dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków. O zakwalifikowaniu danego obszaru do właściwej kategorii decydują organy prowadzące ewidencję. Jeżeli zatem konkretny grunt został określony jako użytk rolny, to podlega obciążeniu podatkiem rolnym, jeżeli zaś jako las, to powinien być obciążony podatkiem leśnym. Wynika stąd, że aby opodatkować dany grunt podatkiem od nieruchomości, konieczne jest ustalenie, czy nie podlega on obciążeniu pozostałym podatkiem majątkowym. Dodajmy, iż reguła ta została uwzględniona w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (w części dotyczącej podatku od nieruchomości), gdyż opodatkowaniu nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych oraz lasy, ale z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Oznacza to, że w przypadku gdy przedmiot opodatkowania, czyli grunt, zajęty jest na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza lub leśna w rozumieniu ustawowym, podlega on obciążeniu podatkiem od nieruchomości. Zamieszczone w ustawach o podatku rolnym i podatku leśnym definicje działalności rolniczej oraz leśnej są identyczne z definicjami zawartymi w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Przeprowadzona analiza prawna upoważnia do następującej reasumpcji: w trzech aktach prawnych czytelnie określono granice przedmiotów opodatkowania w podatkach od nieruchomości, rolnym i leśnym.

Przedstawiając przedmiotowy zakres opodatkowania, należy zwrócić uwagę na sposób zdefiniowania przez ustawodawcę działalności gospodarczej. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, definiując działalność gospodarczą, odwołano się do definicji zawartej w przepisach ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁴¹⁷, dokonując pewnych modyfikacji sprowadzających się do wyłączenia wskazanych kategorii: działalności rolniczej, działalności leśnej oraz działalności polegającej na wynajmie turystom pokoi gościnnych w bu-

⁴¹⁷ Tekst jednolity, DzU 2007, nr 155, poz. 1095, ze zm.

dynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeśli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5. Charakterystyczne dla definicji z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej jest wyliczenie rodzajów działalności gospodarczej (wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa, poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, działalność zawodowa) oraz wskazanie na pewne jej cechy: charakter zarobkowy oraz zorganizowany i ciągły sposób jej wykonywania.

Bliższego sprecyzowania wymagają wymienione elementy, które kształtują pojęcie „działalność gospodarcza”. Pierwsza cecha, czyli zarobkowy charakter działalności, dotyczy całokształtu czynności podejmowanych przez dany podmiot. Jednak pojęcie zarobku ma szeroki zakres, wykraczający poza konkretną wielkość świadczenia pieniężnego. W piśmiennictwie wskazuje się zatem, iż przy określaniu jego zakresu należy wziąć pod uwagę przyjętą i realizowaną przez podmiot strategię działania (jak np. maksymalizowanie zysku, funkcjonowanie na rynku, walka konkurencyjna), a ewentualne ograniczenia mogą być pochodną co najwyżej warunków panujących na rynku⁴¹⁸. Drugi element, czyli zorganizowany sposób wykonywania działalności gospodarczej, stanowi wyraz jej profesjonalnego charakteru, bez względu na rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej oraz specyficzne cechy podmiotów gospodarczych. Trzecie określenie wskazuje na ciągłość wykonywania działalności. Wyeksponowanie czasowego wymiaru prowadzenia działalności gospodarczej (działania bieżące, wieloletnie, perspektywiczne) jest istotne z punktu widzenia wyłączenia działań jednorazowych, pojawiających się sporadycznie. Trzy podstawowe elementy pojęcia działalności gospodarczej charakteryzują się – jak zauważa P. Borszowski – pewnym obszarem nieostrości. Tłumaczy on to przyjęciem przez ustawodawcę kompromisu między elastycznością i pewnością prawa⁴¹⁹. W rezultacie zakres znaczeniowy tego pojęcia wymaga interpretacji z punktu widzenia nie tylko prawa, ale również nauk ekonomicznych oraz nauki o organizacji i zarządzaniu.

Dobrze się stało, że w trzech ściśle ze sobą powiązanych ustawach regulujących podatki od nieruchomości wprowadzono jednolitą definicję działalności gospodarczej. Zamieszczając ponadto definicje działalności rolniczej oraz leśnej, wyłączono te rodzaje aktywności gospodarczej z zakresu pojęcia działalności gospodarczej, co oznacza zmniejszenie ciężaru podatkowego z tytułu podatków od posiadanych nieruchomości. Z zaprezentowanych rozważań można także wyprowadzić wniosek, że użyte przez ustawodawcę sformułowanie „działalność

⁴¹⁸ P. Borszowski, *Pojęcie działalności gospodarczej w przepisach prawnopodatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 12, s. 37.

⁴¹⁹ Ibidem.

gospodarcza” oznacza działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, z wyłączeniem działalności rolniczej i leśnej.

W podatkach majątkowych podstawa opodatkowania ma przede wszystkim charakter naturalny, czyli ustawodawca wykorzystuje naturalne cechy przedmiotu opodatkowania, takie jak np. powierzchnia. W jednym tylko podatku, podatku od nieruchomości, częściowo podstawa opodatkowania ma charakter wartościowy. Nie należy jednak tego postrzegać jako klasycznego systemu opodatkowania nieruchomości, odwołującego się przy wyznaczaniu ciężaru podatku do ich wartości. Wynika to z pominięcia wartości ekonomicznej majątku, czyli cen nieruchomości, które są możliwe do uzyskania w obrocie rynkowym, i przyjęcia metody amortyzacyjnej, czyli ustalenia wartości dla celów podatków dochodowych.

Przedstawmy zatem szczegółowo podstawę opodatkowania w poszczególnych podatkach. W podatku od nieruchomości jest ona uzależniona od charakteru nieruchomości. Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi powierzchnia, a dla budynków lub ich części powierzchnia użytkowa (w obu przypadkach ilościowa podstawa opodatkowania). Idea ilościowej (naturalnej) podstawy opodatkowania sprowadza się do wykorzystania nieskomplikowanych znamion zewnętrznych – wspomnianych powierzchni, które w łatwy sposób można ustalić na podstawie odpowiednio prowadzonej ewidencji. Istotnym problemem jest jednak wiarygodność dokumentacji. Warunkiem, który musiałby być bezwzględnie spełniony, byłoby doprowadzenie do stanu, w którym ewidencja gruntów i budynków bez zastrzeżeń zasługuje na miano podstawy do podejmowania decyzji podatkowych. Tymczasem dokument ten, będący źródłowym w stosunku do prowadzonej na podstawie art. 7a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ewidencji podatkowej nieruchomości, wykazuje elementarne braki, utrudniając tym samym rzetelne ustalenie podstawy opodatkowania. Zbiór stosownych dokumentów dotyczących nieruchomości jest konieczny bez względu na model wykorzystany przy określaniu podstawy opodatkowania. Natomiast dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest to wartość ustalana na podstawie szczególnej, wskazanej przez ustawodawcę, metody wyceny – amortyzacyjnej lub w określonych w ustawie przypadkach wartości rynkowej (wartościowa podstawa opodatkowania). Powracając do wcześniejszych wypowiedzi w sprawie ograniczeń w stosowaniu wartościowej podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości, zauważmy, że obszar decyzyjny przedsiębiorców został mocno zawężony. Po pierwsze, podstawę opodatkowania budowli lub ich części stanowi ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, będąca podstawą obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Po drugie, w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawą opodatkowania ma być ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Po trzecie, dopiero w sytuacjach, gdy budowle nie podlegają

amortyzacji, podstawą opodatkowania jest ich wartość rynkowa określona przez podatnika.

Konstrukcja podstawy opodatkowania budowli w podatku od nieruchomości, mimo że nie wzbudza już w doktrynie tak dużych kontrowersji, wymaga rozważenia jej potencjalnych konsekwencji. W latach 90. ubiegłego wieku jednym z podstawowych problemów, który dotyczył analizowanej regulacji prawnej, był problem ustalenia wartości stanowiącej podstawę opodatkowania budowli. Analizując treść aktów prawnych oraz poglądy zaprezentowane przez Trybunał Konstytucyjny i ministra finansów, L. Etel wymienia trzy możliwe warianty interpretacji wartości początkowej budowli⁴²⁰:

- wartość netto, czyli wartość zmniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne,
- wartość brutto, tj. bez uwzględnienia dokonanych odpisów amortyzacyjnych, ale i bez aktualizacji wyceny (tzw. historyczna wartość),
- wartość brutto, czyli bez uwzględnienia dokonanych odpisów amortyzacyjnych, ale co pewien czas aktualizowana (tzw. zaktualizowana wartość brutto).

Korzystając z dorobku cytowanego autora, m.in. szczegółowego omówienia argumentacji zastosowanej przez Trybunał Konstytucyjny oraz organy podatkowe, można wskazać ekonomiczne skutki tych całkowicie odmiennych stanowisk. Zastosowanie pierwszej interpretacji prowadzi do wniosku, iż przy ustalaniu wysokości podstawy opodatkowania uzasadnione jest przyjęcie założenia dotyczącego zmieniającej się wartości nieruchomości. Nawiązując do jednej z trzech funkcji amortyzacji – funkcji umorzeniowej – wartość początkowa środka trwałego podlega korekcie z uwagi na procesy zużycia fizycznego i ekonomicznego. Oznacza to również stopniowy spadek wartości środków trwałych. Podejmując problem tego rozwiązania, przypomnijmy, że w okresie, gdy jego kształt prawny nie pozwalał na jednoznaczne rozstrzygnięcie pojęcia wartości początkowej, jej interpretacja wynikająca z pisma Ministerstwa Finansów⁴²¹ została słusznie poddana w doktrynie ostrej krytyce⁴²². Omawiana konstrukcja, dzięki rozwiązaniom przyjętym w polskim ustawodawstwie dotyczącym amortyzacji, przynosiłaby podatnikom podatku od nieruchomości nieuzasadnione korzyści. Należy mieć na uwadze, że przyspieszona amortyzacja, umożliwiająca szybsze zaliczenie do kosztów podatkowych wartości nakładów inwestycyjnych na nabycie lub wytworzenie środków trwałych, oznacza zamortyzowanie danego środka trwałego w jak najkrótszym czasie. Z punktu widzenia podatków dochodowych nie jest to takie niepokojące, gdyż nie prowadzi najczęściej do trwałych oszczędności podatkowych. Powoduje

⁴²⁰ L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 131.

⁴²¹ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 26 września 1995 r., PO H/469/95.

⁴²² Zob. np. K. Baj, *Środki trwałe w spółkach Skarbu Państwa*, „Fiskus” 1995, nr 21; R. Mastalski, *Wartość początkowa budowli przy wymiarze podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 1996, nr 1.

jedynie przesunięcie w czasie dochodu do opodatkowania i płaconego od niego podatku dochodowego. Natomiast przy opodatkowaniu nieruchomości mogłoby się okazać, np. w sytuacjach, gdy suma odpisów amortyzacyjnych zbliżyła się do wartości początkowej środków trwałych, że wymiar podatku od nieruchomości byłby symboliczny. Nie ma wątpliwości, że takie pojmowanie podstawy opodatkowania budowli nie byłoby aprobowane przez organy podatkowe gmin. Z drugiej strony, przyjęcie rozpatrywanej kategorii jako „stabilnej”, na którą nie mają wpływu dokonane odpisy amortyzacyjne, ma charakter jednostronny, uwzględniający jedynie interes samorządu terytorialnego.

Najbardziej krytykowanym stanowiskiem było pojmowanie wartości początkowej jako nominalnej, niepodlegającej aktualizacji. Przyjęcie tego poglądu, wyrażonego przez Trybunał Konstytucyjny⁴²³, było równoznaczne z negowaniem roli operacji aktualizowania wartości początkowej środków trwałych, mającej na celu rekompensowanie inflacyjnego wzrostu cen⁴²⁴. Powstaje zatem problem: co z budowlami, których wartość jest nieadekwatna do rzeczywistości gospodarczej, ze względu na uleganie deformacji wskutek procesów inflacyjnych? Zastosowanie takiego podejścia stawiałoby jednostki samorządu terytorialnego w niekorzystnej sytuacji i w poważny sposób ingerowałoby w ich samodzielność finansową. Dla porządku trzeba jednak przyznać, że kontrowersyjna argumentacja Trybunału zarwana została jedynie w uzasadnieniu uchwały (m.in. pojawiło się sformułowanie: „podstawę opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości stanowi niezaktualizowana wartość początkowa”). Natomiast w sentencji uchwały Trybunału, zgodnie z oczekiwaniami jednostek samorządu terytorialnego, wskazano pojęcie wartości początkowej brutto, ale bez zdefiniowania. Stąd w literaturze przyjęto, iż moc prawną należy przypisać wyłącznie sentencji uchwały Trybunału, co jest równoznaczne z tym, że podstawę opodatkowania budowli stanowi ich aktualizowana wartość brutto⁴²⁵.

Zarysowane tu interpretacje, oceniane w literaturze przedmiotu jako dość kontrowersyjne, w sposób zdecydowanie odmienny traktowały jedną z fundamentalnych zasad obowiązujących w zakresie ustalania podstawy opodatkowania. Tymczasem, jak pisze L. Etel, zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe gminy akceptowali rozwiązanie polegające na przyjęciu za podstawę opodatkowania po-

⁴²³ Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r., Sygn. Akt W. 2/96, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1997, nr 3, poz. 23.

⁴²⁴ Do połowy lat 90. XX w. aktualizacje wartości majątku trwałego przeprowadzane były co roku. Charakterystyczne dla okresu transformacji polskiej gospodarki było m.in. wysokie tempo wzrostu cen. Uzasadnione było więc doprowadzenie wartości składników majątku trwałego do wartości cen rynkowych.

⁴²⁵ Zob. B. Banaszak, *Powszechnie obowiązująca wykładnia*, „Rzeczpospolita” 1997, nr 28; L. Etel, *Glosa do uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r. (W. 2/96) dot. Opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 2; R. Mastalski, *Podstawa opodatkowania budowli*, „Rzeczpospolita” 1997, nr 28.

datkiem od nieruchomości, w przypadku budowli, wartości początkowej brutto, która była co pewien czas aktualizowana⁴²⁶. Jest sprawą oczywistą, że uznanie zasady przyjmowania wartości budowli podlegających amortyzacji oznaczało stabilizację systemu dochodów samorządowych. Tak więc gminy, bez względu na podjęte przez przedsiębiorstwa decyzje o zastosowaniu określonej metody amortyzacji podatkowej, a także poziom inflacji⁴²⁷, mogą być spokojne o zakres bazy podatkowej najbardziej wydajnego samoistnego podatku samorządowego.

Z punktu widzenia rozpatrywanego tu problemu pozytywnie należy ocenić nowelizację⁴²⁸ ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która zakończyła liczne spory i kontrowersje, jakie powstały w latach 1995–1996 wokół zagadnienia ustalania podstawy opodatkowania budowli. Można więc przyjąć, że analizowana kategoria to wartość początkowa środka trwałego w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych. Odwołanie się przez ustawodawcę do wartości, od której dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, należy postrzegać jako jednoznaczne rozstrzygnięcie, że w wypadku ustalania podstawy opodatkowania budowli należy uwzględnić ich aktualizację. Co więcej, uregulowano sposób ustalania podstawy opodatkowania budowli, które nie są amortyzowane.

Jak sądzę, należy rozważyć kilka istotnych zagadnień dotyczących ustalenia podstawy opodatkowania budowli niepodlegających amortyzacji na poziomie wartości rynkowej. Po pierwsze, wyjaśnienia wymaga zawarty w art. 4 ust. 5 ustawy zwrot „nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych”. Czy oznacza to – jak sugerują W. Morawski i A. Walter – faktyczny brak dokonywania odpisów amortyzacyjnych, mimo takiej możliwości, czy może niedokonywanie odpisów ze względu na ich prawną niedopuszczalność, co wynika z przepisów o podatkach dochodowych⁴²⁹? Po drugie, należy zauważyć, że prawodawca, wprowadzając do ustawy taki mechanizm ustalania podstawy opodatkowania, nie zdefiniował pojęcia „wartość rynkowa budowli”. Nie ma jednak potrzeby wprowadzenia do

⁴²⁶ L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 126.

⁴²⁷ Naturalnie pod warunkiem, że przekroczony zostanie określony w przepisach próg wzrostu cen. Aktualizacja wartości składników majątku trwałego w sytuacji wysokiego poziomu inflacji w długim okresie jest uzasadniona. Zapobiega się wówczas deprecjacji wartości majątku. Ostatnia taka operacja miała miejsce w 1995 r. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2000, nr 54, poz. 654, ze zm.) w art. 15 ust. 5 oraz w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU 2000, nr 14, poz. 176, ze zm.) w art. 22o ust. 1 znajduje się delegacja dla Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia trybu i terminów aktualizacji wyceny środków trwałych, jeżeli ogłaszany przez Prezesa GUS wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy przekroczy 10% w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego.

⁴²⁸ Ustawa z dnia 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin, DzU 1996, nr 149, poz. 704.

⁴²⁹ W. Morawski, A. Walter, *Podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości w wypadku wniesienia budowli jako aportu do spółki*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.

słownika pojęć rzeczowej definicji, znajduje się ona bowiem w innych ustawach podatkowych (np. w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawie o podatku od spadków i darowizn). Jak zauważa L. Etel, definicja ujęta w ustawie o podatku od spadków i darowizn⁴³⁰, ze względu na swój uniwersalny wymiar, a także uwzględnienie specyfiki przedmiotu opodatkowania, powinna być wykorzystywana do ustalania wartości rynkowej budowli, stanowiącej podstawę w podatku od nieruchomości⁴³¹. Po trzeciej, wprowadzenie tej zasady pozwoliło na usunięcie niedopatrzenia legislacyjnego, gdyż do końca 1996 r., ze względu na brak stosownych regulacji, przedsiębiorcy wykorzystujący w działalności gospodarczej budowle niepodlegające amortyzacji nie ponosili ciężaru podatku od nieruchomości.

W pozostałych podatkach majątkowych podstawa nie jest już tak różnorodna i w całości jest wyznaczana na bazie cech naturalnych przedmiotu opodatkowania. W podatku rolnym jest to liczba hektarów przeliczeniowych (dla gruntów w gospodarstwach rolnych) lub liczba hektarów fizycznych (dla pozostałych gruntów). W obowiązującej od 1 stycznia 2003 r. regulacji dotyczącej podatku rolnego pojawiła się nowa kategoria – powierzchnia wynikająca z ewidencji gruntów⁴³², wykorzystywana od tej pory do określenia podstawy opodatkowania dla gruntów niewchodzących w skład gospodarstwa rolnego.

Kilka kwestii wymaga w tym miejscu podkreślenia. Po pierwsze – nową regulację w zakresie określenia podstawy opodatkowania wprowadzono w związku ze zmianą definicji przedmiotu opodatkowania⁴³³. Obecnie, jak pisano, o fakcie zastosowania podatku rolnego decyduje wyłącznie zapis w ewidencji gruntów. Natomiast kryterium obszarowe gospodarstwa rolnego⁴³⁴ ma na celu zróżnicowanie wysokości podatku rolnego. Jeżeli zatem grunt nie spełnia normy obszarowej,

⁴³⁰ Zgodnie z treścią art. 8 ust. 3 ustawy, wartość rynkową rzeczy i praw majątkowych określa się na podstawie cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju z dnia powstania obowiązku podatkowego.

⁴³¹ L. Etel, *Podatki od nieruchomości 2009*, op.cit., s. 156–157.

⁴³² Użyte brzmienie nie może być interpretowane dosłownie, ponieważ dane dotyczące powierzchni gruntów, wyrażane jako liczba hektarów fizycznych, wykorzystywano i w dalszym ciągu wykorzystuje się do określenia wysokości norm charakteryzujących wartość użytkową ziemi (iloczyn liczby hektarów fizycznych oraz odpowiedniego współczynnika przeliczeniowego).

⁴³³ W poprzednim stanie prawnym opodatkowaniu podlegały tylko i wyłącznie grunty wchodzące w skład gospodarstwa rolnego. Przez gospodarstwo rolne dla celów podatku rolnego uważało się obszar użytków rolnych, gruntów pod stawami oraz, sklasyfikowanych w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne, gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem tego gospodarstwa o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej lub osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

⁴³⁴ Powyżej 1 ha fizycznego lub przeliczeniowego użytków rolnych oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych.

to nie może być uznany za gospodarstwo rolne, ale będzie obciążony podatkiem rolnym, i do tego według wyższej stawki.

Wydaje się, że rozróżnienie dwóch stanów (tj. grunty o powierzchni poniżej 1 ha powierzchni opodatkowane podatkiem według wyższej stawki, stanowiącej równowartość 5 q żyta, oraz grunty, które powierzchnią przekraczają 1 ha, a więc stanowią gospodarstwo rolne, opodatkowane według stawki niższej, stanowiącej równowartość 2,5 q żyta) może prowadzić do nieuzasadnionego ekonomicznie powiększania obszarów posiadanych użytków rolnych w celu uniknięcia płacenia wyższego podatku. W ustawie o podatku rolnym nie ma bowiem zapisów o tzw. integralności gospodarstwa rolnego⁴³⁵, a jako rozstrzygający należy przyjąć element podmiotowy, wynikający z ustawowej definicji⁴³⁶. Celowe byłoby zatem wprowadzenie takiej zmiany przepisów, z której jednoznacznie wynikałaby konieczność wykorzystania gruntów gospodarstwa rolnego do prowadzenia działalności rolnej oraz spełnienie warunku, by grunty stanowiły pod względem ekonomicznym zorganizowaną całość. Przypomnijmy, że postulaty takie zgłaszane już były w literaturze dziesięć lat temu⁴³⁷, czyli wówczas, gdy podstawę opodatkowania stanowiła wyłącznie liczba hektarów przeliczeniowych. Niezrealizowanie ich do chwili obecnej powoduje, że podatnik otrzymuje ze strony ustawodawcy ciche przyzwolenie na nabywanie gruntów także w celach spekulacyjnych. Należy przy tym zwrócić uwagę, że objęcie podatkiem rolnym wszystkich gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów jako użytki rolne, niezależnie od ich powierzchni, było uzasadniane nieracjonalnością poprzednich regulacji, gdy część użytków rolnych niespełniających normy obszarowej gospodarstwa rolnego była obciążona wyższym podatkiem od nieruchomości⁴³⁸. Oczywiście wprowadzenie do podatku rolnego dwóch sposobów ustalania podstawy opodatkowania w pewnym sensie tę konstrukcję prawną komplikuje. Nie stanowi to jednak przykładu przepisu, który przyczynia się do powstania w praktyce licznych problemów interpretacyjnych. Raczej jest to przepis, który ze wskazanych względów po prostu się nie sprawdził.

Wyjaśnienia wymaga instytucja hektara przeliczeniowego, która miała odzwierciedlać wysokość efektów uzyskiwanych przez gospodarstwo rolne. Gdyby w rzeczywistości tak było, przyjęta w ustawie konstrukcja nadawałaby podatkowi rolnemu charakter majątkowo-przychodowy. W literaturze przedmiotu można

⁴³⁵ Gospodarstwem rolnym może być również łączna powierzchnia kilku działek ewidencyjnych gruntów, jeżeli należą do tego samego podmiotu podatku rolnego.

⁴³⁶ Za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów o określonej łącznej powierzchni, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

⁴³⁷ Zob. *Rola katastru fiskalnego w systemie opodatkowania nieruchomości*, red. L. Etel, Temida 2, Białystok 2001.

⁴³⁸ Zob. Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, www.sejm.gov.pl.

jednak znaleźć sceptyczne oceny takiej właśnie roli podatku rolnego, ze względu na przyjęcie błędnego założenia, że o przychodowości gospodarstw rolnych może obecnie decydować powierzchnia i rodzaj użytków rolnych⁴³⁹. Zgadzając się z przytoczonym poglądem, odnotujmy, że w tym przypadku przyjęto tzw. bonitacyjną metodę wyceny, polegającą na ustaleniu liczby hektarów przeliczeniowych na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów oraz zaliczenia danej nieruchomości do jednego z czterech okręgów podatkowych. Zróżnicowanie przyjętych w ustawie współczynników było konsekwencją różnic w jakości tzw. rolniczej przestrzeni produkcyjnej oraz warunków ekonomicznych. Jednak – jak wynika z niektórych badań – można mieć poważne wątpliwości, czy rzeczywiście przyjęte w konstrukcji tego podatku założenia umożliwiały wyrównanie przyrodniczo-ekonomicznych warunków gospodarowania w rolnictwie, a także zróżnicowanie stopnia opodatkowania gospodarstw w poszczególnych okręgach podatkowych⁴⁴⁰.

Jednoznaczna ocena podatku rolnego jest jednak dyskusyjna. Dość interesujące jest w tym kontekście prześledzenie cech podatku uwypuklonych przez M. Pietrewicza⁴⁴¹:

- Prosty, łatwy do wymierzenia dla każdego gospodarstwa. Mimo oczywistej sprzeczności zachodzącej pomiędzy dwoma istotnymi elementami, czyli przedmiotem i podstawą opodatkowania⁴⁴², można przyjąć, że konstrukcja podatku rolnego nie powinna prowadzić do wysokich kosztów procesu fiskalnego ani po stronie podatników, ani administracji. Rację ma zatem M. Pietrewicz, dodając, że podatek ten jest obciążeniem „tanim”.
- Akceptowany przez podatników. Zdaniem cytowanego autora decydujące znaczenie mają wykorzystane w konstrukcji podatku takie elementy, jak: jakość ziemi rolniczej (warunki glebowe jako jedna ze zmiennych wykorzystanych w wysokości współczynników przeliczeniowych) oraz cena podstawowej rośliny uprawnej – żyta (stawka podatkowa powiązana z ceną żyta).
- Niewielkie znaczenie fiskalne. Dla przeciętnego gospodarstwa rolnego podatek stanowi mało dotkliwe obciążenie. Jednocześnie odczuwają to gminy rolnicze, dla których jest on mało stabilnym źródłem dochodów budżetowych.

⁴³⁹ L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 37.

⁴⁴⁰ M. Podstawka, *System finansowy w rolnictwie na tle integracji Polski z UE*, Fundacja Programów Pomocy dla Rolnictwa (FAPA), Warszawa 2000, s. 111.

⁴⁴¹ M. Pietrewicz, *Perspektywy opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce w kontekście programu ich modernizacji*, w: *Finanse i bankowość a wejście Polski do Unii Europejskiej*, NBP, Warszawa–Pułtusk 1999.

⁴⁴² Przedmiot opodatkowania stanowi określony w ustawie majątek, czyli grunty sklasyfikowane w ewidencji jako użytki rolne. Podstawę opodatkowania, którą jest liczba hektarów przeliczeniowych lub fizycznych, w literaturze traktuje się różnie, np. jako miarę dochodowości gospodarstwa (opodatkowanie dochodów z rolnictwa) lub wartość, która została przewaloryzowana za pomocą współczynników przeliczeniowych (opodatkowanie majątku rolniczego).

- Nieelastyczny, niereagujący na zmianę sytuacji ekonomicznej (poziom dochodu) oraz na zmiany wartości ziemi rolniczej i majątku gospodarstwa. Wydaje się, że użycie tych określeń jest nieprzypadkowe. M. Pietrewicz traktuje podatek rolny jako podatek o charakterze majątkowo-przychodowym. Istotne jest przy tym, że cecha ta może – zdaniem cytowanego autora – przynieść podatnikom wymierne korzyści, oznaczające względne zmniejszenie ciężaru podatkowego. Wynika to z pozytywnego wpływu „sztywności” podatku na zintensyfikowanie produkcji i modernizację gospodarstw, co prowadzi do obniżki kosztów i wzrostu wydajności.

Przedstawione wnioski przemawiają za koncepcją pozostawienia w konstrukcji podatku rolnego powierzchni jako podstawy opodatkowania. Oczywiście można z nimi polemizować, jeżeli zakładamy, że rozpatrywane podatki od posiadanego majątku mają charakter mieszany, czyli podatku typu majątkowego, dochodowego i przychodowego⁴⁴³. Na podstawie argumentacji z rozdziału 1 przyjęto jednak, że mamy do czynienia z podatkami o charakterze majątkowym. Rodzi się zatem uzasadnione pytanie, czy aktualna konstrukcja podstawy opodatkowania w podatku rolnym jest z punktu widzenia teorii opodatkowania rozwiązaniem właściwym. Gdyby teoretycznie założyć, że dzięki zastosowaniu hektara przeliczeniowego możliwe byłoby wyznaczenie wartości użytkowej gruntów, to wówczas konieczne byłoby określenie kryteriów odzwierciedlających wartość tego majątku. W wyniku przyjętych w 1984 r. rozwiązań wskazano następujące podstawowe czynniki determinujące normy hektarowe charakteryzujące wartość użytkową ziemi: rodzaj użytków rolnych, klasy bonitacyjne gleb, okręgi podatkowe (ocena waloryzacji rolniczej przestrzeni produkcyjnej, warunków ekonomicznych). Jak wykazali M. Podstawka⁴⁴⁴ i A. Hanusz⁴⁴⁵, współczynniki stosowane do przeliczania hektarów fizycznych na hektary podatkowe nie uwzględniają wszystkich czynników wpływających na wartość ziemi. Należy jednak zaznaczyć, że zaprezentowane oceny są pochodną niejednoznacznego zakwalifikowania podatku rolnego⁴⁴⁶. Akceptując

⁴⁴³ Przyjmijmy, że w przypadku gospodarstw sektora rolnego po części jest to uzasadnione, gdyż dochody wygenerowane przez ten segment gospodarki, poza dochodami z tzw. działów specjalnych produkcji rolnej, nie są opodatkowane żadnym podatkiem.

⁴⁴⁴ M. Podstawka, *Ocena ekonomicznych zasad wymiaru podatku rolnego w Polsce*, „Więś i Rolnictwo” 1994, nr 2.

⁴⁴⁵ A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce. Na przykładzie podatków gruntowego i rolnego*, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 1996, s. 224.

⁴⁴⁶ M. Podstawka podkreśla, że rzeczywisty stopień obciążenia ziemi podatkiem rolnym zależy od jej jakości i jest z nią ściśle skorelowany. Głównym kryterium wyznaczenia okręgów podatkowych były jednak warunki glebowe, a inne czynniki, zwłaszcza ekonomiczne (np. związane z infrastrukturą produkcyjną gospodarstw), zostały pominięte. Z kolei A. Hanusz potwierdza, że wysokość podstawy opodatkowania uzależniona została głównie od rodzaju i klasy użytków rolnych gospodarstwa oraz w pewnym stopniu od miejsca jego położenia. Zauważa ponadto, iż w podstawie opodatkowania nie

zatem pogląd, iż hektar przeliczeniowy nie jest najlepszym narzędziem służącym ustalaniu wartości gruntów gospodarstwa rolnego, należy mieć świadomość, że przyjęcie koncepcji podatku od wartości posiadanych nieruchomości pociąga za sobą konieczność rozwiązania wielu skomplikowanych problemów. Samo wprowadzenie katastru nieruchomości nie wystarczy. Przyjmijmy, że niezbędne będzie stworzenie katalogu racjonalnych kryteriów, za pomocą których określana będzie wartość gruntu.

W podatku leśnym procedura ustalania podstawy opodatkowania jest aktualnie najmniej skomplikowana. Co do zasady stanowi ją liczba hektarów fizycznych, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Nie ma więc żadnego znaczenia, jakie gatunki drzew rosną na danym gruncie. Przypomnijmy jednak, że i w przypadku tego podatku w porządku prawnym obowiązującym do końca 2002 r. wykorzystywano, wzorując się na rozwiązaniach przyjętych w podatku rolnym, liczbę tzw. hektarów przeliczeniowych⁴⁴⁷. Ponadto przewidziano, iż w przypadku gdy nie został sporządzony plan urządzenia lasu podatek leśny będzie płacony na podstawie liczby hektarów fizycznych zaczerpniętej z ewidencji gruntów. Konstrukcja podatku leśnego w wersji ówczesnie stosowanej w Polsce (tj. dwa sposoby ustalania podstawy opodatkowania) obciążona była poważnymi wadami. Ze względu na stawkę podatkową obciążenie podatkowe wymierzone na podstawie instytucji hektara przeliczeniowego było zdecydowanie bardziej dotkliwe. Brało się to stąd, iż dla tej normatywnej jednostki powierzchni lasu wymiar podatku ustalano jako równowartość pieniężną wskazanej wielkości i rodzaju drewna⁴⁴⁸. Z kolei w przypadku hektara fizycznego była to równowartość 0,3 q żyta. Uzależnienie wysokości podatku leśnego od ceny tego produktu wzbudzało uzasadnione zastrzeżenia metodologiczno-ekonomiczne⁴⁴⁹. Skutkiem istnienia mechanizmu stosowania dwóch różnych stawek podatku w zależności od tego, czy podstawą opodatkowania była liczba hektarów przeliczeniowych, czy też liczba hektarów fizycznych, było oczywiście naruszenie zasady równego traktowania podatników. Zgodnie bowiem z przedstawianą konstrukcją, to nie powierzchnia lasu oraz gatunki drzew w drzewostanie, lecz fakt sporządzenia, bądź nie, planu urządzenia lasu stanowił podstawową determinantę wysokości podatku. Problem ten rozwiązano, eliminując z konstrukcji stawki rozwiązanie oparte na cenie żyta, w którym trudno było się doszukać powiązań z działalnością leśną. Z punktu widzenia jakości podatku pozytywnie należy ocenić również podjęte w 2002 r.

uwzględniono indywidualnej sytuacji podatnika, uwarunkowanej rodzajem produkcji rolnej, wielkości i struktury zaangażowanych czynników produkcji, stopnia ich wykorzystania itp.

⁴⁴⁷ Liczbę hektarów fizycznych mnożyło się przez odpowiednie przeliczniki, których wielkość była uzależniona od gatunków drzew w drzewostanie i klas bonitacji dla głównych gatunków drzew.

⁴⁴⁸ Początkowo było to drewno tartaczne iglaste, obecnie drewno.

⁴⁴⁹ L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 197–198.

działania upraszczające jego konstrukcję, czyli całkowitą rezygnację z instytucji hektara przeliczeniowego. W aktualnym systemie prawnym podstawą opodatkowania majątku, w postaci posiadanego lasu, jest wyłącznie liczba hektarów, co prowadzi do tego, że nie ma żadnego znaczenia, jakie drzewa rosną na danym gruncie. Jeśli, jak przyjmowano, hektar przeliczeniowy miał być konstrukcją prawną, która odzwierciedla możliwości w zakresie efektywności z tytułu prowadzenia gospodarki leśnej, to dobrze się stało, że analizowana regulacja przestała obowiązywać. Jak sądzę, umożliwia to jednoznaczne postrzeganie tego podatku jako typowego podatku majątkowego. Problemem pozostaje jednak określenie miernika wartości opodatkowanego majątku. Należy zwrócić uwagę, że przyjęcie powierzchni (fizycznej, przeliczeniowej) jako tego czynnika jest poważnym uproszczeniem i prowadzi do znacznych rozbieżności pomiędzy rzeczywistą a tą sztuczną wartością gruntu. Można zaryzykować stwierdzenie, że jednak hektar przeliczeniowy lepiej niż hektar fizyczny odzwierciedla wartość gruntu. Zastosowanie odpowiednio opracowanych współczynników, uwzględniających np. skład gatunków drzew tworzących drzewostan, a także klasy bonitacyjne tegoż drzewostanu, przybliży zainteresowanych do ustalenia swoistej wartości – „wartości użytkowo-leśnej gleby”⁴⁵⁰. Jednocześnie taki sposób działania ustawodawcy, czyli określenie podstawy opodatkowania wyłącznie według wynikającej z ewidencji gruntów powierzchni, można oceniać jako kolejny etap dochodzenia do docelowego systemu opodatkowania nieruchomości. Pozostawiając w konstrukcji podatku rozwiązanie, w którym wykorzystano proste w praktyce znamiona zewnętrzne, mające niewiele wspólnego z wartością rynkową gruntów z lasami, uzyskuje się dodatkowy argument, który można wykorzystać, uzasadniając reformę podatków majątkowych. Słabością obowiązujących rozwiązań prawnych w zakresie podstawy opodatkowania pozostaje abstrahowanie od „zawartości” gruntów (rosnące na nich gatunki drzew), czyli ich rzeczywistej wartości rynkowej.

4.1.2.3. Wysokość i rodzaje stawek podatkowych

W podatkach majątkowych – jak stwierdzono – w zależności od charakteru podstawy opodatkowania wyróżnia się stawki podatkowe kwotowe oraz procentowe. Celowe wydaje się zwrócenie uwagi, iż kwotowe stawki podatków majątkowych od stanu majątku określone we właściwych aktach prawnych stanowią

⁴⁵⁰ W pracy M. Podstawki, *Ocena ekonomicznych zasad wymiaru podatku rolnego w Polsce*, „Więś i Rolnictwo” 1994, nr 2, użyto sformułowania „wartość użytkowo-rolnicza gleby” w kontekście instytucji hektara przeliczeniowego stosowanego w podatku rolnym.

jedynie górne granice stawek⁴⁵¹ na każdy rok podatkowy. W praktyce określone są przez organy samorządu terytorialnego w granicach określonych ustawą⁴⁵², co skutkuje zróżnicowaniem wysokości opodatkowania na obszarach poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego.

Przed przystąpieniem do szczegółowej charakterystyki tego elementu konstrukcji podatków, zamieszczonej – ze względu na jego rolę w gminnej polityce podatkowej – w rozdziale 5, należałoby wskazać cechy wspólne dla podatków od nieruchomości oraz różnice zachodzące między nimi. Ogólnie określając stawki występujące w podatkach od posiadanych nieruchomości, należy stwierdzić, że w przepisach prawnych uwzględniono uprawnienia rady gminy do ich zmniejszenia. Zasady ustalania stawek różnią się jednak między sobą. W przypadku podatku od nieruchomości rada gminy jest zobowiązana na mocy art. 5 ustawy do określenia wysokości stawek. Co prawda wysokość stawek corocznie ogłasza minister finansów w drodze obwieszczenia, jednak dokument ten ma jedynie charakter deklaratoryjny i informacyjny⁴⁵³. Brak uchwały w sprawie stawek na dany rok podatkowy oznacza konieczność zastosowania stawek obowiązujących w roku poprzednim. Wypada zgodzić się z zaprezentowanym w doktrynie stanowiskiem, że scenariusz taki będzie zastosowany w przypadku niepodjęcia uchwały na dany rok do 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy, a także w przypadku zakwestionowania przez regionalną izbę obrachunkową uchwały, przy założeniu, że rada gminy nie podejmie już w określonym wyżej terminie nowej uchwały w sprawie stawek⁴⁵⁴.

Nasuwa się spostrzeżenie, iż w podatku od nieruchomości przyznano gminom większą swobodę w zakresie władztwa podatkowego. Jednocześnie trzeba przyjąć i większą odpowiedzialność, gdyż nieuchwalenie w terminie stawek podatku od nieruchomości lub ich zakwestionowanie z powodu niezgodności z prawem wywoła określone skutki w gospodarce finansowej danej gminy⁴⁵⁵. W pozostałych podatkach przyjęto inne rozwiązania. Co ważne, ustawodawca posłużył się cenami

⁴⁵¹ Dotyczy to podatku od nieruchomości, gdyż w pozostałych podatkach od posiadanych nieruchomości, z uwagi na przyjęte rozwiązanie, stawki podatku są określone ustawowo i nie mogą być modyfikowane przez radę gminy. W podatku rolnym i podatku leśnym nie jest to zatem stawka maksymalna, która może być obniżana przez radę.

⁴⁵² Aktualnie, tj. od 1 stycznia 2003 r., jedynym ograniczeniem jest maksymalny poziom opodatkowania nieruchomości. Stawki określone przez radę gminy nie mogą więc przekroczyć tego poziomu. Wcześniej, czyli w stanie prawnym obowiązującym do końca 2002 r., rada gminy nie mogła uchwalić stawek podatku niższych niż 50% maksymalnych stawek.

⁴⁵³ Zob. Pismo Ministra Finansów z dnia 11 października 2006 r., nr PL-063-19/MW/06/352.

⁴⁵⁴ Zob. L. Etel, *Podatki od nieruchomości 2009*, op.cit., s. 166–167.

⁴⁵⁵ Ważny jest charakter uchybień, co może skutkować uchynieniem uchwały w całości lub tylko w danej części. Jeśli zatem izba zakwestionuje konkretną stawkę, to w jej miejsce należy wprowadzić stawkę z uchwały obowiązującej w roku poprzednim.

określonych produktów (ceną żyta w podatku rolnym, ceną drewna w podatku leśnym) w celu wyznaczenia stawek podatkowych. Podejmowane przez rady gmin decyzje znajdują uzasadnienie wyłącznie w sytuacji obniżenia cen wskazanych produktów. Tym samym wpływają one pośrednio na wysokość płaconego podatku. Bez wątplenia obniżenie cen żyta czy drewna ma charakter uprawnienia, nie zaś obowiązku. Jako działania bezcelowe należy zatem ocenić uchwały gmin, w których potwierdza się ich wysokość ustaloną przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego lub określa się je na tym samym poziomie.

Innym zagadnieniem, które należy brać pod uwagę przy rozważaniu kwotowych stawek podatkowych, jest uwzględnienie mechanizmu waloryzacyjnego. Ma to na celu utrzymanie wpływów z poszczególnych podatków na stałym realnym poziomie. Jak się okazuje, w przypadku podatku od nieruchomości procedura takiej korekty (zgodnie ze stopą inflacji) jest najmniej skomplikowana i – w kontekście jej celu – chyba najbardziej uzasadniona. Zupełnie inne rozwiązanie waloryzacyjne zaproponowano w podatkach: rolnym i leśnym. Konstrukcja ta wynika z przyjętego założenia, że możliwe będzie zapewnienie stabilności realnego obciążenia podatników i wpływów podatkowych do budżetów gmin. Antycypując treść kolejnych analiz zawartych w rozdziale 5, należy podkreślić, że weryfikacja mechanizmu zastosowanego zwłaszcza w podatku rolnym mogłaby być pozytywna, ale wyłącznie w warunkach mało realnych – wtedy, gdy ceny zbóż byłyby ustalane przez państwo.

4.1.2.4. Elementy stymulacyjne w konstrukcji podatków od nieruchomości związane z działalnością gospodarczą

Problematyka preferencji podatkowych w poszczególnych podatkach najczęściej wzbudza wiele dyskusji i kontrowersji, mimo że stanowi fakultatywny element konstrukcji prawnej podatku. Podobnie rzecz się ma w przypadku podatków majątkowych, w ramach których, w przeciwieństwie np. do podatków dochodowych, można zaobserwować następującą prawidłowość: podstawowe znaczenie mają zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe, ulgi podatkowe zaś zdecydowanie mniejsze. W tekście ograniczymy się jednak tylko do preferencji przewidzianych dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Kolejną cechą tych podatków jest fakt, iż preferencje podatkowe regulowane są nie tylko w odpowiednich ustawach podatkowych, ale również w prawie miejscowym, tworzonym przez uprawnione organy samorządu terytorialnego.

Oceniając zakres preferencji podatkowych związanych z działalnością gospodarczą w podatkach majątkowych na tle innych podatków, należy podkreślić, że są one bardzo ograniczone. W tej sytuacji nie ma wątpliwości, że mamy do czynienia z fakultatywnym elementem konstrukcji prawnej podatku. Szczególne miejsce

wśród takich preferencji podatkowych zajmuje ulga inwestycyjna w podatku rolnym. Dalej przedstawiona zostanie jej szczegółowa charakterystyka, z uwzględnieniem jako punktu odniesienia podstawowych cech ulg podatkowych⁴⁵⁶.

Po pierwsze, uprawnienie to wynika z przepisów ustawy o podatku rolnym (art. 13). Należy jednak zaznaczyć, że niektóre pojęcia, którymi posługuje się ustawodawca, nie są zdefiniowane w ustawie o podatku rolnym (np. pojęcia „budowa”, „modernizacja”, „obiekty służące ochronie środowiska”) lub są to definicje nieprecyzyjne (np. „budynek inwentarski”). Tym samym uzasadnione jest odwołanie się w tym zakresie do innych aktów prawnych, m.in. do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane. Zdefiniowane w Prawie budowlanym pojęcie „budowa” nie budzi większych niejasności⁴⁵⁷. Nie można, niestety, tego powiedzieć o pojęciu „modernizacja”. W takiej sytuacji konieczne jest ustalenie jego znaczenia potocznego. Przyjmuje się, że nie jest ono tożsame z pojęciem remontu. Dlatego też należy mieć na uwadze, iż przepisy te nie dotyczą przypadków, gdy realizowane prace mają na celu tylko przywrócenie początkowej wartości użytkowej danego obiektu. Przez modernizację należy więc rozumieć prace polegające na zmianach w konstrukcji obiektów, unowocześnienie starych lub zainstalowanie nowych urządzeń, stanowiących wyposażenie tych obiektów, tak aby osiągnąć udoskonalenie obiektów. Efektem tego będzie znaczny wzrost wartości obiektu ponad jego wartość początkową. Wydaje się, że wnioski te są zbieżne zarówno ze stanowiskiem wyrażonym przez WSA w Olsztynie, jak i z poglądem Ministra Finansów. Z tezy wyroku sądowego wynika, że charakter modernizacyjny w rozumieniu przepisów art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym należy przypisać tym nakładom inwestycyjnym, w wyniku których możliwa jest poprawa funkcjonalności, wyglądu, trwałości oraz użyteczności budynku⁴⁵⁸. W piśmie w sprawie ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym Minister Finansów stwierdził m.in.: „przez modernizację rozumie się trwałe unowocześnienie (uwspółcześnienie) budynku lub obiektu. Od powyższych pojęć należy odróżnić pojęcie remontu”⁴⁵⁹.

Pewne trudności, jak sądzę, może sprawić jednoznaczne zinterpretowanie pojęcia „budynek inwentarski”. Wynika to z niewystarczającej definicji przyjętej przez ustawodawcę. Przypomnijmy, że zgodnie z nią (art. 13. ust. 1 pkt 1 ustawy) za budynki inwentarskie uważa się budynki służące do chowu, hodowli i utrzymy-

⁴⁵⁶ Katalog cech ulg podatkowych pochodzi z pracy *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, op.cit., s. 84–85.

⁴⁵⁷ Zgodnie z art. 3 pkt 6 przez budowę rozumie się „wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego”.

⁴⁵⁸ Wyrok WSA w Olsztynie, I SA/OI 359/04, opublikowany w: *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. B. Dauter, Warszawa 2007, s. 326–327.

⁴⁵⁹ Pismo Ministra Finansów – Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 28 kwietnia 2003 r., nr LK-421/LP/03/AP, „Biuletyn Skarbowy” 2003, nr 3, s. 22–23.

wania zwierząt gospodarskich, czyli inwentarza żywego⁴⁶⁰. Rejestry prowadzone przez gospodarstwa rolne obejmują jednak również inwentarz martwy, czyli trwałe składniki majątku. Powstaje zatem kwestia, czy możliwe jest wykorzystanie ulgi w przypadku budynków pośrednio związanych z chowem, hodowlą i utrzymywaniem zwierząt (budynki gospodarcze, stodoły, wykorzystywane m.in. do przechowywania pokarmu dla zwierząt), a także budynków o konstrukcji mieszanej (inwentarsko-magazynowych). S. Presnarowicz przytacza argumenty przemawiające za szerszym ujęciem pojęcia budynku inwentarskiego, obejmującym nie tylko miejsca służące do przetrzymywania inwentarza żywego, ale także obiekty pośrednio z tymi czynnościami związane. Warunkiem skutecznej hodowli zwierząt jest zatem zarówno zapewnienie odpowiednich warunków w wykorzystywanych do tego obiektach (jak np. obory, jałowniki, cieleńniki, chlewnie, warchlarnie, tuczarnie, owczarnie, kurniki), jak i posiadanie obiektów wykorzystywanych do magazynowania oraz przygotowywania pokarmu dla inwentarza żywego⁴⁶¹. Analizowane pojęcie było przedmiotem rozważań sądów, ich wyroki dotyczyły jednak stanu prawnego obowiązującego przed dniem 1 stycznia 2003 r.

W kontekście innego zgłaszanego problemu – budowy lub modernizacji budynków o charakterze mieszanym (inwentarsko-magazynowym) – przydatność jednego z wyroków jest duża. Na przykład, może się zdarzyć, że przedsiębiorca dokonuje wydatków na budowę lub modernizację budynków, które będą użytkowane jako budynek inwentarski w części. Konstrukcja mieszana takiego budynku sprawia, że w części spełniać on będzie funkcję magazynowo-gospodarczą. Z punktu widzenia uzyskania prawa do preferencji rozstrzygnięcia wymaga kwestia, w jakim stopniu powinien być użytkowany budynek, z którym związana jest ulga, jako inwentarski (w całości, w części). Czy w związku z faktem, iż w ustawie nie zostało to uregulowane, należałoby przyjąć wariant niekorzystny dla podatników, czyli cały budynek musi mieć charakter inwentarski? Moim zdaniem, ulga inwestycyjna przysługuje podatnikowi również wtedy, gdy tylko część wybudowanego lub modernizowanego obiektu ma taki charakter. Zauważmy, że w przepisach art. 13 ustawy o podatku rolnym mowa jest jedynie o budynkach inwentarskich, nie wyklucza się jednak tych o charakterze inwentarsko-magazynowym. Oczywiście, w sytuacji gdy obiekty służą celom inwentarskim tylko w określonej części, odliczeniu podlegają wydatki poniesione na część inwentarską budynku. Odpowiedzi na zgłaszane wątpliwości częściowo można znaleźć w stanowisku zajętym

⁴⁶⁰ Pojęcie w takim brzmieniu obowiązuje od początku 2003 r. Wcześniej, ze względu na brak takiej definicji, nie do końca było wiadomo, czy za budynek inwentarski można uznać tylko budynki, w których przebywa inwentarz żywy, czy również budynki przeznaczone do przechowywania inwentarza martwego (maszyny, narzędzia związane z produkcją rolną).

⁴⁶¹ L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny – komentarz*, op.cit., s. 521.

przez NSA, który w wyroku z 24 marca 1995 r. stwierdził, że ulga inwestycyjna przysługuje również wtedy, gdy część wybudowanego lub zmodernizowanego obiektu ma charakter inwentarski. Przepis art. 13 ust. 1 ustawy o podatku rolnym nie wprowadził podstawy prawnej do różnicowania zmodernizowanych obiektów w zależności od powierzchni przeznaczonej na hodowlę. Nie ma zatem żadnych podstaw prawnych do przyjmowania, iż ulga inwestycyjna nie przysługuje tylko z tego względu, że znaczna część zmodernizowanego budynku przeznaczona jest na inne cele związane z gospodarstwem rolnym⁴⁶².

Pewne problemy może także rodzić niezdefiniowanie pojęcia „obiekty służące ochronie środowiska”, a przecież z treści art. 13 ust. 1 wynika, że ulga inwestycyjna przysługuje z tytułu wydatków poniesionych na budowę lub modernizację nie tylko budynków inwentarskich, ale również obiektów służących ochronie środowiska. Niestety, w celu ustalenia znaczenia tego terminu nie odesłano podatnika do innych aktów prawnych. W takim przypadku należy ustalić znaczenie tego terminu w języku potocznym, jednak rodzi to najczęściej spory interpretacyjne. W praktyce pojawiły się problemy z jednoznaczną odpowiedzią na pytanie, czy stosowanie ulgi inwestycyjnej zostało uzależnione od spełnienia warunku, aby głównym celem obiektów, o których mowa w przepisach, była ochrona środowiska. Czy może w pełni wystarczy, że obiekt ten – oprócz swojej funkcji podstawowej – będzie pozytywnie wpływał na ochronę środowiska? Takie właśnie stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 26 marca 1996 r.⁴⁶³ Zupełnie inny pogląd reprezentuje L. Etel, według którego określenie „dany obiekt ma pozytywny wpływ na środowisko” nie powinno być utożsamiane z tym, że „służy on ochronie tego środowiska”⁴⁶⁴. Dlatego obiekty te mają służyć ochronie środowiska, a nie jedynie nie szkodzić temu środowisku. W rezultacie przypisanie temu pojęciu – jak się sugeruje w piśmiennictwie – szerokiego znaczenia wynikającego z języka potocznego nie przyczyniło się do rozwiązania problemu.

Po drugie, podatnicy podatku rolnego mają prawo do ulgi inwestycyjnej. Z uwagi na to, że jest ona przyznawana na ich wniossek, niezbędne jest w tym przypadku zaangażowanie samych zainteresowanych. Podatnicy muszą więc złożyć wniosek⁴⁶⁵ o zastosowanie ulgi, a organ podatkowy ma obowiązek, po stwierdzeniu faktu zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie prawa do ulgi, jej zastosowania. Zagadnieniem, które należy brać pod uwagę przy rozważaniu zakresu podmiotowego ulgi inwestycyjnej, jest uwzględnienie konsekwencji ewen-

⁴⁶² Wyrok NSA z 24 marca 1995 r., SA/Wr 1978/94, „Wspólnota” 1996, nr 8, s. 26.

⁴⁶³ SA/Łd 1993/95, „Monitor Podatkowy” 1997, nr 1, s. 22.

⁴⁶⁴ L. Etel, *Podatki od nieruchomości 2009*, op.cit., s. 394.

⁴⁶⁵ Do wniosku o przyznanie ulgi inwestycyjnej należy dołączyć zestawienie poniesionych wydatków inwestycyjnych wraz z rachunkami lub ich uwierzytelnionymi odpisami, stwierdzającymi wysokość tych wydatków.

tualnej zmiany właściciela budynku, z którym ulga była związana. Z treści art. 13 wynika, że niewykorzystana kwota ulgi nie przysługuje nabywcy obiektów, urządzeń lub też całego gospodarstwa rolnego wraz z tymi rzeczami. Nie oznacza to jednak, że nie ma możliwości rozszerzenia katalogu podmiotów uprawnionych do korzystania z ulgi inwestycyjnej. Jednakże uzyskanie prawa w tym względzie zostało uwarunkowane zaistnieniem dwóch przesłanek: gospodarstwo rolne zostało nabyte stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników⁴⁶⁶ lub w drodze dziedziczenia⁴⁶⁷. Wymienione wyjątki, kiedy ulga inwestycyjna przysługuje następcom podatnika, który uzyskał do niej prawo, przewidziano w art. 13d ust. 5. Warta rozważenia jest pierwsza sytuacja ze wskazanego przez ustawodawcę zamkniętego katalogu. W analizowanym artykule pada określenie „nabycie gospodarstwa rolnego”, co niewątpliwie wymaga wyjaśnienia z uwagi na przewidziane w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników sposoby przekazania gospodarstwa rolnego. W języku potocznym „nabyć” oznacza otrzymać coś na własność za pieniądze lub przez wymianę⁴⁶⁸. Ograniczając się zatem do tego znaczenia użytego pojęcia, należałoby uznać, iż tylko nabycie gospodarstwa rolnego na własność skutkuje przejściem kwoty niewykorzystanej preferencji na nabywcę. Przeczy temu jednak sposób uregulowania przez ustawodawcę kwestii obowiązku podatkowego w wypadku wydzierżawienia przez rolnika gruntów gospodarstwa rolnego⁴⁶⁹. Skoro więc zawarcie umowy dzierżawy gruntów z emerytem lub rencistą będącym ich właścicielem powoduje przejście obowiązku podatkowego z właściciela na dzierżawcę, to nie powinno być przeszkod w swobodnym korzystaniu przez nowy podmiot z przywilejów w postaci ulgi inwestycyjnej. Akceptacja zaprezentowanego rozumienia przepisów sprawia, iż można uznać użycie przez ustawodawcę terminu „nabyte gospodarstwo rolne”, bez dopełnienia „na własność”, za zabieg celowy i uzasadniony. Umożliwia się tym samym kontynuowanie niewykorzystanej kwoty ulgi inwestycyjnej przez następców prawnych podatnika, zarówno tych, którzy stali się właścicielami, jak i dzierżawców, oczywiście na podstawie przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników. Nie oznacza to jednak, że przekazanie gospodarstwa rolnego w celu uzyskania renty strukturalnej stanowi przesłankę do przejścia prawa do niewykorzystanej kwoty ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym⁴⁷⁰.

⁴⁶⁶ Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników, tekst jednolity, DzU 1998, nr 7, poz. 25, ze zm.

⁴⁶⁷ Zasady dziedziczenia unormowane są w księdze IV kodeksu cywilnego.

⁴⁶⁸ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, PWN, Warszawa 1979, t. II.

⁴⁶⁹ Art. 3 ust. 3 ustawy o podatku rolnym. Zgodnie z jego treścią, wydzierżawienie przez rolnika gruntów gospodarstwa na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników powoduje przejście obowiązku podatkowego na dzierżawcę.

⁴⁷⁰ Czynność taka nie następuje przecież na podstawie przepisów ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników. Zob. Pismo Ministra Finansów – Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych

Po trzecie, podstawowym warunkiem skorzystania z ulgi jest rzeczywiste poniesienie wydatków na określony przez ustawodawcę cel. Wydatkami uzasadniającymi przyznanie ulgi inwestycyjnej są: wydatki poniesione na budowę lub modernizację budynków inwentarskich, obiektów służących ochronie środowiska, zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i zaopatrzenia gospodarstw w wodę oraz urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii. Należy zaznaczyć, że zagadnienie zakresu przedmiotowego ulgi jest szczególnie kontrowersyjne z uwagi na rodzaj inwestycji, które skutkują zastosowaniem ulgi inwestycyjnej, oraz sposób ich finansowania. Najbardziej krytykowany jest zamknięty katalog kategorii wydatków uzasadniających przyznanie ulgi. Wśród wad wymienia się⁴⁷¹:

- Preferowanie tych inwestycji, które niekoniecznie przyczyniają się do prawidłowego funkcjonowania nowoczesnego gospodarstwa rolnego. Rzeczywiście, wymienione enumeratywnie rodzaje inwestycji wprowadzono w połowie lat 80., co oznacza ich niedostosowanie do obecnych warunków społeczno-gospodarczych.
- Brak synchronizacji przepisów regulujących tę materię w poszczególnych ustawach podatkowych. L. Etel zauważa ten brak synchronizacji zarówno przy próbie zestawienia regulacji dotyczących ulg inwestycyjnych w podatku rolnym i podatkach dochodowych (rozwiązanie przyjęte w podatku rolnym znacznie odbiega od zasad stosowania ulg inwestycyjnych w podatkach dochodowych), jak i w przypadku rozwiązań w zakresie podatków obciążających posiadane nieruchomości (w przepisach regulujących podatek od nieruchomości nie uwzględniono preferencji podatkowych wynikających z ustawy o podatku rolnym). O ile w drugiej sytuacji wydaje się, że ocena L. Etela ma pełne uzasadnienie, o tyle w pierwszej wymaga pewnego wyjaśnienia. Postulowane przez tego autora uregulowanie ulg inwestycyjnych w podatku rolnym na podobnych zasadach jak w podatkach dochodowych oznacza jednak nie tylko rozszerzenie zakresu przedmiotowego odliczanych wydatków inwestycyjnych, ale także przyjęcie podobnych reguł w zakresie przesłanek nabycia prawa do ulgi (tzw. przesłanek niezbędnych), przesłanek utraty prawa do ulgi, występujących po jej warunkowym uzyskaniu (tzw. przesłanek utraty ulgi) oraz konsekwencji ponoszonych przez podatników w przypadku utraty prawa do ulgi. To jednak wydaje się mało prawdopodobne, ze względu na specyficzną konstrukcję podatku rolnego. Powodowałyby to także znaczne komplikacje w stosunku do

i Katastru z dnia 11 stycznia 2005 r. nr LK-1377/LP/04/KD w sprawie prawa do niewykorzystanej kwoty ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym w przypadku przekazania gospodarstwa rolnego w celu otrzymania renty strukturalnej.

⁴⁷¹ Zob. L. Etel, *Podatki od nieruchomości 2009*, op.cit., s. 388–389; R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, op.cit., s. 149.

dotychczasowej konstrukcji podatkowej, a w efekcie – jak sądzę – mogłoby się przyczynić do innego, negatywnego spojrzenia na funkcjonowanie ulg podatkowych.

Dla pełnej oceny efektywności ulgi inwestycyjnej istotne znaczenie ma wprowadzony na mocy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw⁴⁷² wymóg niefinansowania wydatków inwestycyjnych ze środków publicznych⁴⁷³. W stanie prawnym do końca 2008 r. zrealizowanie inwestycji przez podatnika podatku rolnego ze wsparciem finansowym środkami publicznymi (jak np. środki Unii Europejskiej, preferencyjne kredyty) w całości lub w części nie stanowiło przeszkody do ubiegania się i otrzymania ulgi inwestycyjnej. Trudno jest bezkrytycznie ocenić nowe brzmienie art. 13 ustawy. Przyjęcie przez ustawodawcę rozwiązania, iż decydujące znaczenie w kontekście momentu stosowania nowych przepisów ma dzień złożenia wniosku o ulgę, nie zasługuje na aprobatę i powinno być uznane – co podkreśla L. Etel – za niekonstytucyjne⁴⁷⁴. Moment stosowania nowych przepisów nie powinien być uzależniony od daty złożenia przez podatnika wniosku, lecz od daty poniesienia wydatków inwestycyjnych, gdyż inaczej różnicuje się podatników, pogarszając sytuację tych, którzy rozpoczęli inwestycje w 2008 r., na podstawie obowiązującego wówczas innego brzmienia art. 13, a złożyli wniosek w 2009 r. Charakterystyczne dla procesu inwestycyjnego jest przecież długookresowe alokowanie zasobów ekonomicznych (nakładów inwestycyjnych) w celu osiągnięcia korzyści w przyszłości. Podatnik, podejmując inwestycje, nie ma obowiązku antycypowania terminu i zakresu zmian warunków stosowania ulgi inwestycyjnej. Oczywiście, ustawodawca ma prawo przyjmować w przyszłości nowe regulacje, jednak w taki sposób, aby podatnicy mieli możliwości dostosowania się do nich. W tym przypadku – regulacji odnoszącej się do zdarzeń, które miały miejsce w chwili, kiedy ona jeszcze nie obowiązywała – zostało to zignorowane.

Konfrontując przyjęte szczegółowe rozwiązania w zakresie warunków stosowania i sposobu rozliczania ulgi inwestycyjnej z kryteriami racjonalności ulg podatkowych, trzeba wskazać, co następuje:

- Ulga przyznawana jest dopiero po zakończeniu inwestycji. W tej sytuacji przedsiębiorca koncentruje się przede wszystkim na realizacji efektywnego przedsięwzięcia inwestycyjnego, co w przypadku jego pozytywnego zakończenia

⁴⁷² DzU 2008, nr 237, poz. 1655.

⁴⁷³ Pojęcie środków publicznych zostało zdefiniowane w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU 2009, nr 157, poz. 1240, ze zm.). Zgodnie z art. 5 ustawy, środkami publicznymi są: dochody publiczne, środki pochodzące z budżetu UE, przychody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych.

⁴⁷⁴ L. Etel, *Podatki od nieruchomości 2009*, op.cit., s. 392.

wzmacnia potencjał gospodarczy, a także powoduje zmniejszenie w przyszłości wysokości płaconego podatku.

- Najważniejsze formalne warunki dotyczące nabycia prawa do ulgi oraz utraty prawa do ulgi określono w sposób wyważony, co w porównaniu z innymi ulgami inwestycyjnymi, dotychczas funkcjonującymi w pozostałych podatkach, sprawia, iż wykraczają one poza utarty kanon praktyki podatkowej. Najczęściej bowiem przedsiębiorcy chcący skorzystać z ulg inwestycyjnych musieli spełnić wiele warunków zarówno przed skorzystaniem z ulgi, jak i przez określony czas po jej wykorzystaniu. Często także niedotrzymanie określonych warunków narażało ich na wysokie ryzyko (zwrot uzyskanych korzyści w postaci zapłaty podatku, ale wraz z odsetkami, co nie pozostawało bez wpływu na sytuację finansową przedsiębiorstw). Tymczasem w ramach ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym warunkiem jej stosowania jest dokonanie inwestycji mieszczącej się w katalogu określonym przez ustawodawcę (art. 13 ust 1 ustawy o podatku rolnym). Natomiast podatnik utraci prawo do ulgi, jeśli dokona sprzedaży obiektów i urządzeń, w związku z którymi ulga została przyznana, a także gdy przeznaczy je na inne cele niż określone w ustawie. Co istotne, utrata prawa nie oznacza odebrania całości ulgi, lecz dotyczy wyłącznie niewykorzystanej kwoty ulgi.
- Przyjęta konstrukcja ulgi jest względnie stała (tytuł ulgi, wysokość ulgi – 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych odliczanych od należnego podatku, maksymalny okres możliwego korzystania z ulgi – 15 lat), co zmniejsza skalę niepewności przedsiębiorców. Przytoczone wnioski wymagają pewnych uwag. Przede wszystkim, nawiązując do wcześniejszych rozważań, nie są one w pełni słuszne. Po pierwsze, obowiązujący od 2009 r. warunek niefinansowania wydatków inwestycyjnych ze środków publicznych stanowi przykład rozwiązania, które w poważny sposób może zakłócić cykl inwestycyjny. Modyfikując zasady przyznawania ulgi, uniemożliwiono w tym przypadku podatnikowi dostosowanie się do tych zmian (dotyczy to bowiem wydatków już poniesionych). Po drugie, utrzymywanie w konstrukcji podatku rolnego przestarzałego rozwiązania, w ramach którego szansa podatników na wykorzystanie 25% ulgi w okresie 15 lat jest znikoma, mocno ogranicza jego stymulacyjne oddziaływanie. W tej sytuacji postulowane są zmiany prowadzące się do rozszerzenia przedmiotowego zakresu ulgi, wydłużenia okresu jej stosowania bądź zwiększenia jej wysokości⁴⁷⁵.

Po czwarte, określona przez ustawodawcę część równowartości wydatków kwalifikowanych (25%) powoduje zmniejszenie podatku rolnego. Jednak o tym, czy

⁴⁷⁵ R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, op.cit., s. 149.

ulga zostanie wykorzystana w całości, decydują nie tylko rozwiązania w zakresie samego podatku (15-letni okres, ulga dotyczy podatku rolnego od gruntów położonych na terenie gminy, której dotyczy inwestycja), ale również wpływające na wysokość opodatkowania zasoby ziemi przedsiębiorców. Ogólnie można przyjąć, iż stosowane rozwiązanie, że podatnicy mają prawo odliczyć wydatki inwestycyjne tylko od gruntów położonych na terenie gminy, gdzie inwestycja została zrealizowana, jest uzasadnione (unowocześnienie gospodarstwa rolnego w danej gminie, zmniejszenie zobowiązania podatkowego w konkretnej gminie, tryb przyznawania ulgi inwestycyjnej). Sytuacja komplikuje się, gdy podatnicy posiadają grunty na terenie kilku gmin. Niestety dla podatników, zgodnie z brzmieniem art. 13 ust. 2 ustawy, nie ma możliwości odliczenia ulgi od należnego podatku rolnego od gruntów, które są położone w gminie innej niż gmina, w której dokonana jest inwestycja. Oznacza to dyskryminację podatników, których grunty położone są na terenie kilku gmin⁴⁷⁶. Zwrócił na to uwagę M. Granat, stwierdzając, że komentowany przepis jest niezgodny z Konstytucją, naruszona została bowiem konstytucyjna zasada równości⁴⁷⁷. Dużym uproszczeniem jest wymienienie zasobów ziemi podatnika jako czynnika ograniczającego skuteczność ulgi inwestycyjnej. Oczywiście należy mieć na względzie liczbę hektarów przeliczeniowych, zależną od powierzchni wyrażonej w hektarach fizycznych, rodzaju użytków rolnych, ich klas oraz położenia gruntów w jednym z czterech okręgów podatkowych. Jednocześnie istotnego znaczenia nabiera stosowana formuła obliczania podatku⁴⁷⁸.

W obecnym systemie opodatkowania nieruchomości w naszym kraju podstawowymi narzędziami mającymi znaczenie stymulacyjne są zwolnienia. We wszystkich analizowanych podatkach przewidziano wiele zwolnień o charakterze przedmiotowym oraz podmiotowym. Nie wszystkie z nich mają jednak wpływ na działalność gospodarczą. Jak się okazuje, zwolnienia znalazły największe zastosowanie w podatku rolnym i od nieruchomości. Omawiając katalog zwolnień przedmiotowych w podatku rolnym, istotnych z punktu widzenia prowadzenia działalności gospodarczej, wykorzystajmy ich klasyfikację zaproponowaną przez W. Modzelewskiego i J. Bielawnego⁴⁷⁹.

- Grupa 1 – zwolnienia wynikające z niskich walorów produkcyjnych użytków rolnych:

⁴⁷⁶ Będzie to szczególnie dotkliwie dla podatnika podatku rolnego, gdy np. większa część jego gruntów (np. 100 ha) położona jest w gminie X, a tylko niewielka część w gminie Y, na terenie której położony jest nowo wybudowany budynek inwentarski.

⁴⁷⁷ M. Granat, *Opinia w sprawie konstytucyjności art. 13 ust. 2 ustawy o podatku rolnym*, „Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu. Ekspertyzy i Opinie Prawne” 2002, nr 3 (48), s. 97.

⁴⁷⁸ Przyjęto wadliwą formułę, w której wykorzystuje się średnią cenę skupu żyta za trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy.

⁴⁷⁹ *Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości*, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, op.cit., s. 69.

1. Użytki rolne klas V, VI, VIz oraz grunty zadrzewione i zakrzewione ustanowione na użytkach rolnych (art. 12 ust. 1 pkt 1). Wymienione użytki rolne zostały objęte zwolnieniem jako najmniej przydatne do produkcji rolnej. Jednak jak podkreśla się w literaturze przedmiotu⁴⁸⁰, użytki rolne klasy V są w wielu gminach podstawowym rodzajem użytków rolnych wykorzystywanym do prowadzenia działalności rolniczej⁴⁸¹. Oznacza to pozbawienie tych właśnie gmin wpływów z opodatkowania przedmiotowych gruntów. Zwolnienie stosowane jest z urzędu przy ustalaniu podatku rolnego na dany rok podatkowy. Warto zauważyć, że zwolnieniem objęte są wszystkie użytki tych klas, czyli nawet gdy nie tworzą gospodarstwa rolnego⁴⁸². Ustawodawca polski przyjął zatem rozwiązanie bardzo dogodne nie tylko dla rolników, ale przede wszystkim dla pozostałych przedsiębiorców posiadających użytki rolne tych klas niespełniające normy obszarowej 1 ha. Do końca 2002 r. byli oni opodatkowani podatkiem od nieruchomości, obecnie ponoszą ciężar podatku od nieruchomości tylko wtedy, gdy takie użytki rolne zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej (w rzeczywistości wykonywane są na nich czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej). Pojawia się więc pytanie, jakie było uzasadnienie zwolnienia od podatku rolnego, bez wprowadzenia ograniczeń czasowych zwolnienia, wszystkich użytków rolnych klas V, VI i VIz oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych. Odpowiedź na to pytanie wymaga uwzględnienia dwóch grup biorców regulacji prawnej. Pierwsza to rolnicy, wraz ze specyfiką funkcjonowania gospodarstwa rolnego. Rozwiązanie takie pozwala na akumulowanie środków i inwestowanie w ten rodzaj gruntów (wspieranie procesów zagospodarowania mniej wartościowych gruntów). Zwolnienia podatkowe, jakimi obdarzył rolników ustawodawca, mogą zachęcić do użytkowania gleb gorszych, niekorzystnie położonych, mających wyższe koszty produkcji. Z punktu widzenia interesu gospodarstw o typie rolniczym wydaje się zasadne, aby zwolnienia słabszych gleb, jako najmniej przydatnych do produkcji rolnej, zachować. Pożądane byłoby jednak, aby to organy gminne mogły decydować o zwolnieniu z podatku tego rodzaju gruntów, dokonując ich rzeczywistej oceny. W odróżnieniu od tego, druga grupa podatników, nieprowadzących działalności rolniczej⁴⁸³, czerpie

⁴⁸⁰ Zob. np. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny – komentarz*, op.cit., s. 496.

⁴⁸¹ Gleby słabe i bardzo słabe (klasy V i VI) stanowią ponad 34% użytków rolnych. Źródło: „Rocznik Statystyczny Rolnictwa” 2009, GUS, Warszawa 2010.

⁴⁸² Od dnia 1 stycznia 2003 r. podatnikami podatku rolnego są już nie tylko właściciele (posiadacze) gospodarstw rolnych, lecz również ci, którzy są właścicielami (posiadaczami) gruntów o powierzchni do 1 ha.

⁴⁸³ Chodzi oczywiście o definicję gospodarstwa rolnego na potrzeby podatku rolnego, zgodnie z którą jedynym składnikiem gospodarstwa rolnego są grunty o łącznej powierzchni przekraczającej

nieuzasadnione korzyści z punktu widzenia sprawiedliwości podatkowej oraz dochodowości budżetów gmin. Czy w związku z tym należałoby zawęzić grupę podmiotów uprawnionych do korzystania ze zwolnienia? Wydaje się, że nie jest to konieczne, biorąc pod uwagę pozostawienie podmiotom nieuzasadnionych możliwości optymalizacyjnych w podatku rolnym. Istotny jest w tym kontekście – z reguły pomijany w literaturze – kompleksowy wpływ przepisów na podejmowane przez podatnika decyzje. Działania podatników uwzględniają istniejące w systemie podatków od nieruchomości możliwości (zarówno wymienione zwolnienia, jak i wysokość płaconego podatku rolnego, wyższego – jak wykazano – dla gruntów niestanowiących gospodarstwa rolnego) i usiłują wykorzystać jego rozwiązania do swoich celów. W rezultacie może się więc okazać, że nie jest to tak liczna grupa. Jak sądzę, podstawową wadą zarysowanej sytuacji nie jest więc problem wypaczenia idei przyjętej preferencji, która w założeniu miała dotyczyć tylko rolników⁴⁸⁴, ale jej stosowania z mocy ustawy. Rozwiązaniem byłoby pozostawienie tej kwestii organom gminnym, które uzależniałyby skorzystanie ze zwolnienia od konieczności spełnienia dodatkowych warunków (np. struktury bonitacyjnej gleb gruntów ornych, wykorzystania gleb słabszych w działalności rolniczej podatnika).

2. Grunty orne, łąki i pastwiska objęte melioracją – w roku, w którym uprawy zostały zniszczone wskutek robót drenarskich (art. 12 ust. 1 pkt 3). Niestety, jednoznaczne ustalenie znaczenia poszczególnych czynników (jakość i położenie gruntów, wykorzystanie poszczególnych środków produkcji, praca rolnika) sprzyjających efektywności działalności gospodarstw rolniczych napotyka istotne problemy. Specyfika funkcjonowania gospodarstwa rolnego sprawia, że czynnikiem szczególnie istotnym jest ziemia. Proces glebotwórczy dokonuje się ustawicznie, co nie pozostaje bez wpływu na działalność gospodarstw i przedsiębiorstw rolnych. Oczywistym przykładem czynności mających na celu polepszenie rolniczych zdolności produkcyjnych gleb są zabiegi melioracyjne. Zazwyczaj budowa i działanie urządzeń melioracyjnych nie są skomplikowane. Należy jednak pamiętać, że system taki wymaga systematycznych prac konserwacyjnych i modernizacyjnych, co może już stanowić zadanie trudne i kosztowne. Wynika to m.in. z charakteru czynności (na ogół jest to ciężka, ręczna praca) i rozmieszczenia urządzeń w znacznych odległościach. Biorąc pod uwagę częste uszkodzenia, wskutek erozyjnego działania wody, wiatru i niskich temperatur, niewłaściwa konserwacja jest przyczyną utraty sprawności funkcjonowania urządzeń melioracyjnych. Na pozytywną ocenę

1 ha lub 1 ha przeliczeniowy. W pojęciu gospodarstwa nie wprowadzono bowiem wymogu „rolniczego” wykorzystywania gruntu.

⁴⁸⁴ Przyjęto uproszczenie jak w treści poprzedniego przypisu.

zasługuje wprowadzenie rozwiązania do katalogu zwolnień. Należy zauważyć, że stosownie do postanowień komentowanego artykułu, zwolnienie ma zastosowanie w przypadku okoliczności wskazanych przez ustawodawcę. Samo podjęcie zabiegów melioracyjnych nie jest równoznaczne z nabyciem prawa do zwolnienia. Warunkiem niezbędnym będzie zatem zniszczenie upraw prowadzonymi robotami drenarskimi. Jak sądzę, nie ma tu niebezpieczeństwa nadużywania preferencji ze strony podatników. Przepuszczenie wydaje się uzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia, gdyż prowadzący działalność rolniczą, działając racjonalnie, będą wykonywać regulacje stosunków wodnych w glebie poza okresem intensywnego dojrzewania zbóż.

- Grupa 2 – zwolnienia wynikające z aktualnej polityki rolnej ustawodawcy, mającej na celu np. poprawienie struktury własności rolnej:
 1. Grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha (art. 13 ust. 1 pkt 4). Chodzi oczywiście o grunty będące przedmiotem prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego, nabyte w drodze umowy sprzedaży lub będące przedmiotem umowy o oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste albo wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, objęte w trwałe zagospodarowanie. Z preferencji tej nie można jednak skorzystać w razie nabycia gruntów od indywidualnych właścicieli gospodarstw rolnych, jeżeli nabywca jest małżonkiem, krewnym w linii prostej, pasierbem, zięciem lub synową sprzedawcy gruntów. Czas trwania preferencji to nie tylko 5 lat – jako okres zwolnienia, ale również po upływie okresu zwolnienia kolejne lata, w których stosuje się ulgę polegającą na obniżeniu podatku; w pierwszym roku o 75% i w drugim o 50%. Konstrukcja tej preferencji o charakterze proinwestycyjnym nie ma charakteru homogenicznego, gdyż w praktyce uwzględniono połączenie zwolnienia z ulgą. Rozwiązanie takie wbudowuje w konstrukcję podatku zachętę do obejmowania w trwałe zagospodarowanie gruntów rolnych, które ze względu na ich niskie walory rolnicze nie były w żaden sposób wykorzystywane. Omawiana konstrukcja nie jest niestety poprawna motywacyjnie, mimo wprowadzenia zmian w przepisie. Poważne trudności może sprawić jednoznaczna interpretacja podstawowego warunku zwolnienia, czyli powierzchni posiadanych gruntów nieprzekraczającej 100 ha. W celu zwiększenia zainteresowania przedsiębiorców podejmowaniem działań motywujących do zagospodarowania gruntów rolnych niewykorzystywanych rolniczo i – co ważne – ograniczenia występujących manipulacji konieczne jest wykreślenie ustawowego ograniczenia zwolnienia w postaci 100 ha powierzchni gruntów. Jak sądzę, pozwoli to na usunięcie wielu wątpliwości interpretacyjnych (jak np. konsekwencje podatkowe w przypadku przekroczenia 100 ha dla osób

prawnych i osób fizycznych⁴⁸⁵ czy opodatkowanie „nadwyżki” ponad 100 ha gruntów zakwalifikowanych do różnych klas). Wprowadzoną z początkiem 2003 r. zmianę brzmienia przepisu należy ocenić jako niewystarczającą, gdyż nie przyczyniła się ona do wyjaśnienia najważniejszych problemów związanych z właściwym pojmowaniem omawianego limitu. Przyjrzyjmy się zatem treści nowego przypisu: jeżeli podatnik nabędzie lub obejmie grunty o powierzchni mniejszej niż 100 ha, zwolnienie dotyczyć będzie gruntów kolejno nabywanych lub obejmowanych w trwałe zagospodarowanie, do powierzchni łącznie nieprzekraczającej 100 ha. Zdaniem L. Etela, jego brzmienie potwierdza, iż podatnik, nabywając grunty do powierzchni 100 ha, może liczyć na uzyskanie zwolnienia, natomiast w przypadku nadwyżki ponad ten limit musi zapłacić podatek rolny⁴⁸⁶. Niestety, stanowiska tego nie podzielono w oficjalnych interpretacjach. Zgodnie z poglądem ministra finansów, wyrażonym w piśmie z dnia 3 marca 2003 r., nowo nabyte grunty podlegają zwolnieniu od podatku, jeżeli obszar gospodarstwa (w przypadku powiększenia łącznie z gruntami wcześniej wchodzącymi w jego skład) nie przekroczy 100 ha. Natomiast gdy powierzchnia nowo utworzonego lub powiększonego gospodarstwa przekroczy 100 ha, omawiane zwolnienie nie będzie miało zastosowania⁴⁸⁷. Trudno się zgodzić z tym stanowiskiem, jeśli nie zostało to uargumentowane w wiarygodny sposób, a ponadto nawiązano do wyroku sądowego z dnia 4 maja 1999 r., którego treść odnosi się do stanu prawnego sprzed 2002 r. Przyjmując zatem rozumowanie L. Etela, napotykamy kolejną wątpliwość: jakie grunty powinny być objęte zwolnieniem w granicach 100 ha, jeśli podatnik obejmuje w trwałe zagospodarowanie grunty orne różnych klas o powierzchni powyżej 100 ha. Jak łatwo zauważyć, oczekiwania poszczególnych stron są odmienne. Podatnik bierny, składając wniosek o przyznanie zwolnienia, z oczywistych względów wskaże przede wszystkim grunty średniej klasy, obciążone wyższym podatkiem. W przypadku podatnika czynnego troska o fiskalną skuteczność systemu podatkowego wymaga, aby były to gleby najsłabsze. W praktyce jednak to podatnik wypełnia i składa wniosek o przyznanie zwolnienia. Z uwagi na

⁴⁸⁵ Nowelizacja ustawy o podatku rolnym z 2002 r. oznaczała przyjęcie w okresie 2003–2008 kontrowersyjnego zróżnicowania możliwości poszczególnych podatników w zakresie preferencji. Odmienne ukształtowanie regulacji w zakresie liczenia powierzchni gruntów spowodowało, że większe korzyści odnosiły osoby prawne. Wyższy limit zwolnienia wynikał z faktu niełączenia gruntów posiadanych z gruntami nabywanymi. Dla pozostałych podatników, czyli osób fizycznych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, takiego przywileju nie przewidziano. Takie ukształtowanie regulacji dla tej grupy podatników oznaczało możliwość korzystania ze zwolnienia tylko wówczas, gdy posiadany przez nich grunt łącznie z nabywanym nie przekraczał 100 ha.

⁴⁸⁶ L. Etel, *Podatki od nieruchomości 2009*, op.cit., s. 373.

⁴⁸⁷ Zob. Pismo LK-452/LP/03/IP Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z 3 marca 2003 r. w sprawie zwolnienia od podatku rolnego, www.mf.gov.pl

nieuregulowanie zagadnienia w ustawie uzasadnione jest przyjęcie rozwiązania korzystnego dla podatnika, który ubiegając się o preferencję, wskazuje grunty, które w ramach limitu zostaną nią objęte. Innym pomysłem wartym rozważenia byłoby wzmocnienie znaczenia tego narzędzia podatkowego przez przyjęcie rozwiązania, że całkowite zwolnienie dla zagospodarowanych gruntów rolnych niewykorzystywanych dotąd rolniczo wyniesie 10 lat. Przyczyna rezygnacji z dotychczasowych reguł jest prosta: niskie kwoty podatku rolnego, które miałyby stanowić oszczędność z tytułu korzystania z tej hybrydy podatkowej, nie zachęcałyby podatników do obejmowania odłogów w trwałe zagospodarowanie. Odnosząc się do przyjętej obecnie zasady, iż po upływie zwolnienia stosuje się ulgę polegającą na obniżeniu podatku w pierwszym roku o 75% i w drugim roku o 50%, można przyjąć, że chodzi w niej nie tyle o ekonomiczne efekty działalności, ile o aspekt psychologiczny. Podatnik stopniowo oswajany jest z myślą, że niebawem będzie podlegać opodatkowaniu w pełnym zakresie.

2. Grunty gospodarstw rolnych powstałe z zagospodarowania nieużytków (art. 12 ust. 1 pkt 5). Należy zauważyć, że zarówno pojęcie nieużytków, jak i pojęcie ich zagospodarowania nie zostały zdefiniowane w komentowanej ustawie. Pojęcie nieużytków zostało jednak określone w rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r.⁴⁸⁸ Do nieużytków, zgodnie z treścią załącznika 6 tego rozporządzenia, zalicza się: 1) niezakwalifikowane do użytków ekologicznych: bagna (błota, topieliska, trzęsawiska, moczary, rojsty), piaski (piaski ruchome, plaże nieurządzone, piaski nadbrzeżne, wydmy), naturalne utwory fizjograficzne, takie jak: urwiska, strome stoki, uskoki, skały, rumowiska, 2) nieprzeznaczone do rekultywacji wyrobiska po wydobywaniu kopalin. Z uwagi na brak drugiego ważnego pojęcia, czyli „zagospodarowania nieużytków”, uznano za uzasadnione odwołanie się do ustawy z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych⁴⁸⁹. Oznacza to, że grunt powstały z zagospodarowania nieużytków jest gruntem, na którym zakończono jego rekultywację⁴⁹⁰. Należy przy tym zwrócić uwagę, że są to grunty bardzo trudne do zagospodarowania. Wysoki koszt takich działań sprawia, iż przyjęty przez ustawodawcę czas obowiązywania preferencji, podobnie jak w przypadku utworzenia nowego gospodarstwa, należy ocenić jako niewystarczający.
3. Grunty gospodarstw rolnych otrzymane w drodze wymiany lub scalenia (art. 12 ust. 1 pkt 6). Jest to kolejne zwolnienie, w ramach którego należy wyko-

⁴⁸⁸ DzU 2001, nr 38, poz. 454.

⁴⁸⁹ DzU 2004, nr 121, poz. 1266.

⁴⁹⁰ Rekultywacja gruntów, zgodnie z art. 4 pkt 18 ustawy, to nadanie lub przywrócenie gruntom zdegradowanym albo zdewastowanym wartości użytkowych lub przyrodniczych przez właściwe ukształtowanie rzeźby terenu, poprawienie właściwości fizycznych i chemicznych, uregulowanie stosunków wodnych, odtworzenie gleb, umocnienie skarp oraz odbudowanie lub zbudowanie niezbędnych dróg.

rzystać inny akt prawny, w tym wypadku ustawę z dnia 26 marca 1982 r. o scaleniu i wymianie gruntów⁴⁹¹. Biorąc pod uwagę cel, jaki ma być realizowany za pomocą analizowanego zwolnienia, jego wprowadzenie przez ustawodawcę wydawało się zasadne. Otóż celem rozwiązań scaleniowych jest stworzenie korzystniejszych warunków gospodarowania w rolnictwie. Z reguły wskazuje się, że będzie to możliwe do uzyskania dzięki: poprawie struktury obszarowej gospodarstw rolnych, racjonalnemu ukształtowaniu rozłogów gruntów oraz dostosowaniu granic nieruchomości do systemu urządzeń melioracji wodnych, dróg oraz rzeźby terenu. Powstaje jednak pytanie, czy nie byłoby sensowne zrezygnowanie z tej preferencji. O tym, że działania scaleniowe służą wzrostowi produkcji rolnej, nie trzeba nikogo przekonywać (odnotujmy chociażby obniżenie kosztów transportu czy ułatwienia w ramach procesów mechanizacji upraw polowych). Nie jest jednak tak, że wykorzystanie tych rozwiązań jest niezbędne, aby zmotywować rolników do podejmowania działań poprawiających efektywność gospodarowania. W porównaniu z wcześniej opisanymi zwolnieniami, w tym przypadku podatnik może liczyć zaledwie na okres obejmujący 1 rok – następujący po roku, w którym dokonano wymiany lub scalenia gruntów. Po tym okresie, podobnie jak w wypadku utworzenia nowego gospodarstwa oraz gruntów gospodarstw rolnych powstałych z zagospodarowania nieużytków, możliwe są ulgi, czyli obniżenie podatku o 75% i 50%. Oczywiście, wydatki ponoszone przez rolników w tej sytuacji nie mogą być porównywane z przedsięwzięciami bardziej skomplikowanymi pod każdym względem, takimi jak nabycie gruntów zaniedbanych ekonomicznie i odłogowanych, zagospodarowanie gruntów zdewastowanych lub zdegradowanych. Wydaje się jednak, że symboliczna wysokość podatku rolnego obciążającego przeciętne gospodarstwo rolne w przypadku uchylecia zwolnienia nie wpłynie negatywnie na prowadzenie racjonalnej gospodarki rolnej.

W konstrukcji podatku od nieruchomości można również wyróżnić bardzo obszerną grupę zwolnień przedmiotowych; wymieniono je taksatywnie w ust. 1 art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Trudno jednak wskazać kryteria decydujące o ich tematycznym pogrupowaniu. Przybliżmy zatem te, które mogą wzbudzić pewne zainteresowanie wśród przedsiębiorców:

1. Budynki gospodarcze lub ich części: służące wyłącznie działalności leśnej i rybackiej, położone na gruntach gospodarstw rolnych, służące wyłącznie działalności rolniczej, zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej (art. 7 ust. 1 pkt 4). Odnosząc się do przepisów stanowiących podstawę zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków gospodarczych lub ich części, należy stwierdzić, że – poza pewnymi wyjątkowymi sytuacjami – nie

⁴⁹¹ DzU 2003, nr 178, poz. 1749, ze zm.

powinny występować problemy związane z ich stosowaniem. Najważniejsze pojęcia zdefiniowano bądź w komentowanej ustawie (definicja działalności leśnej, działalności rolniczej), bądź też w innych ustawach podatkowych (definicja działów specjalnych produkcji rolnej w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych i podatku dochodowym od osób fizycznych). Szczególną uwagę należy zwrócić na sformułowania „służące” i „zajęte”, wyrażające związek budynku gospodarczego lub jego części z określoną przez ustawodawcę działalnością. W działalności leśnej, rybackiej i rolniczej budynki gospodarcze muszą być bezwzględnie stale zajęte na prowadzenie tych działalności. Okoliczności te oznaczają zatem „służenie” budynku gospodarczego wymienionym rodzajom działalności. Dochodzimy więc do wniosku, iż w sytuacji nieregularnego wykorzystywania budynków do tych rodzajów działalności nie jest możliwe uznanie takiego budynku za zwolniony z podatku. Inaczej przedstawia się sprawa z prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej, gdyż ze zwolnienia korzystają budynki gospodarcze faktycznie zajęte w danym okresie. Skutkiem zaprzestania działalności polegającej na prowadzeniu działów specjalnych jest utrata prawa do zwolnienia. W komentowanym przypisie przewidziano zwolnienie o charakterze przedmiotowym, a to oznacza objęcie nim wszystkich budynków gospodarczych spełniających wymóg określonego związku z wymienioną działalnością gospodarczą, bez względu na to, kto jest właścicielem lub posiadaczem takiego budynku.

2. Grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 7 ust. 1 pkt 10). Jeżeli zatem grunty te bezpośrednio nie służą prowadzeniu działalności gospodarczej, to są zwolnione z podatku właśnie na mocy tego przepisu. Jeżeli zaś są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, to nie są zwolnione. Decydujące znaczenie w kontekście ewentualnych skutków podatkowych ma fakt zajęcia gruntów na prowadzenie działalności, a nie fakt ich posiadania przez przedsiębiorcę.
3. Budynki i budowle zajęte przez grupę producentów rolnych wpisaną do rejestru tych grup, wykorzystywane wyłącznie na prowadzenie działalności w zakresie sprzedaży produktów lub grup produktów wytworzonych w gospodarstwach członków grupy lub w zakresie określonym w art. 4 ust. 2 (tj. zaopatrzenia członków grupy w środki produkcji, wspólnego użytkowania sprzętu rolniczego, promocji produktów oraz przechowywania, konfekcjonowania i standaryzacji produktów) ustawy z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw⁴⁹² (art. 7 ust. 1 pkt 13). Warto zwrócić uwagę, że analizowane zwolnienie przedmiotowe

⁴⁹² DzU 2000, nr 88, poz. 983, ze zm.

stanowi tylko część rozwiązań ułatwiających tworzenie i funkcjonowanie grup producentów rolnych⁴⁹³. Rozpoczęty 10 lat temu proces budowania organizacji gospodarczych rolników nabiera znaczenia w kontekście dostosowania produkcji do wymogów rynkowych, wspólnego wprowadzania przez członków grupy towarów do obrotu, w tym przygotowania do sprzedaży i dostaw do odbiorców hurtowych oraz ustalania wspólnych zasad informowania o produkcji, ze szczególnym uwzględnieniem wysokości zbiorów i dostępności produktów. Ustawodawca, zdając sobie sprawę z tego, że stan gospodarczego zorganizowania producentów rolnych jest jedną z najsłabszych stron polskiego rolnictwa, wprowadził w konstrukcji zwolnienia wiele zmian⁴⁹⁴. W preferencyjnym rozwiązaniu w nowym kształcie odstąpiono od wielu ograniczeń, np. zwolnienie dotyczy wszystkich budowli i budynków zajętych na wskazane rodzaje działalności (wcześniej tylko nowo wybudowanych lub zmodernizowanych), przyjęto bezterminowy okres jego stosowania (wcześniej możliwe było korzystanie ze zwolnienia 5-letniego). W rezultacie poszerzono znacznie zakres przedmiotowy preferencji. Niemniej jednak potrzeba czasu, aby wprowadzone regulacje były wykorzystywane w większym stopniu. Aktualnie skromna baza lokalowa grup zakładanych przez producentów sprawia, że mamy do czynienia z przepisami rzadko wykorzystywanymi.

W podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym w zasadzie w identyczny sposób określono katalog zwolnień podmiotowych. W praktyce dla prowadzących działalność gospodarczą znaczenie może mieć tylko jeden tytuł – zwolnienie przedsiębiorców o statusie badawczo-rozwojowym. Analizę proponuję rozpocząć od wykazania, iż nie jest to typowe zwolnienie podmiotowe, a raczej podmiotowo-przedmiotowe. Zwolnieniem bowiem objęte są nie wszystkie nieruchomości przedsiębiorców mających status centrum badawczo-rozwojowego, ale tylko te, które faktycznie są wykorzystywane do prowadzenia badań i prac rozwojowych. Nie ma większych problemów ze stosowaniem tej zasady, jeśli możliwe jest jednoznaczne określenie, które nieruchomości (budynki, budowle, grunty) zajęte są na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych (np. laboratoria, pracownie badawcze), a które niewątpliwie takim celom nie służą (np. pomieszczenia socjalne, administracyjne). Wagę poruszonego problemu można dostrzec w sytuacjach, gdy budynek, z którym zwolnienie jest związane, nie jest zajęty jedynie na realizację określonego celu. Ustawodawca nic na ten temat w przepi-

⁴⁹³ Ograniczając się do regulacji podatkowych, wskażmy także zwolnienie z podatku dochodowego dotyczącego dochodów grupy, pochodzących ze sprzedaży produktów lub grup produktów, dla których grupa została utworzona, wyprodukowanych w gospodarstwach jej członków (ograniczone przeznaczeniem dochodu na zakup środków do produkcji lub szkolenia).

⁴⁹⁴ Ustawa z dnia 15 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz zmianie innych ustaw, DzU 2006, nr 251, poz. 1847.

się nie wspomina. W związku z tym należałoby przyjąć, że nie jest warunkiem koniecznym do uzyskania zwolnienia, aby cały budynek był wykorzystywany do prowadzenia prac badawczych. Wobec tego zwolnienie przysługuje podatnikowi również wtedy, gdy tylko część obiektu ma taki charakter. W praktyce mogą się pojawić problemy z częściami wspólnymi oraz takimi, które tylko pośrednio służą tym celom (zaplecze techniczno-magazynowe). Odpowiedzi na te wątpliwości nie można znaleźć w treści obowiązujących przepisów. Czy oznacza to zatem, że należy przyjąć niekorzystną dla podatnika interpretację i opodatkować te części jako niezajęte na działalność badawczo-rozwojową? Moim zdaniem oparcie się jedynie na literalnym brzmieniu tego przepisu nie dość, że nie prowadzi do jednoznacznej interpretacji, to dodatkowo zmniejsza szansę realizacji celu wprowadzenia tego zwolnienia. Uregulowania dotyczące przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego uregulowane obecnie⁴⁹⁵ w ustawie z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej⁴⁹⁶ to przykład narzędzia prawnego na rzecz wzrostu innowacyjności przedsiębiorstw. Niska innowacyjność polskich przedsiębiorstw i zorientowanie ich na rynki lokalne wymaga realizacji odpowiednio przemyślanej polityki państwa. Jeśli działania proinnowacyjne, których celem jest wzrost konkurencyjności i innowacyjności gospodarki, mają przynieść pozytywne efekty, warto postępować w sposób możliwie racjonalny, unikając nieuzasadnionej nadgorliwości i radykalności.

4.1.3. Podsumowanie

Dokonana analiza najważniejszych elementów konstrukcyjnych umożliwiła potwierdzenie przyjętego stanowiska, iż badane podatki można określić mianem podatków od posiadanych nieruchomości. Istnieje kilka przyczyn takiego stanu rzeczy, przy czym za najważniejsze – które pozwalają na przyjęcie wskazanej terminologii – należy uznać następujące:

1. Świadczenia te stanowią w miarę jednolitą grupę podatków lokalnych o charakterze majątkowym. O majątkowym charakterze podatków świadczy to, że podlegają im określone w ustawach nieruchomości, a nie dochody z prowadzonej działalności, uzyskiwane dzięki tym nieruchomościom.
2. Podmioty władające wymienionymi w ustawach nieruchomościami płacą podatki na zbliżonych zasadach na rzecz budżetu gminy (pewnym potwierdzeniem faktu, iż w konstrukcjach tych podatków nie występują w zasadzie różnice dotyczące sposobu określania podatnika, jest zapis w art. 6c ustawy

⁴⁹⁵ Początkowo zostały one zawarte w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, DzU 2005, nr 179, poz. 1484, ze zm.

⁴⁹⁶ DzU 2008, nr 116, poz. 730.

o podatku rolnym, że podatki rolne, leśny oraz od nieruchomości, należne od osoby fizycznej za dany rok podatkowy, na terenie tej samej gminy, są pobierane w formie łącznego zobowiązania pieniężnego⁴⁹⁷).

3. Przedmiotem tych podatków jest posiadanie majątku w postaci wskazanych nieruchomości, władanie nimi. W zakresie powstania bądź wygaśnięcia obowiązku podatkowego we wszystkich trzech podatkach odrzucono zatem zasadę, iż będą one uwarunkowane wykorzystaniem nieruchomości na określone cele bądź osiągnięciem wymiernych korzyści dzięki tym nieruchomościom.
4. Skoordynowano przepisy dotyczące opodatkowania gruntów w ten sposób, że jeżeli dany grunt mieści się w zakresie przedmiotowym jednego podatku, to nie podlega opodatkowaniu pozostałymi.
5. Podstawę opodatkowania w trzech podatkach stanowi (z wyjątkiem budowli) powierzchnia nieruchomości, albo fizyczna – jak w podatku od nieruchomości, podatku leśnym i częściowo w podatku rolnym, albo przeliczeniowa – występująca wyłącznie w podatku rolnym.
6. Stawki podatkowe mają w większości charakter kwotowy (wyjątek stanowi stawka procentowa, proporcjonalna dla budowli). W każdym podatku uwzględniono także określony mechanizm waloryzacyjny, odmienny jednak w podatku od nieruchomości (wskaźnik inflacji) oraz pozostałych podatkach (cena określonych produktów).
7. Preferencje podatkowe w postaci ulg i zwolnień mogą wynikać z dwóch źródeł: z samych ustaw o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym, o podatku leśnym oraz z uchwał rady gminy. Zwraca uwagę szkodliwość niejednolitych rozstrzygnięć sądów administracyjnych w kwestii ulg inwestycyjnych i zwolnień podatkowych, powodujących niedogodność tego segmentu systemu podatkowego. Wobec tego podjęto próbę opisanie ważnych dla przedsiębiorców i ich finansowej obsługi dylematów niedostatecznie rozstrzygniętych na gruncie prawa, a dotyczących różnic między remontem i modernizacją oraz sposobu opodatkowania budynków mających charakter mieszany (także inwentarski). W praktyce jednak większość preferencji nie odgrywa większej roli, zwłaszcza w przypadku przedsiębiorców.

Rozważając problemy opodatkowania władania nieruchomościami, nie sposób nie zauważyć pewnych różnic w zakresie ukształtowania podstawowych elementów konstrukcyjnych. Zagadnienia te były przedmiotem szczegółowych rozważań w poszczególnych częściach rozdziału. Jak wykazano, w doktrynie nie

⁴⁹⁷ Na marginesie, zastanawiające jest, że instytucja ta dotyczy tylko podatników podatku rolnego; tym bardziej że w przeszłości (lata 1997–1999) łącznym zobowiązaniem pieniężnym objęto wszystkich podatników podatku rolnego, podatku od nieruchomości i podatku leśnego.

ma zgodności co do jednoznacznego określania scharakteryzowanych podstawowych elementów konstrukcji i – co jest z tym związane – sposobu klasyfikowania tych podatków. Niemniej jednak, mimo różnorodnych poglądów dotyczących tych trzech podatków, uznano za uzasadnione potraktowanie ich jako tworzących system opodatkowania władania nieruchomościami.

Przy poszukiwaniu pożądanego kształtu systemu opodatkowania nieruchomości jest rzeczą oczywistą, że uwaga autora zostanie skoncentrowana na analizie prawnej. Przyjęte w niniejszym rozdziale założenie o celowości zdecydowanej przewagi prawniczego (w sensie formalnym) punktu widzenia nad interpretacją ekonomiczną regulowanych prawem zjawisk może się wydawać kontrowersyjne. Jednakże reforma podatków majątkowych wymaga, by rozwiązania koncepcyjne ujęto prawidłowo w ramy prawa podatkowego. Stąd zaproponowano wielopłaszczyznową analizę stanu przepisów regulujących omawiane podatki i ich ocenę z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego. Efektem omówienia i zaprezentowania nierzadko szczegółowych i specyficznych problemów najczęściej spotykanych w doktrynie i praktyce było wskazanie mankamentów i słabych stron przepisów regulujących podatki obciążające nieruchomości (wewnętrzna niespójność i często brak przejrzystości).

W moim przekonaniu przedstawione w tym rozdziale propozycje zmian poszczególnych rozwiązań ustawowych nie tylko uzasadniają potrzebę gruntowej przebudowy polskiego systemu opodatkowania nieruchomości, ale także stanowią element stopniowego doskonalenia istniejących uregulowań, przybliżając tym samym konstrukcję obecnie funkcjonujących podatków majątkowych do docelowych rozwiązań w dziedzinie opodatkowania nieruchomości.

4.2. Pozostałe daniny majątkowe

W Polsce, podobnie jak w większości krajów europejskich, można wyróżnić więcej niż jeden podatek majątkowy. Podatki majątkowe mają charakter niejednorodny podmiotowo, przedmiotowo i konstrukcyjnie. Mogą mieć formę podatku syntetycznego, obejmującego całą substancję majątkową (np. podatek od spadków i darowizn), lub podatku analitycznego od niektórych, określonych elementów majątku (podatek od nieruchomości, podatek od ruchomości). Oprócz podatków pobieranych po stronie zgromadzonego w przeszłości majątku, opodatkowanie majątku obejmuje również jego nabycie w sposób nieodpłatny (podatek od spadków i darowizn) lub odpłatny (podatek od czynności cywilnoprawnych).

Dochody sektora publicznego obejmują, jak wiemy, nie tylko podatki, ale również dochody niepodatkowe. Dokonana w rozdziale 5 analiza struktury

dochodów budżetów samorządu terytorialnego nie pozostawia złudzeń: ich znaczenie fiskalne jest zdecydowanie mniejsze niż podatków. W efekcie w literaturze ekonomicznej brakuje głębszych analiz poświęconych opłatom publicznym. Tymczasem problematyka ta jest ważna dla samorządu terytorialnego, ponieważ zgodnie z Europejską Kartą Samorządu Lokalnego nie tylko podatki, ale i opłaty powinny stanowić jedno ze źródeł finansowania działalności jednostek samorządu lokalnego. Z tego powodu zdecydowano się na przedstawienie niektórych opłat lokalnych, które dotyczą posiadanego i wykorzystywanego przez przedsiębiorców majątku.

4.2.1. Podatek od środków transportowych jako przykład opodatkowania majątku ruchomego

Podatek od środków transportowych (dalej także jako PST) jest uregulowany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych⁴⁹⁸. Związany jest on z posiadaniem i eksploatacją – wskazanych przez ustawodawcę – środków transportowych⁴⁹⁹. Dla porządku trzeba jednak przyznać, że podatek ten należy obecnie do systemu opodatkowania wykorzystania infrastruktury transportu drogowego⁵⁰⁰.

Podstawą opodatkowania w podatku od środków transportowych jest liczba środków transportowych stanowiących własność podatnika lub na niego zarejestrowanych. Przyjęcie założenia, jakoby podstawa opodatkowania była jednolita dla całego podatku, jest pewnym uproszczeniem, w przypadku tego podatku bowiem znaczenia nabiera rodzaj środka transportu (samochód ciężarowy, ciągniki siodłowe i balastowe, przyczepy i naczepy, autobusy) i jego cechy (dopuszczalna masa całkowita, liczba osi, rodzaj zawieszenia, liczba miejsc do siedzenia). Ważnym elementem zakresu przedmiotowego PST, wpływającym także na wysokość stawek podatku, jest dopuszczalna masa całkowita pojazdu⁵⁰¹. W przypadku sa-

⁴⁹⁸ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, op.cit.

⁴⁹⁹ Zgodnie z art. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych podlegają: samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony; ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i wyższej; przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i wyższą, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego; autobusy.

⁵⁰⁰ Nie można jednak traktować przyjętych aktualnie rozwiązań w ramach systemów opodatkowania wykorzystania tej infrastruktury jako rzeczywistego odzwierciedlenia generowanych kosztów związanych z wykorzystaniem infrastruktury przez pojazdy. Istniejące zasady opodatkowania transportu drogowego to raczej ryczałtowa wycena powodowanych kosztów, za pomocą różnicowania opodatkowania. Pisze o tym m.in. P. Borkowski, *Zmiany systemów opodatkowania wykorzystania infrastruktury transportu drogowego*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, op.cit.

⁵⁰¹ Szczegółowe informacje na ten temat można znaleźć w pracy R. Dowgiera, B. Pahla, M. Popławskiego, *Podatek od środków transportowych, 141 pytań i odpowiedzi, orzecznictwo, wyjaśnienia Ministerstwa*

mochodów ciężarowych nie powinna ona stanowić trudności, wynika bowiem z dowodu rejestracyjnego. Natomiast w przypadku ustalania dopuszczalnej masy całkowitej zespołu pojazdów należy uwzględnić masę własną ciągnika siodłowego i dopuszczalną masę całkowitą naczepy albo masę całkowitą ciągnika balastowego i dopuszczalną masę całkowitą przyczepy. Powinna to być przyczepa lub naczepa potencjalnie największa, jaką dany ciągnik może pociągnąć. Podatnik powinien tę wielkość wskazać samodzielnie w deklaracji. Jeżeli jednak tego nie uczynił lub podał ją – w ocenie organu podatkowego – niewłaściwie, dane te mogą zostać zakwestionowane, ale tylko na podstawie dokumentów urzędowych lub stosownej opinii biegłego. Z kolei przy ustalaniu dopuszczalnej masy całkowitej przyczepy i naczepy łącznie z pojazdem silnikowym podatnik sumuje dopuszczalną masę całkowitą konkretnego samochodu ciężarowego oraz przyczepy lub naczepy. Nie zawsze jednak określone w ten sposób parametry są traktowane jako rozwiązanie prawidłowe. Okazuje się bowiem, że pojazd silnikowy, który jest uwzględniany przy ustalaniu tego rodzaju dopuszczalnej masy całkowitej, nie może być utożsamiany jedynie z tym pojazdem, który w danym momencie ciągnie przyczepę lub naczepę. Chodzi tu o potencjalny pojazd silnikowy, który może być wykorzystywany do ciągnięcia przyczepy. A zatem podatnik deklaruje dopuszczalną masę całkowitą przyczepy i naczepy łącznie z pojazdem silnikowym, na które to pojęcie składają się:

- dopuszczalna masa całkowita naczepy oraz najmniejsza z możliwych mas własnych potencjalnego ciągnika siodłowego mogącego ciągnąć daną naczepę lub
- dopuszczalna masa całkowita przyczepy oraz najmniejsza z możliwych dopuszczalnych mas całkowitych potencjalnego ciągnika balastowego (samochodu ciężarowego) mogącego ciągnąć daną przyczepę.

Wymienione czynniki wpływają na wysokość, silnie zróżnicowanych, stawek kwotowych podatku. Wysokość stawek od środków transportu stosowanych w danej gminie określa rada gminy, z tym że stawki te muszą się zawierać w granicach stawek minimalnych⁵⁰² i maksymalnych⁵⁰³. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że zróżnicowanie sposobów waloryzacji stawek minimalnych i maksymalnych nie znajduje żadnego racjonalnego uzasadnienia i w skrajnych przypadkach może

Finansów, ustawa, akty wykonawcze, skorowidz, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.

⁵⁰² Minimalne stawki zawarte w załącznikach 1–3 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczą: samochodów ciężarowych, ciągników siodłowych i balastowych oraz przyczep i naczep o odpowiednio liczonej dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton. Stawki minimalne są corocznie waloryzowane według kursu euro na dzień 1 października danego roku w odniesieniu do roku poprzedzającego dany rok podatkowy.

⁵⁰³ W art. 10 ustawy ustawodawca określił wysokość rocznych stawek maksymalnych dla wszystkich grup środków transportowych podlegających opodatkowaniu. Wskaźnikiem waloryzującym stawki maksymalne jest wzrost cen detalicznych.

doprowadzić do paradoksalnej sytuacji, kiedy to stawki minimalne okazałyby się wyższe niż stawki maksymalne⁵⁰⁴. W takiej sytuacji, zgodnie z treścią art. 10 ust. 3, górnej stawki nie uwzględnia się, a rada gminy jest zobowiązana do przyjęcia stawki podatku od środków transportowych dla poszczególnych rodzajów pojazdów w wysokości odpowiedniej stawki określonej w załącznikach nr 1–3 do ustawy (czyli stawki minimalnej). Zwróćmy uwagę, że przytoczone regulacje oznaczają dla rady gminy utratę uprawnienia do kształtowania stawek. Obowiązuje wówczas jedynie stawka minimalna (wyższa od maksymalnej), a rada gminy nie może jej ani podwyższyć, ani obniżyć.

Uprawnienia rady gminy w przypadku stawek podatkowych dotyczą zatem ich określenia oraz różnicowania ich wysokości. Określając stawki dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, rada gminy uwzględnia w szczególności: wpływ środka transportowego na środowisko naturalne, rok produkcji albo liczbę miejsc do siedzenia. Wskazane przez ustawodawcę kryteria należy jednak traktować jako przykładowe, gdyż rady gmin mogą przyjąć zupełnie inne kryteria różnicowania stawek. Jak sądzę, należy wymienić przynajmniej trzy elementy, które ograniczają procedurę różnicowania stawek podatkowych. Po pierwsze, nie można różnicować stawek podatku w ujęciu podmiotowym. Po drugie, określone w nowej klasyfikacji stawki nie mogą naruszać stawek maksymalnych. Po trzecie, nie można stosować zróżnicowania stawek w przypadku tych środków transportowych, dla których przewidziano stawki minimalne w załącznikach do ustawy. Należy jednak odnotować, że zmniejszenie samej stawki podatku dla określonych środków transportowych, jako przykład oddziaływania ogólnego, powoduje przede wszystkim obniżenie końcowego podatku do zapłaty. Pozostawienie większych środków pieniężnych do dyspozycji przedsiębiorców może mieć wpływ na ich gospodarkę. Oczywiście przedstawione wnioski dotyczą przede wszystkim podatków dochodowych, mających dużo większe znaczenie dla rozwoju przedsiębiorczości.

Obowiązujące w podatku od środków transportowych preferencje można sklasyfikować w następujące grupy:

1. Preferencje o charakterze systemowym, obejmujące:
 - środki transportowe będące w posiadaniu przedstawicielstw dyplomatycznych,
 - środki transportowe stanowiące zapasy mobilizacyjne oraz pojazdy używane do celów specjalnych,
 - pojazdy zabytkowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym,

⁵⁰⁴ L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny – komentarz*, op.cit., s. 396.

- środki transportowe wykorzystywane w tzw. transporcie kombinowanym⁵⁰⁵.
2. Preferencje wprowadzane przez same rady gmin w postaci innej niż ustawowe zwolnienia od podatku. Rozważając kompetencje rady gminy dotyczące zwolnień w podatku od środków transportowych, trzeba zwrócić uwagę na ich zakres. Ustawodawca w ust. 4 art. 12 ustawy przyjął, iż potencjalne zwolnienia uchwalane przez radę gminy nie mogą dotyczyć tych środków transportowych, dla których przewidziano stawki minimalne. Próbuąc wskazać cel takiej regulacji, należy przyjąć, że skoro ustawodawca przewidział takie rozwiązanie (stawki minimalne), rada gminy nie może wprowadzać zwolnień dla tychże środków transportowych. Istotnym problemem jest także ocena zakresu swobody pozostawionej radzie gminy przy określaniu zwolnień. Twierdzenie, iż jedynym ograniczeniem wprowadzania przez rady gmin zwolnień jest katalog wyłączeń dotyczący wymienionych wyżej środków transportowych, jest dosyć dyskusyjne. Warto bowiem zauważyć, że użyty przez ustawodawcę zwrot: „Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1” oznacza prawo wprowadzania wyłącznie zwolnień całkowitych. Gdyby gminy wprowadziły na swoich terenach konstrukcję częściowego zwolnienia podatkowego lub ulgę podatkową (np. obniżki podatku w związku z instalacją ograniczającą w pojeździe emisję spalin do środowiska), byłoby to sprzeczne zarówno z brzmieniem art. 12 ust. 4, jak i z jego wykładnią systemową⁵⁰⁶. W tej sytuacji rozważenia wymaga kwestia zwiększenia uprawnień rad gmin o możliwość uchwalania innych preferencji, np. ulg podatkowych. Można wymienić następujące argumenty przemawiające za postulatem przyznania gminom uprawnienia do uchwalania ulg w podatku od środków transportowych⁵⁰⁷:
- wykorzystanie funkcji pozafiskalnych podatku do oddziaływania na zjawiska gospodarcze i społeczne na danym terenie (wykorzystując ulgi podatkowe można wpływać na decyzje podatników, zachęcając ich do instalowania w środkach transportu urządzeń ograniczających emisję spalin do atmosfery),

⁵⁰⁵ W przypadku tego rozwiązania podatnik może otrzymać zwrot podatku w zależności od liczbyjazd z ładunkiem lub bez ładunku. Obniżka kwoty podatku jest zróżnicowana i waha się od 25% kwoty rocznego podatku (w przypadku od 20 do 49 jazd włącznie wykonywanych przez środek transportu w przewozie kolejną w roku podatkowym) do 100% kwoty rocznego podatku (przy 100 jazdach i więcej).

⁵⁰⁶ Stanowisko w tej sprawie wyraził NSA w wyroku z dnia 10 czerwca 1997 r., stwierdzając, że gminy nie mają prawa wprowadzania ulg podatkowych w podatku od środków transportowych oraz uchwalania częściowych zwolnień podatkowych (Sygn. Akt I SA/Wr 654/97, „Wspólnota” 1998, nr 19, s. 22).

⁵⁰⁷ Na podstawie rozważań zawartych w publikacji przygotowanej przez R. Dowgiera, L. Etela, T. Kurzynkę, G. Liszewskiego, M. Popławskiego, E. Wróblewskiego, *Reforma podatków majątkowych*, op.cit., s. 178–180

- oddanie jednostkom samorządu terytorialnego pełnego władztwa podatkowego w zakresie ich dochodów własnych,
- przyjęcie jednolitych zasad określających kompetencje rady gminy w poszczególnych podatkach lokalnych⁵⁰⁸.

Funkcjonujące obecnie preferencje – poza wyjątkami – świadczą o tym, iż ustawodawca zrezygnował z rozwiązań, dzięki którym preferowano by rozwój określonych rodzajów działalności gospodarczej czy też zachowania podatników. Pewne przejawy stosowania funkcji stymulacyjnej można zauważyć w instytucji zwrotu podatku z tytułu transportu kombinowanego. Rozwiązanie to należy ocenić pozytywnie, gdyż transport kombinowany wykorzystywany jest w Polsce – na tle państw Europy Zachodniej – w niezadowalającym zakresie (jednakże stopniowo się rozwija). W literaturze podkreśla się, że korzystanie z tego rozwiązania powinno być szczególnie promowane ze względu na taki sposób wykorzystania środków transportowych, w którym premiuje się minimalizowanie negatywnego oddziaływania na środowisko oraz stan nawierzchni dróg⁵⁰⁹.

Pożądaną cechą podatków lokalnych jest – o czym wielokrotnie wspomiano – możliwość oddziaływania przez ich konstrukcję na politykę podatkową danego regionu. Dlatego też słuszna jest idea różnicowania przez radę gminy stawek podatku. Dzięki temu można zachęcić podatników do odnowienia posiadanych środków transportowych i nabywania pojazdów sprzyjających ochronie środowiska naturalnego. W kontekście wzmocnienia roli pozafiskalnych funkcji podatku uzasadnione byłoby zwiększenie uprawnień organów lokalnych i umożliwienie im uchwalania nie tylko przedmiotowych zwolnień pozaustawowych, ale także ulg podatkowych⁵¹⁰.

Niemożliwa jest natomiast jednoznaczna ocena podatku od środków transportowych z punktu widzenia takiej cechy, jak prostota⁵¹¹ opodatkowania. W wyniku zmian podejmowanych na przestrzeni kilkunastu lat omawiane świadczenie publicznoprawne stawało się coraz bardziej skomplikowane. Zwróćmy uwagę chociażby na kwestie dotyczące wymiaru podatku. Przyjmując tylko treść art. 10 ustawy, stawki zostały określone dla środków transportowych w 12 przedziałach podatkowych. Liczba przedziałów podatkowych jednak znacznie się zwiększy po uwzględnieniu stawek minimalnych przedstawionych w załącznikach do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz rozmaitych kryteriów przyjmowanych

⁵⁰⁸ Na przykład w ustawie o podatku rolnym ustawodawca zamieścił delegacje do uchwalania przez rady gmin ulg podatkowych.

⁵⁰⁹ J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2009, s. 223.

⁵¹⁰ Nie można jednak pominąć faktu, iż w obecnym stanie prawnym gminy mogą „ulgowo” potraktować podatników, którzy np. instalują w swych pojazdach urządzenia ograniczające zanieczyszczanie środowiska, poprzez uchwalenie odrębnych, niższych stawek kwotowych podatku dla środków transportowych zaopatrzonych w tego typu sprzęt.

⁵¹¹ „Prosto” oznacza „w sposób nieskomplikowany, zrozumiały”. *Nowy słownik poprawnej polszczyzny*, red. A. Markowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.

przez gminy do różnicowania stawek. Nasuwają się jednak wątpliwości, czy możliwe i zasadne jest uproszczenie poszczególnych regulacji szczegółowych. Przy rozważaniach na temat preferencji podatkowych mówi się, że im jest ich więcej, tym bardziej skomplikowane są rozwiązania podatkowe, a im bardziej są one skomplikowane, tym więcej czasu i środków pieniężnych potrzeba, by podatnicy umiejętnie rozliczyli podatek, służby skarbowe zaś potwierdziły prawidłowość rozliczenia podatkowego. Często pojawiającym się argumentem za likwidacją nadmiernych preferencji podatkowych jest ich koszt, związany ze zmniejszeniem wpływów podatkowych oraz z obsługą takiego narzędzia podatkowego.

4.2.2. Podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych – podatki obciążające obrót majątkiem

Podatek od spadków i darowizn zalicza się do grupy podatków majątkowych od nadzwyczajnych przyrostów masy majątkowej, nabytej w sposób nieodpłatny. Uregulowany jest ustawą z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁵¹². Obowiązek podatkowy w tym podatku ciąży na osobach fizycznych, nabywcach własności rzeczy i praw majątkowych. Omawiając zakres podmiotowy podatku, należy uwzględnić łącznie dwa przepisy: art. 1 oraz art. 5 przywołanej ustawy, w pierwszym bowiem uregulowano wyłącznie zakres przedmiotowy (nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium RP lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium RP), a drugi zawiera regulacje dotyczące podmiotowości prawnopodatkowej. Ustawodawca obarczył w nim obowiązkiem podatkowym beneficjenta przysporzeń majątkowych, czyli osoby fizyczne. Dość dziwne wydaje się rozwiązanie, w którym inaczej potraktowano – na gruncie prawa podatkowego – spadki i darowizny w zależności od podmiotu nabywającego własność rzeczy i praw majątkowych⁵¹³. Pomijając fakt, iż trudno wskazać argumenty przemawiające za taką właśnie koncepcją, podkreślmy, że wpływa ona na strukturę dochodów sektora finansów publicznych w Polsce⁵¹⁴.

We współczesnych systemach podatkowych podstawę w podatku od spadków i darowizn stanowi najczęściej wartość netto spadku lub darowizny, czyli po odliczeniu różnego rodzaju ciężarów i długów⁵¹⁵. Przedmiot opodatkowania,

⁵¹² Tekst jednolity, DzU 2009, nr 93, poz. 768.

⁵¹³ W przypadkach osób prawnych stosowane są bowiem przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁵¹⁴ Podatek od spadków i darowizn jest podatkiem lokalnym, a podatek dochodowy od osób prawnych – centralnym.

⁵¹⁵ Zgodnie z treścią art. 7 ustawy o podatku od spadków i darowizn, podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (tzw. czysta wartość) ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego.

w zależności od systemów podatkowych poszczególnych państw, jest bardzo zróżnicowany – od prostych po rozbudowane modele opodatkowania nadzwyczajnych przyrostów majątkowych⁵¹⁶. W ustawie o podatku od spadków i darowizn uregulowano kwestie opodatkowania nabycia przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium RP lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium RP, tytułem m.in. spadku i darowizny. Podstawę opodatkowania stanowi wartość nabywanych rzeczy i praw majątkowych uzyskana po potrąceniu długów i ciężarów (tzw. wartość czysta). Wartość ta ustalana jest według rzeczy i praw majątkowych w dniu ich nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego. Podatek jest obliczany według odpowiedniej skali⁵¹⁷.

W przypadku podatku od spadków i darowizn istotny jest – z reguły pomijany w większości naukowych publikacji o tematyce podatkowej – wpływ zastosowanych przez ustawodawcę narzędzi wsparcia sukcesji międzygeneracyjnej⁵¹⁸ na efektywność transferu mienia gospodarczego. Zagadnienie to wykracza wprawdzie poza zakres badań, zasługuje jednak przynajmniej na zaprezentowanie rozwiązań polskich w zakresie gospodarczego transferu międzypokoleniowego. Rozwiązania prawne znajdujące się w ustawie o podatku od spadków i darowizn, dotyczące sukcesji aktywów o charakterze gospodarczym, to przede wszystkim zwolnienia oraz przepisy, w których wskazano grono osób uprawnionych do zwolnień⁵¹⁹.

Zwolnienia określone w art. 4 omawianej ustawy obejmują:

- nabycie własności lub prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części, pod warunkiem, że gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia; z zakresu preferencji wyłączone zostały jednakże: budynki mieszkalne, budynki zajęte na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym, a także urządzenia

⁵¹⁶ Dotyczy to zarówno sposobu nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych (np. dziedziczenie, zapis, polecenie testamentowe, zachowek, darowizna, zasiedzenie), jak i ich „pojemności” (np. majątek nieruchomości, majątek ruchomy, prawa majątkowe).

⁵¹⁷ W konstrukcji uwzględnia się kwotę wolną od podatku, a stawki mają charakter progresywny, procentowy i procentowo-kwotowy. Wysokość podatku zależy od stopnia pokrewieństwa łączącego podatnika ze spadkodawcą lub darczyńcą.

⁵¹⁸ Interesujący przegląd takich rozwiązań prawnych w zakresie podatków od spadków i darowizn w wybranych państwach europejskich można znaleźć m.in. w publikacji: M. Rochoń, S. Zarębski, *Reformy podatków od spadków i darowizn w wybranych państwach Unii Europejskiej jako element wsparcia międzypokoleniowej sukcesji gospodarczej*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, op.cit.

⁵¹⁹ Do skorzystania ze zwolnienia uprawnione są następujące osoby: małżonkowie, wstępni (tzn. rodzice, dziadkowie, pradiadkowie itd.), zstępni (tj. dzieci, wnuki, prawnuki itd.), pasierb, ojczym, macocha, rodzeństwo.

do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie i przechowalnie owoców;

- nabycie przez rolnika pojazdów rolniczych i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów i maszyn, pod warunkiem, że pojazdy te nie zostaną przez nabywcę w ciągu 3 lat od daty otrzymania sprzedane lub darowane osobom trzecim.

Charakter zdarzeń powodujących możliwość zastosowania systemu zwolnień podatkowych w tym podatku jest zatem mocno ograniczony. Niestety, trudno jest uznać rozwiązania prawne w polskim systemie podatkowym – pomimo istnienia coraz większej świadomości znaczenia społeczno-ekonomicznego transferów własności⁵²⁰ – za korzystne i wystarczające dla efektywnego transferu mienia gospodarczego⁵²¹.

Podatek od czynności cywilnoprawnych (określany dalej jako PCC) obciąża pewne czynności regulowane w prawie cywilnym. Konsekwencją zawierania przez przedsiębiorców umów jest m.in. wymiana dóbr lub usług – realizowany jest zatem obrót cywilnoprawny⁵²². PCC został wprowadzony do polskiego systemu podatkowego od dnia 1 stycznia 2001 r., w wyniku reformy konstrukcji opodatkowania czynności administracyjnoprawnych i cywilnoprawnych⁵²³. Obecnie podatek jest regulowany ustawą z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych⁵²⁴.

Wydaje się, że zasadne będzie wskazanie na relacje między PCC a podatkiem od towarów i usług⁵²⁵. Podatki te nie powinny obciążać tej samej transakcji, ponieważ nie byłoby to zgodne z założeniami racjonalnego systemu podatkowego. Oba podatki obciążają obrót, z tym że podatek od czynności cywilnoprawnych dotyczy zasadniczo „nieprofesjonalnego” obrotu majątkowego, a podatek od towarów i usług – „zawodowego” obrotu towarami i usługami. Sposób rozgraniczenia zakresu przedmiotowego obu obciążeń podatkowych uregulowano w art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Zgodnie z treścią przepisu,

⁵²⁰ Dotyczy to głównie przedsiębiorstw o charakterze rodzinnym oraz podmiotów gospodarczych prowadzonych przez indywidualnych przedsiębiorców.

⁵²¹ Warto nadmienić, że do końca 2006 r. katalog zwolnień podatkowych dotyczących mienia gospodarczego prezentował się bardziej korzystnie dla podatnika.

⁵²² W sprawie problemów związanych z kwalifikacją tego podatku zob. P. Felis, M. Jamróży, J. Szlązak-Matusewicz, *Podatki i składki w działalności przedsiębiorców*, Difin, Warszawa 2010, s. 24–29.

⁵²³ Do końca 2000 r. obciążenie obrotu cywilnoprawnego znane było pod postacią opłaty skarbowej.

⁵²⁴ Tekst jednolity, DzU 2010, nr 101, poz. 649, ze zm.

⁵²⁵ W rozdziale 1 zwrócono uwagę na zagadnienie typologii podatków. Uzupełniając wątek, wspomnijmy o jeszcze jednym kryterium klasyfikacji podatków – związku pomiędzy podatkiem a procesem powstawania nowej wartości. W tym przypadku możliwe jest wyróżnienie podatków od wartości dodanej i od czynności cywilnoprawnych. Więcej na temat w: F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, op.cit., s. 106–110.

nie podlegają PCC czynności cywilnoprawne, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana VAT lub jest od tego podatku zwolniona. Wyłączeniem od PCC nie są jednak objęte transakcje sprzedaży i zamiany nieruchomości lub ich części albo prawa użytkowania wieczystego. Przywołany przepis jest tak skonstruowany (sformułowanie: „przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana lub zwolniona od podatku od towarów i usług”), że jeżeli obie lub jedna strona transakcji są podatnikami VAT lub są z niego zwolnione, ale z tytułu innych czynności, a nie tej, która stanowi przedmiot rozważanej transakcji, to pojawi się obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnej. W kontekście rozważań na temat stosunku PCC a VAT warto odnotować, że nie zawsze sposób uregulowania kwestii rozgraniczenia podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od towarów i usług oceniany jest jako wystarczający. Na przykład M. Zygierewicz pisze, że „nie należy zwiększać znaczenia podatku od czynności cywilnoprawnych i modelowo przedmiotem opodatkowania tym podatkiem powinny być przede wszystkim czynności wykonywane w ramach tzw. obrotu nieprofesjonalnego, czyli z udziałem osób prywatnych i podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej. Czynności wykonywane przez podmioty profesjonalnie prowadzące określoną działalność powinny być objęte wyłącznie podatkiem od towarów i usług”⁵²⁶. Uwzględniając niektóre przyjęte przez ustawodawcę rozwiązania, można w pewnym stopniu zgodzić się z zaprezentowaną opinią.

W odniesieniu do momentu powstania obowiązku podatkowego najszerzej stosowana jest zasada, w myśl której obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (art. 3 ust. 1). Należy jednak zauważyć, że rozwiązanie to nasuwa pewne wątpliwości. Z uwagi na fakt, iż w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych nie zdefiniowano pojęcia czynności cywilnoprawnej, uzasadnione jest wykorzystanie dorobku nauki prawa. Odróżnimy zatem moment dokonania czynności cywilnoprawnej (zachowanie podmiotu w celu wywołania określonych skutków prawnych) od wywołanych przez nią skutków prawnych (warunkiem ich wywołania jest zawsze ważność czynności)⁵²⁷. Dlatego też w PCC obowiązek podatkowy powstaje bez względu na skuteczność czynności (tzn. czy wymienione umowy cywilnoprawne wywołują skutek prawny). Obowiązek podatkowy uzależniony jest natomiast od ważności czynności prawnych.

Podstawa opodatkowania została uregulowana w omawianej ustawie odrębnie dla poszczególnych czynności cywilnoprawnych. W tabeli 4.1 przedstawiono ją

⁵²⁶ M. Zygierewicz, *O nowy ład podatkowy w Polsce – analiza stanu i najważniejszych pożądanym kierunków zmian z perspektywy sektora bankowego*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, op.cit., s. 425.

⁵²⁷ Na podstawie: R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, op.cit., s. 98–102.

wraz ze stawkami podatku dla czynności cywilnoprawnych wywołujących pewne skutki w sferze prawa, które bez żadnych wątpliwości mieszczą się w przyjętym w pracy zakresie pojęcia podatków majątkowych.

W przypadku gdy podstawa opodatkowania jest określana jako wartość rynkowa przedmiotu czynności cywilnoprawnych, określa się ją na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów. Tego typu mechanizm, jakkolwiek ogólnie zrozumiały, może mieć istotne negatywne skutki gospodarcze, zmniejszając skłonność potencjalnych inwestorów do przejęcia przedsiębiorstwa. Jasne jest bowiem, że przy sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, stanowiącej zakład (oddział) samodzielnie sporządzający sprawozdania finansowe, nabywane są nie tylko aktywa, ale również obciążające je zobowiązania⁵²⁸. Wydaje się zatem, że w sytuacji zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części wartością odzwierciedlającą wartość rynkową będzie cena płacona za to przedsiębiorstwo lub za jego zorganizowaną część.

⁵²⁸ W takiej sytuacji wartość nabytego majątku netto jest mniejsza.

Tabela 4.1. Podstawa opodatkowania i stawki w PCC dla wybranych czynności cywilnoprawnych

Czynność cywilnoprawna	Podstawa obliczenia	Stawka
Umowa sprzedaży nieruchomości	wartość rynkowa nieruchomości	2%
Umowa sprzedaży rzeczy ruchomych	wartość rynkowa rzeczy ruchomych	2%
Umowa sprzedaży prawa majątkowego	wartość rynkowa prawa majątkowego	1 lub 2% ^a
Umowa zamiany nieruchomości	wartość rynkowa nieruchomości, od której przypada wyższy podatek	2%
Umowa zamiany rzeczy ruchomych	wartość rynkowa rzeczy ruchomych, od których przypada wyższy podatek	2%
Umowa zamiany prawa majątkowego	wartość rynkowa prawa majątkowego, od którego przypada wyższy podatek	1 lub 2% ^a
Zmiana umowy spółki dotycząca oddania spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania	roczna wartość nieodpłatnego używania, którą przyjmuje się w wysokości 4% wartości rynkowej rzeczy lub prawa majątkowego oddanego do nieodpłatnego używania	0,5%
Zmiana umowy spółki dotycząca przekształcenia lub łączenia spółek	wartość wkładów do spółki osobowej powstałej w wyniku przekształcenia albo wartość kapitału zakładowego spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia lub połączenia	0,5%

^a W przypadku praw mieszkaniowych 2%, w innych 1%.

Źródło: opracowanie własne na podstawie treści art. 6 i 7 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Jak się okazuje, również w podatku od czynności cywilnoprawnych przewidziano niewiele zwolnień, istotnych dla przedsiębiorców. Zalicza się do nich przede wszystkim następujące czynności cywilnoprawne (art. 9 ustawy):

- sprzedaż walut obcych,
- przeniesienie własności nieruchomości lub ich części, z wyjątkiem budynków mieszkalnych, pod warunkiem, że w chwili dokonania czynności nabyte grunty stanowią gospodarstwo rolne, albo je utworzą lub wejdą w jego skład, będące własnością nabywcy,
- sprzedaż rzeczy ruchomych, jeżeli podstawa opodatkowania nie przekracza 1000 zł,
- sprzedaż bonów i obligacji skarbowych,

- sprzedaż praw majątkowych będących instrumentami finansowymi, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi⁵²⁹,
- sprzedaż towarów giełdowych na giełdach towarowych.

4.2.3. Niektóre opłaty lokalne związane z posiadaniem i wykorzystywanym majątkiem

Oprócz płacenia podatków majątkowych przedsiębiorcy ponoszą również opłaty na rzecz samorządu terytorialnego. Do opłat związanych z majątkiem przedsiębiorców należy zaliczyć m.in. opłaty notarialne⁵³⁰, opłatę adiacencką⁵³¹, opłatę z tytułu użytkowania wieczystego⁵³² oraz tzw. rentę planistyczną⁵³³.

Opłaty notarialne⁵³⁴ są pobierane w przypadku transakcji, których przedmiotem obrotu są nieruchomości. Opłatom notarialnym podlegają głównie umowy przeniesienia własności nieruchomości. Takie umowy muszą być zawierane w formie aktu notarialnego, w przeciwnym przypadku są nieważne. Z kolei umowa przedwstępna sprzedaży powinna być zawarta w formie aktu notarialnego w kontekście późniejszego dochodzenia przez strony transakcji zawarcia umowy przyrzeczonej⁵³⁵. Stawki kwotowo-procentowe opłaty notarialnej są bardzo zróżnicowane w zależności od wartości transakcji.

Obowiązek uiszczenia opłaty z tytułu użytkowania wieczystego dotyczy przedsiębiorców korzystających z prawa użytkowania wieczystego – prawnej formy korzystania z nieruchomości gruntowych stanowiących własność publiczną. Wykonując prawo użytkowania wieczystego, przedsiębiorcy ponoszą opłaty za korzystanie z nieruchomości. Nie ulega wątpliwości, że opłata za użytkow-

⁵²⁹ DzU 2005, nr 183, poz.1538, ze zm.

⁵³⁰ Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 27 września 2007 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej, DzU 2007, nr 187, poz. 1336, w związku z art. 5 § 3 Ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie, Obwieszczenie Marszałka Sejmu RP z dnia 14 października 2008 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy – Prawo o notariacie, DzU 2008, nr 189, poz. 1158.

⁵³¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 maja 2005 r. w sprawie scalania i podziału nieruchomości, DzU 2005, nr 86, poz. 736, w związku z art. 108 Ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, DzU 2010, nr 102, poz. 651.

⁵³² Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, tekst jednolity, DzU 2010, nr 102, poz. 651.

⁵³³ Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, DzU 2003, nr 80, poz. 717, ze zm.

⁵³⁴ Opłaty te nie stanowią dochodów samorządu terytorialnego. Wspomniano o nich w celu przybliżenia obciążeń finansowych związanych z zakupem nieruchomości.

⁵³⁵ Oczywiście, zawarta między stronami w formie pisemnej umowa przedwstępna o przeniesienie własności będzie prawnie skuteczna, jeżeli spełnia wymagania art. 389 Kodeksu cywilnego.

nie wieczyste, w zakresie swej konstrukcji, nawiązuje do podatku katastralnego. Z tego powodu ważne miejsce należy przypisać wiarygodnemu systemowi gromadzenia i przetwarzania danych stanowiących podstawę do określania wartości katastralnych. Wydaje się, że w przypadku opłaty za użytkowanie wieczyste jest to najslabsze ogniwo. Należy mieć także na względzie, że takie elementy, jak obowiązek jej uiszczania, wysokość i terminy płatności, zostały precyzyjnie określone w przepisach prawnych. Mechanizm odpłatności jest następujący: pierwsza opłata ustalona według stawki procentowej zawierającej się w przedziale od 15% do 25% ceny nieruchomości gruntowej oraz opłaty roczne, wnoszone przez cały okres wykonywania tego prawa rzeczowego (podmiotowego). Zauważyć należy, że możliwe jest przypisanie pierwszej opłacie nie tylko typowej funkcji dochodowej, ale również funkcji gwarancyjnej (rozumianej jako zabezpieczenie wykonywania prawa użytkowania wieczystego przez użytkownika wieczystego w granicach określonych w ustawie oraz w umowie ustanowienia tego prawa). Podstawową funkcją opłat rocznych jest przede wszystkim ich funkcja dochodowa. Opłaty roczne nie są świadczeniami zwrotnymi⁵³⁶; stanowią one swoisty czynsz pobierany przez właścicieli za wykonywanie względem nieruchomości gruntowej prawa użytkowania wieczystego przez użytkownika wieczystego. Wysokość stawki procentowej jest zróżnicowana, w zależności od celu, na jaki dana nieruchomość oddawana jest w użytkowanie wieczyste⁵³⁷. Wysokość opłaty rocznej uzależniona jest nie tylko od przyjętej stawki procentowej, ale również od ceny nieruchomości, mającej odpowiadać jej wartości. A zatem powiązanie wysokości opłaty rocznej z ceną nieruchomości gruntowej sprawia, że zmiana wartości nieruchomości⁵³⁸ determinuje zmianę kwoty opłaty rocznej, oczywiście w ramach ustalonej wcześniej

⁵³⁶ Jedynie w przypadku rozwiązania umowy użytkowania wieczystego przed upływem okresu ustalonego w umowie zwraca się sumę – zwaloryzowanych – opłat rocznych wniesionych z tego tytułu za niewykorzystany okres użytkowania wieczystego. Maksymalna wysokość kwoty podlegającej zwrotowi nie może przekroczyć wartości prawa użytkowania wieczystego określonej na dzień rozwiązania umowy.

⁵³⁷ Podstawowa stawka wynosi 3%. Preferencyjne stawki opłaty rocznej wynoszą odpowiednio: 0,3% w przypadku nieruchomości gruntowych oddanych na cele obronności i bezpieczeństwa państwa, w tym ochrony przeciwpożarowej, pod budowę obiektów sakralnych wraz z budynkami towarzyszącymi, plebanii w parafiach diecezjalnych i zakonnych, archiwów i muzeów diecezjalnych, seminariów duchownych, domów zakonnych oraz siedzib naczelnych władz kościołów i związków wyznaniowych, na działalność charytatywną oraz na niezarobkową działalność opiekuńczą, kulturalną, leczniczą, oświatową, wychowawczą, naukową lub badawczo-rozwojową; 1% za nieruchomości gruntowe oddane na cele rolne, pod budownictwo mieszkaniowe, na realizację urządzeń infrastruktury technicznej i innych celów publicznych oraz działalność sportową; 2% za nieruchomości gruntowe na działalność turystyczną.

⁵³⁸ Wysokość opłaty może być aktualizowana, nie częściej niż raz w roku, jeżeli wartość nieruchomości ulegnie zmianie.

stawki procentowej⁵³⁹. Wraz ze wzrostem wartości nieruchomości opłata będzie rosła, a wraz ze spadkiem spadać.

Kolejne opłaty – adiacencka oraz planistyczna – to daniny publiczne ustalane w związku ze wzrostem wartości nieruchomości. Pierwsze obciążenie paropodatkowe, ze względu na przesłanki uprawniające gminy do obciążenia przedsiębiorców, jest bardziej skomplikowane⁵⁴⁰. Zgodnie z przyjętą definicją, opłata adiacencka to opłata ustalona w związku ze wzrostem wartości nieruchomości spowodowanym budową urządzeń infrastruktury technicznej z udziałem środków Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, środków pochodzących z budżetu UE lub ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, albo ustalona w związku ze scaleniem i podziałem nieruchomości, a także podziałem nieruchomości.

Uwzględniając systematykę ustawy, wskaźmy zatem w kolejności przypadki, w których ustalana jest opłata adiacencka:

1. Wartość nieruchomości ulega wzrostowi w wyniku podziału dokonanego na wniosek właściciela lub użytkownika wieczystego nieruchomości. W przepisach przewidziano, że wysokość stawki procentowej opłaty nie może być wyższa niż 30% różnicy wartości nieruchomości. Należy przy tym zaznaczyć, że w uchwale rady gminy powinno się wskazać konkretną stawkę opłaty. Zauważmy ponadto, iż chociaż w przepisach nie wprowadzono zakazu różnicowania stawek opłaty, to jednak takie działanie nie zasługiwałoby na aprobatę, ze względu na sprzeczność z realizacją zasady równości. Przyjmując literalne brzmienie przypisu, ustalenie opłaty adiacenckiej może nastąpić w terminie 3 lat od dnia, w którym decyzja zatwierdzająca podział nieruchomości stała się ostateczna albo orzeczenie o podziale stało się prawomocne⁵⁴¹.
2. Wartość nieruchomości ulega wzrostowi w wyniku wydania nowych nieruchomości po ich scaleniu i podziale. Rada gminy podejmuje uchwałę o scaleniu i podziale. W uchwale powinny się znaleźć także ustalenia co do wysokości,

⁵³⁹ Wysokość podstawowej stawki procentowej opłaty rocznej może być podwyższona w wyniku zarządzenia wojewody, uchwały odpowiedniej rady lub sejmiku w stosunku do nieruchomości stanowiących własność odpowiednio Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Zmiana ta możliwa jest jedynie przed oddaniem nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste.

⁵⁴⁰ Instytucję opłaty adiacenckiej uregulowano w następujących fragmentach ustawy o gospodarce nieruchomościami: art. 4 pkt 11 (definicja opłaty adiacenckiej), art. 98a (opłata a podział nieruchomości), art. 101–108 (opłata a proces scalania i podziału nieruchomości) oraz art. 143–148 (opłata a udział w kosztach budowy urządzeń infrastruktury technicznej).

⁵⁴¹ Niestety orzecznictwo nie jest jednolite w tym zakresie. Na przykład NSA w wyroku z dnia 28 czerwca 2006 r. (I OSK 1023/05) stwierdził, że wskazany 3-letni termin należy do określeń z zakresu prawa materialnego, co oznacza konieczność ustalenia przed jego upływem opłaty adiacenckiej decyzją ostateczną. Z kolei WSA w Warszawie w wyroku z dnia 15 czerwca 2007 r. (I SA/Wa 146/07) uznał, że decyzja ustalająca wysokość opłaty adiacenckiej nie musi stać się ostateczna w ciągu wskazanego okresu. Wystarczy, że zostanie wydana w tym terminie (wydanie decyzji w pierwszej instancji).

terminu i sposobu zapłaty opłaty adiacenckiej. Maksymalna wysokość opłaty to 50% wzrostu wartości nowych nieruchomości wydzielonych w wyniku scalenia i podziału, w stosunku do wartości nieruchomości dotychczas posiadanych.

3. Wartość nieruchomości ulega wzrostowi w wyniku budowy urządzeń infrastruktury technicznej⁵⁴². W takim przypadku właściciele lub użytkownicy wieczysti przez opłatę partycypują w kosztach budowy takich urządzeń. Obowiązek wniesienia opłaty związany jest z faktem, że zostały stworzone warunki umożliwiające podłączenie nieruchomości do urządzeń infrastruktury technicznej albo do korzystania z wybudowanej drogi. Przyjęcie takiej regulacji oznacza, iż nie ma żadnego znaczenia, czy podmioty zobowiązane do ponoszenia ciężaru opłaty rzeczywiście korzystają z urządzeń infrastruktury technicznej. Przewidziany w przepisach okres przedawnienia prawa do wydania decyzji w sprawie wymiaru opłaty to 3 lata od dnia stworzenia określonych warunków. Podobnie jak w przypadku pozostałych rodzajów opłat adiacenckich, także i w tym przypadku warunkiem niezbędnym do ustalenia opłaty jest fakt obowiązywania w stosownym terminie⁵⁴³ uchwały rady gminy, w której ustalono wysokość opłaty. Wysokość opłaty nie może być wyższa niż 50% różnicy między wartością, jaką nieruchomość miała przed wybudowaniem urządzeń infrastruktury technicznej, a wartością, jaką nieruchomość ma po ich wybudowaniu. Jeżeli podmiot zobowiązany do tej opłaty poniósł pewne nakłady inwestycyjne na rzecz budowy poszczególnych urządzeń infrastruktury technicznej, to przy ustalaniu wysokości opłaty gmina musi to uwzględnić.

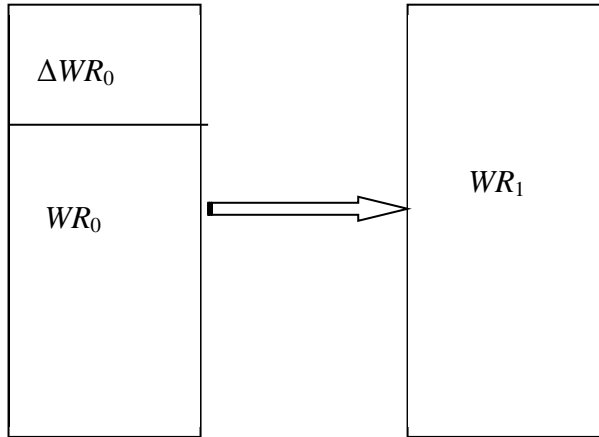
Obowiązek wnoszenia wymienionych opłat powstaje po upływie 14 dni od dnia, w którym decyzja o ustaleniu opłaty stała się ostateczna. Warto dodać, że możliwe jest rozłożenie opłaty adiacenckiej na nie więcej niż 10 rocznych, ale oprocentowanych rat⁵⁴⁴.

Reasumując, ustalenie opłaty adiacenckiej jest następstwem wzrostu wartości nieruchomości na skutek określonych w ustawie zdarzeń. Wzrost wartości nieruchomości determinuje wysokość opłat (rysunki 4.1 i 4.2).

⁵⁴² Do urządzeń takich zalicza się: drogi, przewody lub urządzenia wodociągowe, kanalizacyjne, ciepłownicze, elektryczne, gazowe, telekomunikacyjne.

⁵⁴³ Dla tego rodzaju opłaty to dzień stworzenia wskazanych warunków.

⁵⁴⁴ Raty podlegają oprocentowaniu przy zastosowaniu stopy procentowej równej stopie redyskonta weksli stosowanej przez NBP.



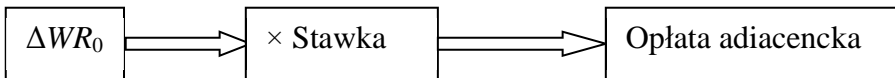
ΔWR_0 – wzrost wartości nieruchomości na skutek określonych w ustawie zdarzeń

WR_0 – wartość początkowa nieruchomości przed zaistnieniem określonych w ustawie zdarzeń

WR_1 – wartość nieruchomości po zaistnieniu określonych w ustawie zdarzeń

Rysunek 4.1. Zmiana w czasie wartości nieruchomości

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 4.2. Sposób obliczania opłaty adiacenckiej

Źródło: opracowanie własne.

Nawiązując do zasady przyznania JST władztwa daninowego, przyjrzyjmy się zakresowi uprawnień w odniesieniu do opłaty adiacenckiej. Są to: możliwość (lub obowiązek) poboru opłaty, ustalenie jej wysokości, rozkładanie płatności na raty. W świetle ustawy o gospodarce nieruchomościami wydanie decyzji o ustaleniu opłaty adiacenckiej ma charakter złożony, w zależności bowiem od tytułu jej poboru jest uprawnieniem (w przypadku opłaty związanej z wybudowaniem z udziałem środków publicznych urzędzeń infrastruktury technicznej oraz z podziałem nieruchomości) bądź obowiązkiem (w przypadku wzrostu wartości nieruchomości w wyniku scalenia i podziału). Niezależnie od tego, to gminy decydują o roli instrumentu umożliwiającego gromadzenie dochodów w celu zapewnienia środków finansowych na realizację bieżących i inwestycyjnych zadań.

Renta planistyczna to jednorazowa opłata stanowiąca również swoistą formę partycypowania gminy w dochodach, jakie uzyskano, zbywając nieruchomość, której wartość wzrosła w związku ze zmianą ustaleń zawartych w miejscowym

planie zagospodarowania przestrzennego. Warto zauważyć, że nie jest to jedyna przesłanka uprawniająca gminę do obciążenia podmiotu rentą planistyczną. Ponadto, co znalazło potwierdzenie w orzecznictwie, wzrost wartości nieruchomości musi stanowić bezpośrednie następstwo uchwalenia planu miejscowego. Analiza art. 36 i 37 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym pozwala na szczegółowe wskazanie warunków, których jednoczesne spełnienie uzasadnia pobranie przez gminę tej opłaty. Należą do nich:

- 1) wzrost wartości nieruchomości pozostający w bezpośrednim związku przyczynowo-skutkowym z uchwaleniem planu miejscowego,
- 2) określenie w planie miejscowym stawki procentowej stanowiącej podstawę do naliczenia wysokości renty planistycznej,
- 3) zbycie nieruchomości przez dotychczasowego właściciela lub użytkownika wieczystego w ciągu 5 lat od uchwalenia planu przestrzennego zagospodarowania lub jego zmiany.

Jak wynika z praktyki, najwięcej nieporozumień i problemów powstaje w związku z przesłanką pierwszą. Z uwagi na wagę tego problemu wykorzystane zostanie najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące interpretacji treści przesłanki uprawniającej gminę do obciążenia określonych podmiotów rentą planistyczną. W praktyce zatem, jak wynika z linii orzeczniczej⁵⁴⁵, wzrost wartości nieruchomości musi być bezpośrednim następstwem uchwalenia planu albo jego zmiany. Należy też zauważyć, iż sam fakt uchwalenia lub zmiany planu miejscowego nie musi zawsze oznaczać automatycznego wzrostu cen nieruchomości, przede wszystkim w odniesieniu do przypadków wątpliwej zmiany przeznaczenia terenów w nowym planie w porównaniu z poprzednim⁵⁴⁶. Może się również okazać, że zmiana wartości nieruchomości w rzeczywistości nastąpiła, ale nie był to skutek uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, lecz zaistnienia innych okoliczności (np. właściciel nieruchomości poniósł pewne nakłady). Oczywiście jest, że wzrost wartości nieruchomości wywołany innymi okolicznościami nie może stanowić podstawy do ustalenia opłaty planistycznej⁵⁴⁷. Dodatkowo, by wyjaśnić powody mniejszej aktywności organów samorządu w omawianej dziedzinie, należy zwrócić uwagę, że ustalenie wysokości renty planistycznej związane jest z obowiązkiem gminy wyjaśnienia istoty bezpośredniego związku przyczynowego między zmianą wartości nieruchomości a ustaleniami przyjętymi w nowym lub zmienionym planie miejscowym⁵⁴⁸.

Swego rodzaju potwierdzeniem niejednoznacznego postrzegania w praktyce renty planistycznej może być orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niekon-

⁵⁴⁵ Zob. np. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lipca 2009 r., Sygn. Akt IV SA/Wa 629/09; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 września 2008 r., Sygn. Akt IV SA/Wa 803/08.

⁵⁴⁶ Zob. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 19 marca 2009 r., Sygn. Akt II OSK 254/08.

⁵⁴⁷ Zob. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 4 lipca 2008 r., Sygn. Akt II OSK 774/07.

⁵⁴⁸ Zob. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 13 lipca 2009 r., Sygn. Akt OSK 1108/08.

stytucyjności art. 37 ust. 1 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym w zakresie, w jakim wzrost wartości nieruchomości odnosi się do kryterium faktycznego jej wykorzystywania w sytuacjach, gdy przeznaczenie nieruchomości zostało określone tak samo, jak w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego uchwalonym przed dniem 1 stycznia 1995 r., który utracił moc z powodu upływu terminu wyznaczonego w art. 87 ust. 3 tej ustawy⁵⁴⁹. Zdaniem Trybunału – wytykającego przy okazji gminom zaniedbania w prowadzeniu polityki przestrzennej na swoim obszarze – wzrost wartości nieruchomości powinien być rozpatrywany jako skutek uchwalenia nowego planu miejscowego bezpośrednio po poprzednim, a nie jako efekt utraty ciągłości planowania i stworzenia sytuacji okresowego braku jakiegokolwiek planu z jego konsekwencjami w postaci konieczności ponoszenia opłat planistycznych. Jak się wydaje, analiza TK w zakresie tożsamego przeznaczenia nieruchomości w nowym i poprzednim planie, rozstrzygnięta na niekorzyść gmin, może być postrzegana jako przyczynek do wskazania przyczyn niedostatecznego wykorzystania tego źródła dochodów. Niestety, w tym przypadku można mówić wyłącznie o czynnikach zależnych od organów gminy, czyli o braku wystarczającej wiedzy i doświadczenia albo ich ogólnej nieudolności.

Zgodnie z treścią drugiej przesłanki, podstawą prawną ustalenia kwoty opłaty planistycznej są wyłącznie postanowienia zawarte w uchwale dotyczącej przyjęcia planu⁵⁵⁰. Powołując się na wyrok NSA, należy stwierdzić że w sytuacji braku określenia stawki procentowej w uchwale rady gminy brak jest też podstaw do ustalenia opłaty planistycznej⁵⁵¹. Oznacza to, że w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego żaden organ gminy (uchwałodawczy, kontrolny, wykonawczy) nie może ustalić wysokości stawek procentowych opłaty planistycznej⁵⁵². Wysokość opłaty przyjętej w planie przestrzennego zagospodarowania nie może być wyższa niż 30% wzrostu wartości nieruchomości. W literaturze, zwracając uwagę na potrzeby finansowe gmin, postuluje się obniżenie wysokości stawki procentowej oraz wprowadzenie dolnego jej poziomu, ograniczając tym samym decyzje rady gmin w sprawie wysokości stawki planistycznej⁵⁵³. O ile można zgodzić się z propozycją pierwszą, o tyle propozycja druga przypominałaby funkcjonujące do 2002 r. rozwiązanie zawężające władztwo gminy w zakresie

⁵⁴⁹ Zob. Wyrok TK z dnia 9 lutego 2010 r., Sygn. Akt P 58/08.

⁵⁵⁰ W art. 15 ust. 2 pkt 13 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym przyjęto, że stawki opłaty stanowią obligatoryjny element planu miejscowego.

⁵⁵¹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 grudnia 2008 r., Sygn. Akt II OSK 1600/07.

⁵⁵² Uściślijmy, że ani rada gminy w odrębnej uchwale, ani organ wykonawczy gminy w decyzji o ustaleniu warunków zabudowy nie są do tego uprawnione.

⁵⁵³ J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, op.cit., s. 404.

ustalania stawek⁵⁵⁴. Ograniczenie rady gminy minimalną stawką danin publicznych było przywoływane jako argument w sprawie wyeliminowania wszelkich wątpliwości dotyczących prawa gminy do całkowitego zwolnienia podmiotów (czyli określenia stawki w wymiarze 0%). Należy jednak podkreślić, że rada gminy nie może wprowadzić stawki zerowej jako właściwej w daninach publicznych. Jeśli podejmowane są uchwały, w których ustalono stawki opłat na poziomie 0%, to z naruszeniem prawa. Jak sądzę, zbędny jest – jak sugerują niektórzy autorzy – bardziej klarowny zapis dotyczący zakresu władztwa gminy w zakresie ustania stawek opłat⁵⁵⁵.

Z treści trzeciej przesłanki wynika, że ustawodawca określił czas, po upływie którego można zbyć nieruchomość bez konieczności wniesienia opłaty planistycznej. Należy zatem rozważyć kilka istotnych zagadnień dotyczących skutków obowiązywania 5-letniego okresu karencji dla zachowań właścicieli nieruchomości. Po pierwsze, wyjaśnienia wymaga ustalenie pojęcia zbycia nieruchomości. Otóż obejmuje ono nie tylko sprzedaż nieruchomości, ale także wszelkie inne formy zadysponowania nią, jak np. wniesienie aportem, zamiana, różne formy nieodpłatnego zbycia. Po drugie należy zauważyć, że wprowadzenie 5-letniego okresu karencji wzbogaca grupę czynników (m.in. wysokość przyjętej stawki opłaty planistycznej, zgłaszany popyt na nieruchomości, podaż nieruchomości, rozwój budownictwa, tempo wzrostu cen nieruchomości) branych pod uwagę przez właścicieli podejmujących decyzję w sprawie posiadanych nieruchomości. Powstaje pytanie, czy element ten nasila, czy też nie, zjawisko unikania opłaty planistycznej. Oczywiście możliwe jest, zwłaszcza w przypadku niesprzyjających okoliczności, celowe opóźnianie przez właścicieli sprzedaży nieruchomości. Oznacza to, że opłata planistyczna nie będzie mogła być wykorzystywana przez władze lokalne jako instrument pozyskiwania dodatkowych dochodów. Stąd propozycje zmian w konstrukcji analizowanej opłaty, uwzględniające m.in. rezygnację z określenia karencji⁵⁵⁶. Ponadto w obecnych przepisach przewidziano możliwość domagania się decyzji o wysokości opłaty przed transakcją zbycia nieruchomości. Oznacza to, że regulacja ta pełni rolę informacyjną, ponieważ właściciel nieruchomości przed planowaną transakcją jej zbycia otrzymuje cenne dane dotyczące kształtowania się wysokości obciążenia publicznoprawnego, które może wykorzystać, kalkulując cenę sprzedaży. Co więcej, skorzystanie przez właściciela nieruchomości z takiego uprawnienia pozwoli mu na zorientowanie się w przeprowadzonej przez rzeczo-

⁵⁵⁴ W latach 1997–2002 rada gminy nie mogła uchylać w podatku od nieruchomości stawek niższych niż 50% stawki maksymalnej.

⁵⁵⁵ Zob. S. Kańduła, J. Kotlińska, *Opłata adiacencka i planistyczna – niewykorzystane źródło dochodów gmin*, w: *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, op.cit., s. 547.

⁵⁵⁶ Zob. m.in. J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, op.cit., s. 404; S. Kańduła, J. Kotlińska, *Opłata adiacencka i planistyczna – niewykorzystane źródło dochodów gmin*, op.cit., s. 553.

znawcę majątkowego wycenie. W efekcie decyzja zapowiadająca wysokość renty planistycznej umożliwia podmiotom ustalenie faktycznego wzrostu wartości nieruchomości przed jej zbyciem. Nie jest jednak tak, że zainteresowane podmioty otrzymują gwarancję stałości określonej wysokości opłaty planistycznej. Dlatego najlepiej, by w treści takiej decyzji uwzględnić również okres ważności, po upływie którego stwierdza się jej wygaśnięcie.

4.2.4. Podsumowanie

Dokonując oceny podatku od środków transportowych, zwrócono uwagę na wbudowane w jego konstrukcję narzędzi, za pomocą których władze gminy mogą oddziaływać na procesy rozwoju lokalnego i regionalnego, a także na charakter tego podatku. Można jednak skonstatować, iż znaczenie podatku od środków transportowych jako narzędzia, za pomocą którego jednostki samorządu terytorialnego wspierałyby rozwój gospodarczy, jest niewielkie.

Podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych to przykłady świadczeń pieniężnych obciążających obrót nieruchomościami, rzeczami ruchomymi oraz prawami majątkowymi. Cechą charakterystyczną tych podatków jest tzw. efekt kaskadowy (kumulacji podatku), powstający w przypadku dokonywania kolejnych transakcji obrotu, w ramach których dochodzi do zmiany podmiotu własności (np. darowizna, spadek, transakcje kupna–sprzedaży). W tej sytuacji możliwość podwójnego opodatkowania niewątpliwie przeczy założeniom racjonalnego systemu podatkowego. Dokonując – ze zrozumiałych względów – skróտowego przeglądu podatków obciążających obrót majątkiem, można dostrzec wiele regulacji korzystnych dla gospodarstw rolnych. Kolejną cechą wspólną tych podatków jest to, że zarówno podatkowi od spadków i darowizn, jak i podatkowi od czynności cywilnoprawnych – mimo że stanowią dochód gminy – można przypisać niewielkie znaczenie jako narzędziom służącym JST do wspierania rozwoju lokalnego. Podatki pobierane są przez urzędy skarbowe, a stawki i pozostałe istotne elementy konstrukcyjne są określone w odpowiednich ustawach podatkowych. Radzie gminy nie przyznano więc żadnych kompetencji do normowania tych podatków zasilających jej budżet, które są pobierane przez urzędy skarbowe. Trudno obecnie znaleźć jakiegokolwiek merytoryczne argumenty przemawiające za takim stanem rzeczy, tj. zróżnicowanym zakresem uprawnień prawotwórczych rady gminy⁵⁵⁷. Samorząd gminny wprowadzono w Polsce 20 lat temu, co więcej – konstytucyjnie zagwarantowano mu wpływ na wysokość danin samorządowych.

⁵⁵⁷ Przypomnijmy, że w odniesieniu do konstrukcji podatków od posiadanych nieruchomości i podatku od środków transportowych rada ma pewne uprawnienia, a w przypadku podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych – żadnych.

L. Etel dowodzi, że nie ma żadnego uzasadnienia dla utrzymywania takiego stanu, wprost przeciwnie – systemowe podejście wymaga przyznania organom JST zbliżonych uprawnień w stosunku do wszystkich danin samorządowych⁵⁵⁸.

Wśród opłat związanych z posiadaniem i wykorzystywaniem przez przedsiębiorców majątkiem na szczególną uwagę zasługują opłaty: adiacencka oraz planistyczna. Są to daniny publiczne ustalane w związku ze wzrostem wartości nieruchomości. Wartość nieruchomości, ze względu na działania podejmowane przez właścicieli, użytkowników wieczystych, a także lokalne władze, jest zmienna w czasie. Obowiązuje zasada, że jednostki samorządowe mogą czerpać dochody, jeżeli w rezultacie określonych w aktach prawnych czynności wartość nieruchomości wzrośnie. Co ciekawe, wpływ na wzrost wartości nieruchomości, a tym samym na wysokość opłat mają różne czynniki, spowodowane także bezpośrednio czynnościami podejmowanymi przez organy gminy. Wydaje się, że jakiegokolwiek systemowe zmiany w konstrukcji opłaty adiacenckiej nie są wskazane. Opłata ta nie jest wydajnym źródłem finansowania gmin. Wprost przeciwnie, gminy rzadko ją pobierają, argumentując to m.in. obawami przed dodatkowym obciążeniem wyborców, jej symbolicznym wymiarem oraz niską ściągalnością⁵⁵⁹. W przypadku zrealizowania, planowanej od dłuższego czasu, reformy opodatkowania nieruchomości w Polsce (wprowadzenie podatku *ad valorem*, który powinien uwzględniać zmiany wartości nieruchomości) dalsze utrzymywanie opisanego rozwiązania nie znajdzie już uzasadnienia.

⁵⁵⁸ L. Etel, *Jakie są kompetencje organów JST w zakresie podatków i opłat zaliczanych do ich dochodów podatkowych?*, w: *Finanse samorządowe 2008*, red. C. Kosikowski, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 118 i nast.

⁵⁵⁹ S. Kańduła, J. Kotlińska, *Opłata adiacencka i planistyczna – niewykorzystane źródło dochodów gmin*, op.cit., s. 554.

Rozdział 5

ROLA PODATKÓW MAJĄTKOWYCH W POLSCE, ZE SZCZEGÓLNYM UWZGLĘDNIENIEM PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI

5.1. Podatki majątkowe głównym źródłem dochodów w budżetach samorządu terytorialnego

5.1.1. Rola i miejsce podatków majątkowych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego

System finansów samorządu terytorialnego w Polsce ukształtowano tak, że wśród dochodów podatkowych podstawowe znaczenie mają podatki majątkowe oraz udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa (CIT i PIT). Jednak porównując źródła dochodów własnych poszczególnych kategorii JST, należy odnotować ich istotne zróżnicowanie. Gminy – ze względu na zakres i charakter zadań, czyli zaspokajanie elementarnych potrzeb społeczności lokalnej – korzystają z najbardziej wydajnych źródeł dochodów własnych. Z powodu braku wyposażenia powiatów i województw we własne źródła podatkowe zostały one całkowicie pominięte w dalszej analizie zgromadzonego materiału empirycznego. Uzasadnione, jak się wydaje, z punktu widzenia precyzyjnej analizy skali zasilania budżetów samorządu terytorialnego z tytułu posiadanych przez podatników majątków, na tle najważniejszych czynników różnicujących skalę obciążenia faktycznego i potencjalnego, będzie uwzględnienie zróżnicowania JST w obrębie tej samej kategorii, czyli gmin⁵⁶⁰ oraz miast na prawach powiatu (tzw. powiatów grodzkich).

Szczegółowe zestawienie prezentujące strukturę dochodów budżetowych gmin⁵⁶¹ w latach 2004–2009 zawarto w tabeli 5.1.

⁵⁶⁰ Wyróżnia się następujące rodzaje gmin: miejskie (o statusie miasta), miejsko-wiejskie (na ich terenie jedna z miejscowości posiada status miasta) oraz wiejskie (na ich terenie znajdują się wyłącznie wsie).

⁵⁶¹ Większość zaprezentowanych danych ilustrujących poziom wydajności fiskalnej podatków majątkowych to wielkości globalne, bez podziału na grupy podatników, wśród których znajdują się również osoby fizyczne, będące właścicielami nieruchomości użytkowanych w celu zaspokojenia potrzeb własnych i nieprowadzące działalności gospodarczej. Jednak, jak wynika z zamieszczonych w dalszej części rozdziału danych, we wszystkich typach gmin zdecydowanie największe wpływy z najważniejszego podatku – od nieruchomości – realizowane są z przedmiotów opodatkowania zajętych pod działalność gospodarczą.

Tabela 5.1. Dochody budżetowe gmin^a w latach 2004–2009

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009
w mln zł						
Dochody ogółem	72062,3	82083,0	92710,2	103876,5	111761,6	115209,6
Dochody własne (jako własny potencjał dochodowy)	25127,9	29327,5	32573,5	36624,8	37847,5	37657,5
Podatki majątkowe ^b	12610,5	13434,0	13841,5	14603,7	15677,5	16451,7
Podatek od nieruchomości	10953,5	11668,7	12156,8	12702,5	13447,4	14190,0
Podatek rolny	921,8	966,8	809,1	931,5	1228,0	1238,5
Udziały w podatkach państwowych	14725,4	16956,9	19683,7	24554,1	27215,7	25626,6
Dotacje celowe	8525,3	11392,9	14848,8	15505,1	16583,3	18634,1
Subwencja ogólna	23683,9	24405,8	25604,2	27192,6	30115,1	33291,6
w %						
Dochody ogółem	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Dochody własne (jako własny potencjał dochodowy ^c)	34,9	35,7	35,1	35,3	33,9	32,7
Podatki majątkowe	17,5	16,4	14,9	14,1	14,0	14,3
Podatek od nieruchomości	15,2	14,2	13,1	12,2	12,0	12,3
Podatek rolny	1,3	1,2	0,9	0,9	1,1	1,1
Udziały w podatkach państwowych	20,4	20,7	21,2	23,6	24,4	22,2
Dotacje celowe	11,8	13,9	16,0	14,9	14,8	16,2
Subwencja ogólna	32,9	29,7	27,7	26,2	26,9	28,9

^a We wszystkich zestawieniach tabelarycznych są to łącznie dochody gmin i miast na prawach powiatu.

^b Ograniczono się do podatków od posiadanego majątku, czyli podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego oraz podatku od środków transportowych.

^c Przyjęto, że wielkość własnego potencjału dochodowego mierzona jest przede wszystkim tzw. dochodami czynnymi, na które składają się: samoistne podatki samorządowe, pozostałe podatki lokalne, opłaty, dochody z majątku gminy oraz inne, które są kształtowane przez gminy (czyli dochody własne pomniejszone o wpływy z udziału podatków dochodowych). Pewnym mankamentem zaproponowanego rozwiązania jest zaliczenie do tej grupy dochodów majątkowych, które trudno uznać za stabilne. Uwzględniając chociażby przekształcenia własnościowe w sferze komunalnej, są to dochody o charakterze nadzwyczajnym i przejściowym. W literaturze przyjmuje się także inne podejście, uwzględniające podatki lokalne oraz wpływy z udziału w PIT i CIT. Zob. *Budżet państwa i samorządów, decentralizacja-oświata*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2005.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Sprawozdania z wykonania budżetu państwa. Informacja o wykonaniu budżetów JST w 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009*, Rada Ministrów, Warszawa; *Budżety JST w latach 2003–2009*, GUS, Warszawa 2010.

Warunkiem koniecznym realizacji przez gminy nałożonych na nie zadań jest – jak podkreślano – posiadanie odpowiednich zasobów finansowych. Dlatego też dla ich samodzielności finansowej nie mogą pozostawać obojętne źródła i metody pozyskiwania środków. Dochody gmin, z punktu widzenia samodzielności finansowej z nimi związanej, podzielono na dochody czynne, świadczące o własnym potencjale dochodowym danego samorządu, oraz bierne, stanowiące rozbudowaną grupę transferów z budżetu państwa, obejmujących: dochody uzyskiwane z tytułu udziału w podatkach państwowych⁵⁶² oraz subwencje ogólne i dotacje celowe jako niezbędne narzędzia poziomego podziału dochodów.

Przedstawione w tabeli 5.1 statyczne mierniki autonomii finansów lokalnych (udział własnego potencjału dochodowego gmin w ich dochodach ogółem, udział podatków majątkowych w dochodach, udział subwencji i dotacji z budżetu państwa w dochodach ogółem) wykorzystamy do oceny autonomii finansów gmin i ich niezależności finansowej. Przede wszystkim zauważmy, że dochody własne stanowiły w całym badanym okresie najwydajniejsze źródło zasilania budżetów gmin (ich udział w całości dochodów wahał się od 32,7% w roku 2009 do 35,7% w roku 2005). Co istotne, najwyższa ranga przypadła jednak pozostałym dochodom (traktowanym także jako uzupełniające). Ich znaczenie fiskalne, pozostające w całym okresie stabilne (przeciętnie 65%), jest jednak charakterystyczne dla krajów legitymujących się średnim zakresem decentralizacji.

Jeżeli jednak przyjmiemy, że udziały JST w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa – zgodnie z Konstytucją RP, ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz danymi GUS – można zaliczyć do dochodów własnych w szerszym ujęciu, to zdecydowanie inaczej przedstawia się struktura dochodów gmin. Analiza takiego udziału dochodów własnych w dochodach ogółem (wzrost z 55,3% w 2004 r. do 58,3% w 2008 r.) wskazuje na stosunkowo wysoki poziom niezależności finansowej. Zaliczenie udziałów w podatkach państwowych do dochodów własnych gmin niewątpliwie spowodowało znaczne podwyższenie wartości tego wskaźnika. Nie można tego jednak interpretować jako próby stworzenia rozwiązania dającego władzom lokalnym większe możliwości w zakresie kształtowania wysokości większości dochodów trafiających do ich budżetu. W stosunku do udziałów w podatkach państwowych gminy nie dysponują przecież żadnym zakresem władztwa podatkowego, a wysokość udziału – jak pisano – ustalona jest na mocy ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

⁵⁶² Wysokość dochodów gmin z tego źródła uzależniona jest od wysokości udziału, sposobu jego liczenia oraz łącznej kwoty środków wpływających do budżetu państwa w postaci podatków dochodowych od osób fizycznych i prawnych.

Przeobrażenia w strukturze dochodów gmin były konsekwencją wprowadzonych od 2004 r. zmian w systemie ich dochodów⁵⁶³. Okazuje się jednak, że rozwiązanie polegające na zwiększeniu udziałów wszystkich jednostek samorządu terytorialnego w podatkach dochodowych kosztem subwencji i dotacji, czyli silne uzależnienie wysokości dochodów samorządów od poziomu bogactwa i zarobków ich mieszkańców, nie może być jednoznacznie oceniane. Jednym z głównych powodów przyjęcia takiego rozwiązania było powiązanie sytuacji finansowej JST z sytuacją w gospodarce, a także stworzenie warunków do zwiększenia odpowiedzialności władz lokalnych za rozwój społeczno-gospodarczy oraz standard świadczonych usług społecznych. Należy również wyrazić obawę, czy takie rozwiązanie w perspektywie średnio- i długookresowej nie umocniłoby dość prawdopodobnego rozwarstwienia regionalnego. Dotyczy to szczególnie gmin wiejskich i małych miast, gdzie funkcjonuje mało podmiotów gospodarczych, a dochody ludności są niewielkie⁵⁶⁴.

Warto wreszcie rozważyć, jak kształtują się wpływy z tytułu opodatkowania majątku. Szczegółowa analiza danych dotyczących kształtowania się udziału podatków majątkowych w dochodach ogółem oraz we własnym potencjale dochodowym dostarcza jednak nieco innego spojrzenia na opisaną wcześniej rolę podatków majątkowych. Okazuje się, że udział tych podatków w dochodach ogółem gmin wahał się w przedziale od 14% do 17,5% i poza pewnymi wyjątkami wykazywał tendencję spadkową. Znamienny jest fakt, że udział podatków majątkowych w strukturze własnego potencjału dochodowego gmin, mimo niezaprzecznego faktu, że był znaczący, poza rokiem 2004 nie przekraczał 50%.

W 2009 r. relacja dochodów z własnego potencjału dochodowego oraz udziałów w podatkach państwowych do ogółu gminnych dochodów budżetowych uległa znacznemu obniżeniu. Jedynie w odniesieniu do podatków majątkowych (w tym także podatku od nieruchomości) można było zaobserwować niewielki wzrost tego udziału. Jak pisano we wcześniejszych częściach książki, podatki charakteryzują się różną wrażliwością na przebieg koniunktury gospodarczej. Najbardziej na zmiany koniunktury reagują – będące tzw. automatycznymi stabilizatorami koniunktury – podatki dochodowe. Z analiz wynika, że dekoniunktura gospodarcza występująca od połowy 2008 r. wpłynęła na budżety samorządowe. Potwierdzeniem tego są dane ilustrujące zmniejszenie się dochodów z podatków dochodowych, czyli elementu skorelowanego z koniunkturą rynkową.

⁵⁶³ W ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego wprowadzono nie zmieniono zasad ustalania, gromadzenia oraz przekazywania dochodów z tego źródła, ale znacząco je podwyższono.

⁵⁶⁴ Więcej na temat pisze E. Małecka-Ziemińska, *Znaczenie udziałów w podatkach wspólnych w dochodach własnych jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, op.cit.

Zmiana udziału dochodów z poszczególnych źródeł w dochodach ogółem wynikała ze zróżnicowanej ich dynamiki. W tabeli 5.2 przedstawiono zmiany wielkości wpływów budżetowych w ujęciu realnym (po uwzględnieniu wskaźników inflacji).

Tabela 5.2. Dynamika dochodów budżetowych gmin w latach 2004–2009 (w cenach stałych, rok 2004 = 100)

Wyszczególnienie	2005	2006	2007	2008	2009
Dochody ogółem	115,6	111,8	109,3	103,3	99,6
Dochody własne (jako własny potencjał dochodowy)	114,3	110,0	109,7	99,1	96,1
Podatek od nieruchomości	104,3	103,2	102,0	101,6	101,9
Podatek rolny	102,7	82,9	112,3	126,5	97,5
Udziały w podatkach państwowych	112,8	115,0	121,7	106,3	91,0
Dotacje celowe	130,9	129,0	101,9	102,7	108,6
Subwencja ogólna	100,9	103,9	103,6	106,2	106,8

Przyjęte wskaźniki inflacji dla poszczególnych lat: 2005 = 2,1%, 2006 = 1,0%, 2007 = 2,5%, 2008 = 4,2%, 2009 = 3,5%.

Źródło: ibidem.

Z danych tych wynika, że w całym badanym okresie (z wyjątkiem 2009 r., kiedy to dochody budżetowe gmin w cenach stałych spadły) malała dynamika wzrostu dochodów gmin. Wyjątkowo niekorzystnym zjawiskiem była wyraźna tendencja spadkowa wpływów z własnego potencjału dochodowego, zwłaszcza w sytuacji spowolnienia gospodarczego. W rezultacie jego niewystarczająca wielkość stanowiła czynnik ograniczający możliwości rozwojowe społeczności lokalnych.

Odnosząc się do wpływów z podatku od nieruchomości, można stwierdzić, że ich zmiany w cenach stałych na ogół różniły się od tendencji wpływów z dochodów ogólnych oraz własnego potencjału dochodowego. Analiza danych nie daje więc podstaw do stwierdzenia, że w przypadku podatku od nieruchomości doszło do radykalnej zmiany jego poziomu wskutek zmian przebiegu koniunktury gospodarczej. Wydaje się, że wpływy te były wynikiem przede wszystkim przyjętego przez ustawodawcę mechanizmu waloryzacji, który nie oddawał we właściwy sposób rzeczywistych zmian cen na rynku nieruchomości, oraz rodzaju prowadzonej lokalnej polityki podatkowej (aktywnej bądź biernej).

W badanych latach największe zmiany dotyczyły wpływów z podatku rolnego, jednak nie miały one charakteru stabilnego. Dochody z podatku rolnego w danym okresie, ze względu na stosowane rozwiązanie w zakresie sposobu ustalenia stawek, są uzależnione od ceny żyta. Niekorzystne warunki atmosferyczne w 2007 r., a co za tym idzie – niedobór żyta na światowych rynkach, wywołały znaczne zwiększenie jego ceny. Powiązanie podatku z ceną tylko tego produktu

rolnego, niestanowiącego wcale – jak to zostanie później wykazane – w wielu gospodarstwach produktu dominującego, spowodowało, że pojawiła się możliwość ustalenia podatku na wyjątkowo wysokim poziomie. Co równie istotne, na dochody z podatku rolnego wpływa wykorzystanie obowiązujących rozwiązań zapewniających pewien zakres władztwa (ramy skorzystania z możliwości obniżenia obowiązującej ceny skupu żyta).

Rozwój polskiej gospodarki w latach 2004–2009 był bardzo nierównomierny. Najwyższe wskaźniki wzrostu (ponad 6-procentowe) notowano w latach 2006–2007, najniższy w 2009 r. (niecałe 2%). Jak wiadomo, sytuacja finansowa JST jest powiązana z efektywnością gospodarki. Zależność pomiędzy dynamiką wzrostu gospodarczego a dynamiką wpływów z podatków dochodowych jest bardzo duża. Dochody te rosły bardzo szybko właśnie w latach 2006–2007 (odpowiednio o 15% oraz 21,7%), wolno w 2008 r. (o 6,3%), natomiast w roku 2009 obniżyły się realnie aż o 9%. Wysokość dochodów podatkowych jest także po części efektem dokonywanych zmian w konstrukcji podatku, ich trwałości oraz istotności. Na przestrzeni lat, analizując zmiany wprowadzane przez ustawodawcę w podatkach dochodowych, można wskazać wiele zmian ważnych dla ich wydajności fiskalnej. Do najistotniejszych zmian, które zaszły w obu podatkach dochodowych w tym okresie, można zaliczyć:

- wprowadzenie stawki 19% dla osób prowadzących działalność gospodarczą, przyjęte zasady waloryzacji progów podatkowych, kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy i pokrewnych, zasady stosowania odliczeń, zakres stosowanych ulg podatkowych – w podatku dochodowym od osób fizycznych,
- obniżenie stawki podatkowej z 27% do 19%, przepisy usprawniające proces rozliczania się podatnika z fiskusem (różne systemy zaliczkowe) – w podatku dochodowym od osób prawnych.

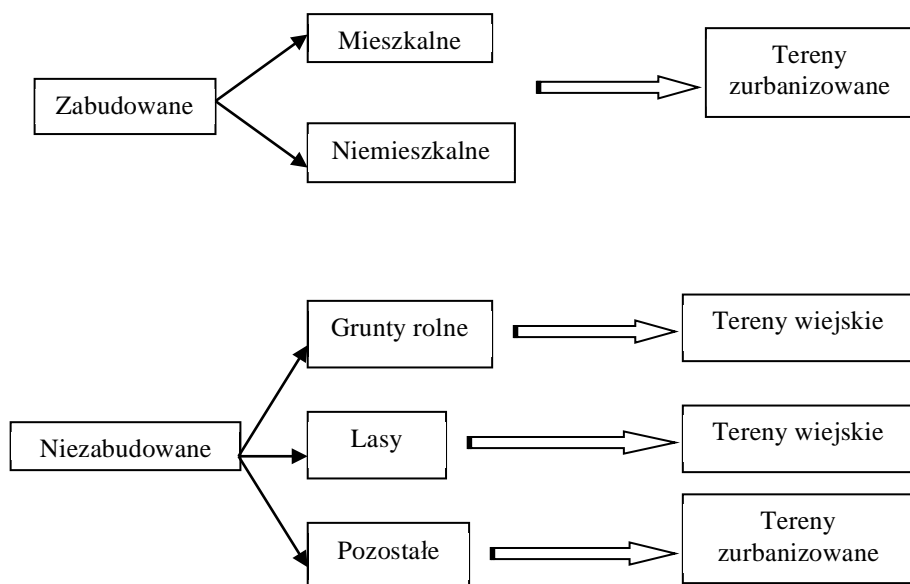
Dalszy etap analizy to badanie, jak kształtują się wpływy z tytułu własnego potencjału dochodowego, tj opodatkowania posiadanego majątku (nieruchomości) w poszczególnych typach gmin oraz w układzie regionalnym. Dane o wysokości własnego potencjału dochodowego gmin na tle ich dochodów według typów gmin w latach 2004–2009 przedstawiono w tabeli 5.3.

Tabela 5.3. Wielkość własnego potencjału dochodowego gmin (wraz z miastami na prawach powiatu) na tle ich dochodów według typów gmin w latach 2004–2009

Wyszczególnienie		2004	2005	2006	2007	2008	2009
Gminy ogółem	dochody ogółem (mln zł)	72062,3	82083,0	92710,2	103876,5	111761,6	115209,6
	dochody własne (mln zł)	39853,3	46284,4	52257,2	61178,9	65063,2	63284,1
	własny potencjał dochodowy (mln zł)	25127,9	29327,5	32573,5	36624,8	37847,5	37657,5
	udział własnego potencjału dochodowego w dochodach ogółem (%)	34,9	35,7	35,1	35,3	33,9	32,7
	udział własnego potencjału dochodowego w dochodach własnych (%)	63,1	63,4	62,3	59,9	58,2	59,5
Miasta na prawach powiatu	dochody ogółem (mln zł)	31753,8	36269,8	40958,9	46873,4	49443,8	50327,5
	dochody własne (mln zł)	20408,8	23983,9	27749,2	32959,9	34368,5	33262,2
	własny potencjał dochodowy (mln zł)	11548,5	13739,7	15936,0	18327,9	18513,1	18194,7
	udział własnego potencjału dochodowego w dochodach ogółem (%)	36,4	37,9	38,9	39,1	37,4	36,2
	udział własnego potencjału dochodowego w dochodach własnych (%)	56,6	57,3	57,4	55,6	53,9	54,7
Pozostałe gminy miejskie	dochody ogółem (mln zł)	9653,1	10877,9	12172,4	13619,5	14672,4	14858,1
	dochody własne (mln zł)	5943,6	6714,8	7603,7	8822,2	9564,3	9198,9
	własny potencjał dochodowy (mln zł)	3795,1	4269,0	4790,9	5321,8	5679,2	5600,2
	udział własnego potencjału dochodowego w dochodach ogółem (%)	39,3	39,2	39,4	39,1	38,7	37,7
	udział własnego potencjału dochodowego w dochodach własnych (%)	63,9	63,6	63	60,3	59,4	60,9
Gminy miejsko-wiejskie	dochody ogółem (mln zł)	13130,4	14993,9	16903,3	18746,4	20609,6	21547,5
	dochody własne (mln zł)	6566,6	7508,1	8293,6	9577,4	10514,6	10348,0
	własny potencjał dochodowy (mln zł)	4573,3	5223,3	5594,8	6174,0	6648,9	6738,7
	udział własnego potencjału dochodowego w dochodach ogółem (%)	34,8	34,8	33,1	32,9	32,3	31,3
	udział własnego potencjału dochodowego w dochodach własnych (%)	69,6	69,6	67,5	64,5	63,2	65,1
Gminy wiejskie	dochody ogółem (mln zł)	17525,0	19941,4	22648,6	24637,3	27035,9	28476,6
	dochody własne (mln zł)	6934,2	8077,6	8610,6	9819,5	10615,9	10475,0
	własny potencjał dochodowy (mln zł)	5211,0	6095,5	6251,7	6801,2	7006,5	7123,9
	udział własnego potencjału dochodowego w dochodach ogółem (%)	29,7	30,6	27,6	27,6	25,9	25
	udział własnego potencjału dochodowego w dochodach własnych (%)	75,1	75,5	72,6	69,3	66	68

Źródło: ibidem.

Badając rzeczone relacje, można zaobserwować znaczące zróżnicowanie w zależności od typu gminy, co nie pozostaje bez wpływu na zakres realizacji ich zadań (infrastrukturalnych, oświatowych, kulturalnych). Wyrażane są słuszne obawy, że znaczący poziom nierówności z punktu widzenia wielkości własnego potencjału dochodowego jest czynnikiem znacznie redukującym szanse biedniejszych samorządów na zmniejszenie dystansu kulturowo-gospodarczego⁵⁶⁵. Analiza danych w układzie poszczególnych kategorii gmin pozwala wysnuć wniosek, że różnią się one potencjałem ekonomicznym oraz bazą podatkową, co ma konsekwencje w możliwości wykorzystania poszczególnych źródeł dochodów i ich fiskalnej wydajności. Biorąc pod uwagę rodzaje nieruchomości oraz ich cechy, można określić rozmieszczenie przestrzenne bazy podatkowej (rysunek 5.1).



Rysunek 5.1. Rodzaje nieruchomości i ich położenie

Źródło: opracowanie własne.

Cechy przedmiotów opodatkowania podatkami majątkowymi sprawiają, że są one położone w przypadku nieruchomości zabudowanych głównie na terenach zurbanizowanych, znajdujących się w gminach miejskich oraz miejsko-wiejskich, natomiast w przypadku nieruchomości niezabudowanych – w zależności od typu

⁵⁶⁵ Zob. np. S. Franek, *Własny potencjał dochodowy wybranych miast a skutki zmian w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, op.cit.

– na terenach zurbanizowanych oraz wiejskich. Stąd też udział podatku od nieruchomości w dochodach ogółem jest największy w gminach miejskich i miejsko-wiejskich. Tym samym im bardziej wiejski jest charakter gminy, tym udział wpływów z podatków rolnego i leśnego w finansowaniu jest większy (tabela 5.4)

Z kolei odnosząc się do poziomu relacji własnego potencjału dochodowego do szerszych kategorii dochodowych (tabela 5.3) oraz wpływów z poszczególnych podatków majątkowych w dochodach ogółem (tabela 5.4) ustalonych dla miast na prawach powiatu, należy pewne kwestie wyjaśnić. Otóż w miastach na prawach powiatu dominującą pozycję w kategorii dochodów własnych mają udziały w podatkach państwowych. Wynika to przede wszystkim z tego, że otrzymują one jednocześnie część gminną i powiatową udziałów w tych podatkach. Oprócz względów o charakterze systemowym powodem tego są przyczyny demograficzne (większa liczba potencjalnych podatników podatku dochodowego od osób fizycznych wynikająca z dużej gęstości zaludnienia) oraz ekonomiczne (lepiej sytuacja ekonomiczna mieszkańców dużych miast oraz większe zainteresowanie ze strony podmiotów gospodarczych, które lokują swoje siedziby na ogół na ich terenach, co przekłada się na wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych). Stąd też w miastach na prawach powiatu zauważalna jest niższa niż w pozostałych gminach waga finansowa własnego potencjału dochodowego. Ponadto zwraca uwagę fakt, że udział podatku od nieruchomości w ich finansowaniu również znajduje się na niższym poziomie niż w innych gminach (także gminach wiejskich). A przecież to właśnie w miastach na prawach powiatu korzysta się w zdecydowanie największym stopniu z podatku od nieruchomości (w całym badanym okresie jego udział w globalnych wpływach z podatku od nieruchomości nie spadł poniżej 40%).

Na podstawie analizy danych w przedstawionych tabelach 5.5 i 5.6 można zauważyć, że w badanych latach:

- zmiany struktury wpływów z dwóch podatków majątkowych w poszczególnych typach gmin były stosunkowo niewielkie;
- w ogólnej kwocie zrealizowanych wpływów z podatku od nieruchomości istotna część (ponad 57% ogółu wpływów z tego świadczenia) przypada na miasta na prawach powiatu oraz gminy miejskie;
- zdecydowanie największy udział w ogólnej kwocie zrealizowanych wpływów z podatku rolnego (powyżej 96%) uzyskiwały gminy wiejskie i miejsko-wiejskie.

Tabela 5.4. Udział podatków majątkowych w dochodach budżetowych ogółem w poszczególnych typach gmin w latach 2004–2009 (w %)

Typ JST	Wpływy z podatków majątkowych w dochodach ogółem					Wpływy z podatku od nieruchomości w dochodach ogółem					Wpływy z podatku rolnego w dochodach ogółem							
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2004	2005	2006	2007	2008	2009
	Ogółem	17,5	16,4	14,9	14,1	14,0	14,3	15,2	14,2	13,1	12,2	12,0	12,3	1,3	1,2	0,9	0,9	1,1
1. Gminy:	19,6	18,5	16,7	16,1	15,9	16,1	16,1	15,3	14,1	13,3	12,9	13,1	2,2	2,1	1,5	1,6	1,9	1,9
a) miejskie	21,0	20,1	18,7	17,4	17,1	17,6	19,8	19,0	17,5	16,2	15,9	16,5	0,2	0,2	0,1	0,1	0,2	0,2
b) miejsko-wiejskie	20,7	19,7	17,8	17,0	16,7	17,1	17,5	16,7	15,4	14,5	14,0	14,4	2,3	2,1	1,5	1,6	1,9	1,9
c) wiejskie ^a	17,9	16,7	14,8	14,6	14,6	14,5	13,1	12,2	11,1	10,8	10,3	10,3	3,4	3,1	2,3	2,4	2,9	2,8
2. Miasta na prawach powiatu	14,9	13,7	12,7	11,6	11,7	12,0	14,0	12,9	11,9	10,9	11,0	11,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

^a W danych GUS dotyczących dochodów według źródeł ich pochodzenia w przypadku podatku leśnego zabrakło szczegółowych informacji dla poszczególnych typów gmin. W związku z tym przyjęto założenie, że wpływy z podatku leśnego przyporządkowano w całości gminom wiejskim. W badanym okresie wpływy z tego podatku kształtowały się na bardzo niskim poziomie, a zatem przyjęte założenie nie powinno wypaczyć wniosków.

Źródło: ibidem.

Tabela 5.5. Zróżnicowanie wpływów z podatku od nieruchomości według typów gmin w latach 2004–2009

Typ JST	Wpływy z podatku od nieruchomości (mln zł)								Struktura wpływów z podatku od nieruchomości (%)									
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Ogółem	10953,5	11668,7	12156,8	12702,5	13447,4	14190,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
1. Gminy	6501,2	6995,0	7270,1	7595,6	8018,0	8488,3	59,4	59,9	59,8	59,8	59,8	59,8	59,9	59,9	59,8	59,8	59,6	59,8
a) miejskie	1907,2	2065,2	2135,2	2209,9	2336,3	2449,5	17,4	17,6	17,4	17,4	17,4	17,4	17,6	17,6	17,4	17,4	17,4	17,3
b) miejsko-wiejskie	2300,7	2504,2	2610,2	2725,8	2883,8	3092,3	21,0	21,5	21,4	21,5	21,4	21,5	21,5	21,5	21,4	21,4	21,4	21,8
c) wiejskie	2293,3	2425,6	2524,7	2659,9	2797,9	2946,5	21,0	20,8	20,8	20,8	20,8	20,8	20,8	20,8	20,8	20,8	20,8	20,7
2. Miasta na prawach powiatu	4452,3	4673,7	4886,7	5106,9	5429,4	5701,7	40,6	40,1	40,2	40,2	40,2	40,2	40,1	40,2	40,2	40,4	40,2	40,2

Źródło: ibidem.

Tabela 5.6. Zróżnicowanie wpływów z podatku rolnego według typów gmin w latach 2004–2009

Typ JST	Wpływy z podatku rolnego (mln zł)								Struktura wpływów z podatku rolnego (%)									
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Ogółem	921,8	966,8	809,1	931,5	1228,0	1238,5	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
1. Gminy	906,0	949,9	795,8	915,4	1203,7	1215,3	98,3	98,3	98,4	98,3	98,0	98,1	98,3	98,3	98,4	98,3	98,0	98,1
a) miejskie	18,1	17,7	14,1	17,1	24,4	23,7	2,0	1,8	1,7	1,8	2,0	1,9	1,8	1,7	1,8	2,0	2,0	1,9
b) miejsko-wiejskie	295,7	311,5	256,0	298,6	396,6	406,1	32,1	32,2	31,7	32,1	32,3	32,8	32,2	31,7	32,1	32,3	32,3	32,8
c) wiejskie	592,2	620,7	525,7	599,7	782,7	785,5	64,2	64,3	65,0	64,4	63,7	63,4	64,3	65,0	64,4	63,7	63,4	63,4
2. Miasta na prawach powiatu	15,8	16,9	13,3	16,1	24,3	23,2	1,7	1,7	1,6	1,7	2,0	1,9	1,7	1,6	1,7	2,0	2,0	1,9

Źródło: ibidem.

Warto wreszcie zwrócić uwagę na zróżnicowaną strukturę wpływów z podatku od nieruchomości, w zależności od podstawy opodatkowania oraz typu gmin⁵⁶⁶ (zob. tabela 5.7).

Tabela 5.7. Struktura wpływów w podatku od nieruchomości w 2005 r. (w %)

Rodzaj przedmiotu opodatkowania	Typ gminy			
	miejska	miejsko-wiejska	wiejska	przeciętnie w kraju
Grunty				
Grunty związane z działalnością gospodarczą	68,4	64,2	67,2	67,0
Grunty pod jeziorami i zbiornikami	0,0	0,1	0,1	0,0
Pozostałe grunty	31,6	35,7	32,7	33,0
Razem grunty	100,0	100,0	100,0	100,0
Budynki				
Budynki mieszkalne lub ich części	5,7	6,7	9,0	6,4
Budynki lub ich części służące działalności gospodarczej	85,4	79,5	73,9	82,4
Budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym	0,1	0,2	0,2	0,1
Budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych	1,0	0,9	0,4	0,9
Pozostałe budynki lub ich części	7,8	12,7	16,5	10,2
Razem budynki	100,0	100,0	100,0	100,0

Źródło: opracowano na podstawie: M. Majewicz, *Podatek od nieruchomości – struktura wpływów*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 1.

Analizując dane z tabeli 5.7, można dostrzec, że we wszystkich typach gmin największe wpływy z podatku od nieruchomości pochodzą z opodatkowania gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Znaczące wpływy pochodzą także z pozostałych gruntów. Zdecydowanie niższe środki uzyskiwane są z pozostałych budynków oraz budynków mieszkalnych. Natomiast pozostałe rodzaje przedmiotu podatku od nieruchomości mają dla budżetu samorządu terytorialnego niewielkie znaczenie fiskalne. Warto zwrócić uwagę na fakt, iż w strukturze dochodów z opodatkowania gruntów różnice pomiędzy

⁵⁶⁶ Dane zaprezentowane w tabeli, a także pozostałe dotyczące poruszanego problemu, które pojawiają się w tekście, pochodzą z publikacji: M. Majewicz, *Podatek od nieruchomości – struktura wpływów*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 1.

poszczególnymi typami gmin nie są znaczące. Znacznie bardziej zróżnicowana sytuacja była w przypadku opodatkowania budynków. Wpływy z opodatkowania budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wynosiły przeciętnie w kraju 82% ogólnych wpływów z opodatkowania budynków. Takie dochody w gminach wiejskich były znacznie niższe niż w gminach miejskich (niższy udział aż o przeszło 11 pkt proc.). Świadczy to o relatywnie większej liczbie przedsiębiorstw w miastach.

Przedstawione dane empiryczne nie wyczerpują całego problemu struktury dochodów z podatku od nieruchomości. Jak wiemy, przedmiotem opodatkowania są grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Otóż ponad połowa wpływów z podatku od nieruchomości pochodzi z opodatkowania budynków (50,3%), wpływy uzyskiwane z pozostałych przedmiotów opodatkowania są zdecydowanie mniejsze (budowle: 31,9%, grunty: 17,8%). Na tle zaprezentowanych dotychczas danych dotyczących struktury wpływów z podatku od nieruchomości można dokonać pewnych uogólnień. Po pierwsze, wpływy z podatku od nieruchomości w zdecydowanej większości pochodzą z opodatkowania przedmiotów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (średnia krajowa w 2005 r. wynosiła 86,2%). Jedynie 13,8% wpływów pochodziło z opodatkowania budynków mieszkalnych i tzw. pozostałych oraz tzw. gruntów pozostałych i gruntów pod jeziorami. Struktura ta niewiele się różni w zależności od typu gminy (gminy miejskie – 87,9% i 12,1%, gminy miejsko-wiejskie – 83,9% i 16,1%, gminy wiejskie – 84,5% i 15,5%). Po drugie, na kształtowanie się struktury wpływów z podatku od nieruchomości wpływają następujące czynniki: wielkość podstawy opodatkowania⁵⁶⁷, wysokość stawek podatkowych oraz wykorzystanie narzędzi władztwa podatkowego. Według danych z 2005 r. łączna podlegająca opodatkowaniu powierzchnia gruntów była o ponad połowę mniejsza niż powierzchnia budynków do opodatkowania. Wpływy z opodatkowania stanowiły natomiast nieco powyżej 1/3 wpływów uzyskiwanych z opodatkowania budynków. Jeszcze większe różnice obserwuje się w przypadku budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych. Otóż podstawa opodatkowania tych pierwszych jest ponad 2,5-krotnie niższa od podstawy opodatkowania tych drugich. Wpływy z opodatkowania budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej są jednak 13-krotnie wyższe od wpływów z opodatkowania budynków mieszkalnych. Sądząc po przytoczonych danych, można przypuszczać, że wielkość

⁵⁶⁷ Przytoczone dalej dane o podstawie opodatkowania dotyczą opodatkowanej powierzchni nieruchomości, nie obejmują więc powierzchni zwolnionej z podatku od nieruchomości. Nie należy zatem pomijać wpływu funkcjonujących ustawowych zwolnień podatkowych na potencjalną wysokość wpływów z opodatkowania nieruchomości. Niektóre z nich – o czym będzie mowa w dalszej części rozdziału 5 – mają duże znaczenie fiskalne.

podstawy opodatkowania nie jest czynnikiem przesądzającym o wysokości wpływów z danego przedmiotu opodatkowania. Wydaje się, że czynnikiem tym jest wysokość przyjętej stawki podatku. Zamieszczone w kolejnym punkcie rozdziału w tabeli 5.9 zestawienie dotyczące górnych granic stawek nie pozostawia złudzeń. Wysokość wpływów z poszczególnych przedmiotów opodatkowania wynika głównie z bardzo dużej rozpiętości stawek. W ramach obciążeń podatkiem od nieruchomości to właśnie w przypadku budynków i gruntów, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, zastosowano relatywnie wyższe stawki podatkowe. Z kolei bardzo niskie stawki stosowane są do opodatkowania budynków mieszkalnych. Poza omówionymi czynnikami istotne znaczenie w kontekście oddziaływania na wysokość uzyskiwanych dochodów z opodatkowania poszczególnych przedmiotów mogą mieć – jak zostanie to dowiedzione w podrozdziale 5.2 – narzędzia władztwa podatkowego. O tym, w jaki sposób ukształtuje się struktura wpływów z podatku od nieruchomości, decyduje przyjęta i realizowana w gminie lokalna polityka podatkowa.

Ocena znaczenia podatków majątkowych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego wymaga uwzględnienia także danych dotyczących kształtowania się ich wpływów w układzie regionalnym. Pewną egzemplifikacją tego zagadnienia są dochody z podatku od nieruchomości i podatku rolnego w przeliczeniu na jednego mieszkańca według województw w 2009 r., zaprezentowane w tabeli 5.8.

Z punktu widzenia przeprowadzanej analizy ważne jest przyjęcie odpowiedniego punktu odniesienia. Takim ogólnym wskaźnikiem mówiącym o terytorialnym poziomie zamożności jest przedstawiony również w tabeli 5.8 poziom ogółu dochodów budżetowych na jednego mieszkańca. Charakterystyczne dla Polski jest to, że najwyższe dochody budżetowe na jednego mieszkańca występują w wysoko uprzemysłowionych i zurbanizowanych rejonach.

Z przytoczonych danych wynika, że rozkład regionalny wpływów z podatku od nieruchomości w dużym stopniu pokrywa się z przyjętym wskaźnikiem poziomu bogactwa. Najwyższe wpływy z podatku od nieruchomości występują w województwach: dolnośląskim, śląskim, zachodniopomorskim oraz pomorskim, i stanowią od 108% do 122% średniej krajowej. W południowo-wschodnich częściach terytorium stopień rozwoju gospodarczego jest wyraźnie niższy. Prawdziwa więc jest teza, że w tych częściach kraju samorządy lokalne dysponują mniejszym potencjałem dochodowym związanym z podatkiem od nieruchomości. Najniższe dochody z tego podatku w przeliczeniu na mieszkańca – stanowiące tylko od 65% do 77% przeciętnej dla wszystkich województw – uzyskały gminy województwa lubelskiego, podkarpackiego oraz świętokrzyskiego.

Jednak z punktu widzenia rozkładu dochodów z kolejnego podatku majątkowego, czyli podatku rolnego, istotne są wyłącznie czynniki o charakterze natural-

nym (m.in. udział powierzchni użytków rolnych oraz rodzaj klasy bonitacyjnej gleb). Charakterystyczne jest, że najwyższe dochody z opodatkowania rolnictwa przypadają na województwa: opolskie, warmińsko-mazurskie oraz lubelskie, które zalicza się do mniej zamożnych województw.

Tabela 5.8. Wpływy z wybranych podatków majątkowych w przeliczeniu na jednego mieszkańca według województw w 2009 r. (w zł)

Wyszczególnienie	Dochody budżetowe ogółem	Podatek od nieruchomości	Podatek rolny
Polska	3018	372	32
Dolnośląskie	3046	453	36
Kujawsko-pomorskie	2906	351	42
Lubelskie	2584	243	54
Lubuskie	2846	378	35
Łódzkie	2871	388	27
Małopolskie	2950	298	23
Mazowieckie	3817	392	23
Opolskie	2558	396	62
Podkarpackie	2677	271	33
Podlaskie	2981	321	40
Pomorskie	3123	401	30
Śląskie	3009	453	11
Świętokrzyskie	2741	287	37
Warmińsko-mazurskie	2819	299	61
Wielkopolskie	2846	398	34
Zachodniopomorskie	2996	450	49

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Budżety jednostek samorządu terytorialnego w 2009 r.*, GUS, Warszawa, oraz danych dotyczących ludności z „Rocznika Demograficznego” 2010, GUS, Warszawa.

5.1.2. Wykorzystanie kwotowych stawek podatkowych w podatkach majątkowych

5.1.2.1. Funkcjonowanie kwotowych stawek podatkowych w podatku od nieruchomości

W podatku od nieruchomości, z uwagi na zróżnicowany charakter podstawy opodatkowania, stawki mają charakter kwotowy i procentowy. Wysokość stawek

kwotowych, w przyjętym systemie wielostawkowym, jest determinowana przez rodzaj przedmiotu opodatkowania (grunty, budynki lub ich części) oraz jego przeznaczenie (niewykorzystywane w działalności gospodarczej, wykorzystywane w działalności gospodarczej, wykorzystywane w preferowanej przez ustawodawcę działalności gospodarczej). Maksymalne stawki kwotowe podatku w latach 2007–2010 są zawarte w tabeli 5.9. Z zaprezentowanych danych wynika, że stawki z roku na rok wzrastały⁵⁶⁸. Stawka procentowa stosowana do opodatkowania budowli wynosi 2% ich wartości.

W zakresie przedmiotu opodatkowania, jakim jest grunt, wyróżniono stawki dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą, pozostałych gruntów (np. zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego, gruntów pod budynkami mieszkalnymi) oraz gruntów pod jeziorami. Najwyższe stawki przewidziano dla gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Stawkami znacznie wyższymi opodatkowane są również budynki lub ich części związane z działalnością gospodarczą. Zróżnicowanie w zakresie tego przedmiotu opodatkowania jest jednak większe. Można przyjąć, że dla budynków lub ich części służących działalności gospodarczej przewidziano stawkę podstawową (20,51 zł od 1 m² powierzchni użytkowej w 2010 r.). Natomiast dla pozostałych wymienionych w ustawie budynków lub ich części – stawki preferencyjne. W przypadku działalności gospodarczej są to:

- Preferencyjna stawka, stanowiąca w 2010 r. 20,3% stawki podstawowej, przewidziana dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych⁵⁶⁹. Pewnym problemem może być ustalenie tych powierzchni budynków, w przypadku których możliwe będzie zastosowanie niższej stawki. Wykorzystując treść orzecznictwa sądowego⁵⁷⁰, należy podkreślić, że musi bezwzględnie zachodzić bezpośredni związek pomieszczenia budynku lub jego części z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Z tego wynika, że preferencyjną stawką nie mogą być objęte np. pomieszczenia administracyjne, gospodarcze i socjalne.

⁵⁶⁸ Podlegają one bowiem waloryzacji o wskaźnik wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w porównaniu z analogicznym okresem roku poprzedniego.

⁵⁶⁹ Definicja świadczeń zdrowotnych zawarta została w art. 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (tekst jednolity, DzU 2007, nr 14, poz. 89). Ponadto pojęcie świadczeń zdrowotnych znajduje się w art. 5 ust. 40 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych (DzU 2004, nr 210, poz. 2135, ze zm.).

⁵⁷⁰ Zob. m.in. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 28 kwietnia 2005 r., I SA/Sz760/04; wyrok NSA z dnia 20 lipca 2006 r., II FSK 1101/05; wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2007 r., II FSK 420/06.

Tabela 5.9. Maksymalne roczne kwotowe stawki podatku od nieruchomości obowiązujące w latach 2007–2010

Rodzaje nieruchomości	2007	2008	2009	2010
Gruntty związane z działalnością gospodarczą	0,69 zł (od 1 m ² powierzchni)	0,71 zł (od 1 m ² powierzchni)	0,74 zł (od 1 m ² powierzchni)	0,77 zł (od 1 m ² powierzchni)
Gruntty pod jeziorami i zbiornikami	3,65 zł (od 1 ha powierzchni)	3,74 zł (od 1 ha powierzchni)	3,90 zł (od 1 ha powierzchni)	4,04 zł (od 1 ha powierzchni)
Pozostałe grunty	0,34 zł (od 1 m ² powierzchni)	0,35 zł (od 1 m ² powierzchni)	0,37 zł (od 1 m ² powierzchni)	0,39 zł (od 1 m ² powierzchni)
Budynki mieszkalne lub ich części	0,57 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	0,59 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	0,62 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	0,65 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)
Budynki lub ich części służące działalności gospodarczej	18,60 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	19,01 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	19,81 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	20,51 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)
Budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym	8,66 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	8,86 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	9,24 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	9,57 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)
Budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych	3,75 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	3,84 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	4,01 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	4,16 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)
Pozostałe budynki lub ich części	6,23 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	6,37 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	6,64 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)	6,88 zł (od 1 m ² powierzchni użytkowej)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2006 r. w sprawie wysokości górnych granic stawek kwotowych w podatkach i opłatach lokalnych, MP z dnia 27 października 2006 r., nr 75, poz. 758; Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2007 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych w podatkach i opłatach lokalnych w 2008 r., MP z dnia 3 sierpnia 2007 r., nr 47, poz. 557; Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 29 lipca 2008 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych w podatkach i opłatach lokalnych w 2009 r., MP z dnia 14 sierpnia 2008 r., nr 59, poz. 531; Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 3 sierpnia 2009 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych w podatkach i opłatach lokalnych w 2010 r., MP z dnia 18 sierpnia 2009 r., nr 52, poz. 742.

- Preferencyjna stawka, stanowiąca w 2010 r. 46,7% stawki podstawowej, przewidziana dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym. Obrót materiałem siewnym⁵⁷¹ jest działalnością, której wykonywanie wymaga spełnienia szczególnych warunków, określonych przepisami prawa (działalność regulowana). Podobnie jak w przypadku wcześniej omawianej preferencji, także i tutaj korzystanie ze stawki preferencyjnej dotyczy wyłącznie tej części budynku, która jest zajęta na cele obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym. Jeżeli zatem budynek jest w całości zajęty na ten rodzaj działalności, to całość budynku będzie mogła być opodatkowana niższą stawką podatku od nieruchomości. Jeżeli nie, to należy ustalić, w jakiej części budynek (powierzchnia użytkowa) jest zajęty na tę działalność, i tylko w przypadku tej części budynku stosowana będzie stawka preferencyjna.

W piśmiennictwie podnoszone były różnego rodzaju postulaty odnoszące się do planowanej reformy podatków majątkowych. Warto zwrócić uwagę na interesującą propozycję uzależnienia wysokości obciążenia podatkowego od atrakcyjności strefy, w której znajduje się przedmiot opodatkowania⁵⁷². Oczywiście wprowadzenie takiego rozwiązania oznaczałoby pozostawienie pełnej swobody władzom samorządowym, najlepiej zorientowanym w zakresie atrakcyjności poszczególnych części miasta i terenów zurbanizowanych. Rozwiązanie to przybliżyłoby mentalnie podatników do docelowego modelu opodatkowania *ad valorem*. Jak wiemy, ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie tej zasady. Wydaje się, że obecnie zrealizowanie tego postulatu byłoby już nieuzasadnione i negatywnie wpływałoby na tempo wprowadzania radykalnej reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce.

Oddzielnym zagadnieniem jest zakres „widełek” ustanawianych przez rady gmin stawek. Nie podlega dyskusji, że gminy nie mogą przekraczać stawek maksymalnych. Istnieją jednak rozbieżności co do granic obniżenia stawki podatkowej, tj. czy można obniżyć stawkę do zera, co w efekcie spowodowałoby zwolnienie z podatku. Ogólnie wyróżnić można dwa poglądy: jeden przeważający, w którym rada gminy nie może wprowadzić stawki „zerowej” jako odpowiedniej dla poszczególnych rodzajów nieruchomości⁵⁷³, i drugi, w którym dopuszcza się możliwość stosowania stawki zerowej, utożsamiając ją tym samym z instytucją zwolnienia

⁵⁷¹ W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie ma takiej definicji. Natomiast zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 czerwca 2003 r. o nasiennictwie (tekst jednolity, DzU 2007, nr 41, poz. 271, ze zm.) materiał siewny kategorii kwalifikowany oznacza materiał siewny wyprodukowany bezpośrednio z materiału bazowego i przeznaczony do produkcji materiału siewnego kategorii kwalifikowany kolejnych rozmnożeń lub do produkcji innej niż produkcja materiału siewnego.

⁵⁷² Zob. L. Eteł, *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, op.cit., s. 294–295.

⁵⁷³ Zob. wyrok NSA z dnia 27 listopada 1992 r., III SA 1210/92, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 4; wyrok NSA z dnia 22 lipca 1993 r., SA/Kr 1050/93., „Wokanda” 1993, nr 12, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1996, nr 1.

podatkowego⁵⁷⁴. Wydaje się, że trafna jest ocena B. Brzezińskiego i M. Kalinowskiego, którzy negują sens uznania stawki zerowej jako elementu składowego pojęcia stawki podatkowej w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ze względu na niemożność ustalenia – przy jej użyciu – kwoty podatku⁵⁷⁵.

Inne zagadnienie, które może mieć istotne znaczenie w polityce różnicowania stawek, to problem przestrzegania przepisów regulujących zasady udzielania pomocy publicznej. Analizę tę można przedstawić, dokonując szczegółowego rozpoznania zakresu kompetencji gmin przy określaniu stawek, co pozwoli przywrócić się temu zagadnieniu w sposób bardziej formalny.

Realne władztwo podatkowe samorządu terytorialnego realizuje się obecnie głównie poprzez uprawnienie do ustalania wysokości – w granicach określonych ustawowo – stawek opodatkowania. Zakres kompetencji obejmuje również prawo do określenia stawek w ramach wskazanych przez ustawodawcę kategorii⁵⁷⁶. Uwzględniając poszczególne rodzaje przedmiotów opodatkowania, rady gmin mogą różnicować wysokość stawek, stosując w szczególności następujące kryteria:

- w przypadku gruntów – lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystania gruntu;
- w przypadku budynków lub ich części mieszkalnych – lokalizację, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków;
- w przypadku budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – lokalizację, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków, a także rodzaj prowadzonej działalności;
- w przypadku budowli – rodzaj prowadzonej działalności.

Należy podkreślić, że wskazane kryteria, którymi kieruje się rada gminy, w zaprezentowanym enumeratywnym wyliczeniu mają charakter otwarty, w tym sensie, że przyjęcie innych kryteriów w uchwałach podatkowych nie powinno być zakwestionowane przez regionalne izby obrachunkowe. To, co wydaje się szczególnie istotne, to zbytnia ogólnikowość regulacji w przypadku budowli. Nie będzie ona jednak przyczyną sporów dotyczących możliwości różnicowania przez radę gminy stawek podatku od nieruchomości dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Możliwa jest zatem ogólna refleksja, że takie właśnie ustawowe uregulowanie umożliwi gminom wprowadzenie na swoich terenach obciążeń podatkowych dostosowanych do sytuacji społeczno-gospodarczej. Jak sądzę, propozycja ta stanowi nawiązanie do koncepcji „stref opodatkowania”.

⁵⁷⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 7 grudnia 1995 r., SA/Bk 83/95, niepublikowany.

⁵⁷⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa sądów*, TNOiK, Toruń 1994, s. 39.

⁵⁷⁶ Sprzeczne z prawem będzie więc wprowadzanie innych, dodatkowych podziałów.

Wracając do związku między różnicowaniem stawek podatku od nieruchomości a pomocą publiczną, należy prześledzić ekonomiczne konsekwencje uchwalenia stawek niższych niż ustawowe dla poszczególnych kategorii nieruchomości oraz zróżnicowania stawek dla nieruchomości służących wybranym rodzajom działalności gospodarczej. W pierwszym przypadku mamy do czynienia z realizowaniem przez radę gminy swojego ustawowego obowiązku ustalenia stawek, w granicach określonych w ustawie. Gdyby nawet były to stawki niższe niż ustawowe stawki maksymalne, to i tak działanie takie nie będzie mogło być potraktowane jako forma udzielenia pomocy publicznej. Skutki takich decyzji odczują bowiem wszyscy podatnicy podatku od nieruchomości. Tak więc ten sposób ustalenia stawek nie różnicuje warunków gospodarowania przedsiębiorstw, np. ze względu na sektor działalności gospodarczej, miejsce jej prowadzenia czy też rodzaj działalności gospodarczej. W drugim przypadku mamy do czynienia z uprawnieniem różnicowania wysokości stawek dla poszczególnych rodzajów budynków, budowli i gruntów i w konsekwencji z tworzeniem korzystniejszych warunków dla jednych, a mniej korzystnych dla drugich. W uchwałach gmin w sprawie stawek w podatku od nieruchomości ustalane są: stawka podstawowa znajdująca zastosowanie do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz stawki preferencyjne dotyczące nieruchomości służących ściśle określonym rodzajom działalności gospodarczej.

Tego typu uchwały, umożliwiające jednoznaczne wskazanie kategorii podatników⁵⁷⁷ uzyskujących wymierne korzyści, oznaczają spełnienie warunku selektywności pomocy publicznej. Co powinien zatem zrobić organ stanowiący gminy w sytuacji uchwały będącej programem pomocowym przewidującym udzielenie pomocy de minimis? Wymaga to opracowania uchwały w tej części jako programu pomocy de minimis zgodnego z przepisami rozporządzenia Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy de minimis⁵⁷⁸. Oczywiście konieczne jest przestrzeganie przez organ udzielający pomocy wszystkich zasad wynikających z treści tego rozporządzenia. Zakres czynności można ująć następująco:

- wydanie przedsiębiorcy zaświadczenia o pomocy de minimis, zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy de minimis i pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie⁵⁷⁹,

⁵⁷⁷ Wywód ten wymaga doprecyzowania, w uchwałach rad gmin bowiem nie może być stosowane zróżnicowanie stawek w ujęciu podmiotowym. Uchwalanie preferencyjnych stawek dla określonych podmiotów stanowiłoby złamanie zasady równości wobec prawa. Stąd też niższe stawki ustalane są w odniesieniu do przedmiotu opodatkowania, a przysporzenie uzyskuje podmiot władający określonym przedmiotem.

⁵⁷⁸ DzUrz UE L, nr 379 z dnia 28 grudnia 2006 r.

⁵⁷⁹ DzU 2007, nr 53, poz. 354.

- badanie wielkości otrzymanej przez przedsiębiorcę pomocy de minimis za okres kolejnych trzech lat kalendarzowych oraz każdej innej niż de minimis pomocy otrzymanej na te same koszty kwalifikowane, z którymi związana jest pomoc de minimis udzielana na podstawie uchwały,
- sprawdzenie sytuacji ekonomicznej podmiotu⁵⁸⁰ mającego uzyskać pomoc de minimis (w kontekście spełnienia kryteriów określonych w Wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw (pkt 9–11)⁵⁸¹,
- uwzględnienie pomocy de minimis w okresowych sprawozdaniach sporządzanych zgodnie z przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 12 lipca 2007 r. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej oraz sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców z tytułu świadczeń na rzecz sektora finansów publicznych⁵⁸².

Warto zauważyć, że nie każde różnicowanie stawek podatkowych przez radę gminy będzie interpretowane jako pomoc publiczna. Dotyczy to przede wszystkim rozwiązań o charakterze systemowym, stanowiących integralny element lokalnego systemu opodatkowania, bez ukierunkowania na konkretną działalność gospodarczą (np. celem gminy jest dbanie o ochronę środowiska naturalnego, zatem obniżone stawki podatku od nieruchomości znajdą zastosowanie do nieruchomości „przyjaznych” środowisku).

5.1.2.2. Funkcjonowanie kwotowych stawek podatkowych w podatku rolnym

W podatku rolnym wykorzystywana jest wyłącznie stawka kwotowa, co jest – jak już stwierdzono – konsekwencją naturalnej podstawy opodatkowania. Stawka w podatku została uzależniona wyłącznie od aktualnej ceny kwintala⁵⁸³ żyta⁵⁸⁴. W tabeli 5.10 zaprezentowano średnie ceny skupu żyta za okres pierwszych trzech kwartałów oraz wysokość stawek w podatku rolnym dla gruntów gospodarstw rolnych (równowartość pieniężna 2,5 q żyta za 1 hektar przeliczeniowy) oraz dla gruntów niewchodzących w skład gospodarstwa rolnego (równowartość pieniężna 5 q żyta za 1 hektar fizyczny).

⁵⁸⁰ Jeśli przedsiębiorca nie spełnia określonych warunków, to zastosowanie w stosunku do niego preferencyjnej stawki podatkowej uznanej za pomoc de minimis stanowi naruszenie przepisów wskazanego rozporządzenia.

⁵⁸¹ DzUrz UE C 244 z dnia 1 października 2004 r.

⁵⁸² DzU 2007, nr 133, poz. 923.

⁵⁸³ Od 2005 r. ceny podawane są w decytonach (dt), jednostce miary, która zastąpiła kwintal.

⁵⁸⁴ Średnia cena skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego dany rok podatkowy.

Tabela 5.10. Średnie ceny skupu żyta w latach 1996–2009, ich wpływ na wysokość stawek podatkowych

Lata ^a	Cena za 1 q (1dt) (zł)	Stawka dla gruntów gospodarstw rolnych (zł) ^b	Stawka dla pozostałych gruntów ^c (zł)
1996	34,88	87,20	–
1997	37,65	94,10	–
1998	33,14	82,90	–
1999	29,11	72,80	–
2000	35,82	89,60	–
2001	37,19	93,00	–
2002	33,45	83,60	–
2003	34,57	86,40	172,90
2004	37,67	94,20	188,40
2005	27,88	70,00	139,00
2006	35,52	89,00	178,00
2007	58,29	146,00	291,00
2008	55,80	140,00	279,00
2009	34,10	85,00	171,00

^a Z danym okresem zgodne są wyłącznie dane dotyczące ceny żyta. Natomiast w przypadku stawek następuje przesunięcie o rok. Wynika to z przyjętego mechanizmu, gdyż stawki obliczane są na podstawie wskazanej ceny w roku poprzedzającym rok podatkowy.

^b Do końca 2005 r. podatki były zaokrąglane do pełnych dziesiątek groszy; od 2006 r. do pełnych złotych.

^c Wyższa stawka mająca zastosowanie do gruntów rolnych nieprzekraczających wskazanej normy obszarowej obowiązuje od dnia 1 stycznia 2003 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zamieszczonych na stronie www.stat.gov.pl

Poziom średnich cen skupu żyta w latach 1996–2009 zmieniał się w czasie, z tym że okresie od 1996 do 2006 r. w stopniu minimalnym. Tempo zmian wyniosło zaledwie +1,8%, co oznaczało niewielkie zmiany w zakresie wysokości opodatkowania. Uwzględniając jednak kolejne dwa lata, czyli do 2008 r., tempo zmian wynosiło już aż +60%. Główną przyczyną takiego stanu była sytuacja na rynkach rolnych, a dokładniej – mniejsze od szacowanych zbiory w Europie (głównie w Niemczech), niskie zapasy, a także kurs walut zachęcający krajowych producentów do eksportu. Zwiększył się zatem popyt na polskie zboże i w trakcie żniw przyczynił się do wzrostu ich cen. W drugiej części 2007 r. podaż zbóż kształtowała się na wysokim poziomie (zdecydowanie wyższym niż po nieudanych zbiorach w 2006 r.). Nie spowodowało to jednak odwrócenia wzrostowej tendencji cen zbóż, które kształtowały się na rekordowo wysokim poziomie. Zmiany te miały oczywisty wpływ na sytuację ekonomiczną gospodarstw rolnych, ale także na

wysokość zobowiązań podatkowych. Wysokie zbiory zbóż w Polsce, ale i innych krajach europejskich, w latach 2008–2009 znacząco większe od zapotrzebowania, stały się przyczyną spadkowego trendu cen ziarna. Ograniczony i mało elastyczny popyt również determinował poziom cen zbóż.

Należy przyjąć, że w działalności rolniczej, specyficznej i w dużej mierze uzależnionej od warunków termiczno-wilgotnościowych, przyjęty mechanizm mający zapewniać stabilność obciążeń oraz dochodów budżetów gminnych nie będzie skuteczny. Stosowana w praktyce stawka powiązana z ceną żyta nie mogła zatem zapobiec zmniejszaniu się obciążenia podatkiem rolnym w sytuacji wzrostu cen. Wykorzystując cenne uwagi poczynione przez A. Hanusza, dotyczące relacji między ceną żyta a inflacją w latach 90.⁵⁸⁵, skonfrontujmy je z danymi bardziej aktualnymi (zob. tabela 5.11). Z danych tych wynika, że w większości badanych lat cena żyta rosła w stopniu mniejszym niż inflacja. Potwierdza to wnioski badaczy problematyki opodatkowania nieruchomości, iż obciążenie podatkiem rolnym systematycznie się obniżało⁵⁸⁶. Jak sądzę, istotnego znaczenia nabiera cykliczna zmienność cen żyta, wywołująca konsekwencje w zakresie nominalnego i realnego ciężaru podatkowego. Jeżeli ceny rynkowe żyta gwałtownie rosną, to następuje spadek realnych obciążeń. Spowodowane jest to nie tylko dodatnią różnicą w stosunku do ceny wykorzystywanej w procedurze obliczania podatku, ale także korzyściami uzyskiwanymi przez gospodarstwa rolne z tytułu wysokich cen płaconych rolnikom za żyto (efekt powiązania obciążenia podatkiem rolnym z sytuacją ekonomiczną podatników). Z kolei w okresie spadku cen rynkowych żyta realne obciążenie może rosnąć, zmniejszając się bowiem dochody gospodarstw rolnych. Oczywiście przedstawione wnioski są prawdziwe, jeżeli zakładamy, że udział żyta w ogólnej produkcji jest znaczący.

⁵⁸⁵ A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce. Na przykładzie podatków gruntowego i rolnego*, op.cit., s. 261–262.

⁵⁸⁶ L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 166.

Tabela 5.11. Dynamika inflacji oraz średnich cen skupu żyta w latach 1997–2009

Lata	Roczne wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych (rok poprzedni = 100)	Wskaźniki średnich cen skupu żyta (rok poprzedni = 100)
1997	114,9	107,9
1998	111,8	88,0
1999	107,3	87,8
2000	110,1	123,1
2001	105,5	103,8
2002	101,9	89,9
2003	100,8	103,3
2004	103,5	109,0
2005	102,1	74,0
2006	101,0	127,4
2007	102,5	164,1
2008	104,2	95,7
2009	103,5	61,1

Źródło: opracowanie na podstawie danych GUS oraz tabeli 5.10.

Analizując dane tabeli 5.12, można dostrzec pewne tendencje, jakie zarysowały się w okresie 1997–2009. Przede wszystkim zwraca uwagę znacząca zmiana w strukturze globalnej produkcji rolniczej, polegająca na zmniejszeniu udziału produkcji roślinnej. W połowie ostatniego dziesięciolecia XX w. udział tej produkcji wynosił prawie 60%, a w pozostałych latach analizy – z wyjątkiem 2008 r. – blisko 50%. Nie obserwuje się natomiast wyraźnej zmiany, jeżeli chodzi o skalę produkcji zbóż, utrzymuje się ona na poziomie ok. 17%. Nie ulega wątpliwości, że żyta nie należy już traktować jako głównego produktu. O ile jeszcze w latach 90. stanowiło ono prawie 1/5 produkcji zbóż, o tyle w ostatnim okresie zaledwie 1/10. Nie dziwi zatem fakt, że udział wartości żyta w globalnej produkcji rolniczej jest marginalny (w granicach 2%).

Systematyczny proces zmniejszania się znaczenia tego zboża uzasadnia wątpliwości, czy cena tylko jednego z wielu rodzajów produktów rolnych, i jak wykazano – nie najważniejszego, jest optymalnym rozwiązaniem. Jak sądzę, w kontekście aktualnej i przyszłej specyfiki działalności rolniczej należy uznać takie rozwiązanie za niewłaściwe. Znamienne, że z uwagami tymi zbieżna jest myśl A. Hanusza, który już 15 lat temu dowodził, że o wysokości opodatkowania podatkiem rolnym decyduje wyłącznie cena jednego z wielu rodzajów produktów rolnych – żyta, które w większości gospodarstwach nie stanowi głównego produktu⁵⁸⁷.

⁵⁸⁷ A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce. Na przykładzie podatków gruntowego i rolnego*, op.cit., s. 261–262

Tabela 5.12. Struktura globalnej produkcji rolniczej według produktów, ze szczególnym uwzględnieniem zbóż w latach 1995–2009

Wyszczególnienie	1995	2000	2002	2005	2008	2009
I. Ogółem	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
II. Produkcja roślinna	58,6	53,2	52,8	48,6	56,3	52,6
II.1. Zboża	17,2	18,0	18,6	15,6	22,1	17,1
II.1.1. Pszenica	7,0	8,1	7,9	5,5	7,8	6,4
II.1.2. Zyto	3,3	2,6	2,3	1,8	2,7	1,9
II.1.3. Jęczmień	2,3	2,4	2,2	2,1	3,1	2,2
III. Produkcja zwierzęca	41,4	46,8	47,2	51,4	43,7	47,4

Źródło: opracowanie na podstawie: *Rolnictwo w 2009 r.*, GUS, Warszawa 2010.

Należy też podkreślić, że decyzje rad gmin, w wyniku których obniżana zostaje podstawa wyliczenia zobowiązania podatkowego, w poważny sposób osłabiają nadrzędność funkcji fiskalnej. Jak bowiem uzasadnić wykorzystywaną w znacznym stopniu możliwość obniżenia ceny skupu żyta? Dla wydajności podatku nie jest przecież obojętne, jakie stawki będą stosowane. Pewnym wytłumaczeniem zachowań organów samorządowych są oczekiwania racjonalnego podejścia w zakresie władztwa podatkowego, np. kształtowania podatków samorządowych. Naturalnie, nie budzi raczej kontrowersji stwierdzenie, że organy lokalne w sposób najbardziej właściwy potrafią dokonywać oceny możliwości podatkowych podmiotów znajdujących się na ich terenie.

Na zakończenie rozważań na temat zasad ustalania stawek w podatku rolnym trzeba wspomnieć, że podobnie jak w podatku od nieruchomości, stawka nie może być obniżona do wartości 0, co w przypadku podatku rolnego oznaczałoby uchwalenie przez radę ceny zerowej. Taka obniżka stawki byłaby równoznaczna z wprowadzeniem zwolnienia przedmiotowego od podatku. Odnosząc się do tej kwestii, podkreślmy, że uprawnienie to należy traktować jako niezależne od możliwości zwolnienia przedmiotowego określonych kategorii gruntów. W piśmiennictwie wskazuje się, co w dużym stopniu wyjaśnia analizowany problem, że uchwała, w wyniku której przyjmowana jako podstawa obliczenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku rolnego cena skupu żyta miałaby wynieść 0 zł, byłaby niezgodna z prawem. Prowadziłaby bowiem do uchylenia ustawowego obowiązku w zakresie podatku rolnego⁵⁸⁸. Rada gminy nie może również, ze względu na naruszenie konstytucyjnej zasady równości, różnicować cen żyta wobec niektórych grup podatników⁵⁸⁹ (tzw. zróżnicowanie podmiotowe). Oznacza to, że pozytywne skutki potencjalnego

⁵⁸⁸ L. Etel, *Podatki od nieruchomości 2009*, op.cit., s. 354.

⁵⁸⁹ Zob. Wyrok NSA z dnia 10 listopada 1993 r., Sygn. Akt SA/Po 1697/93.

wykorzystania uprawnienia rady gminy do obniżania ceny skupu żyta mają odczuć wszyscy podatnicy na terenie gminy. Innymi słowy – rada gmin może wprowadzić w ten sposób preferencję w opodatkowaniu wszystkich gruntów na swoim terenie.

5.1.2.3. Funkcjonowanie kwotowych stawek podatkowych w podatku leśnym

W podatku leśnym również stosowana jest wyłącznie stawka kwotowa. Wynosi ona aktualnie równowartość pieniężną 0,220 m³ drewna, liczoną od 1 hektara fizycznego. Do średniej ceny drewna, uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy, nie wlicza się kwoty podatku od towarów i usług. W tabeli 5.13 zaprezentowano średnie ceny sprzedaży drewna, obliczone według średniej ceny drewna za okres pierwszych trzech kwartałów, oraz wysokość stawek podatkowych – podstawowej i preferencyjnej. Przewidziana stawka preferencyjna ma zastosowanie wyłącznie do lasów ochronnych oraz lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych.

Tabela 5.13. Średnia cena sprzedaży drewna w latach 1998–2009 oraz jej wpływ na wysokość stawki podatkowej

Lata ^a	Średnia cena sprzedaży drewna (zł)	Stawka podstawowa ^b	Stawka preferencyjna ^c
1998	128,97	25,80	9,90
1999	123,63	24,70	8,70
2000	127,96	25,60	10,70
2001	126,07	25,20	11,20
2002	111,21	24,50	12,30
2003	107,70	23,70	11,90
2004	120,40	26,50	13,30
2005	131,35	29,00	15,00
2006	133,70	29,00	15,00
2007	147,28	32,00	16,00
2008	152,53	34,00	17,00
2009	136,54	30,00	15,00

^a Podobnie jak w przypadku podatku rolnego, z danym okresem zgodne są wyłącznie dane dotyczące ceny produktu mającego wpływ na wysokość stawki podatkowej – w podatku leśnym jest to drewno. Natomiast w przypadku stawek następuje przesunięcie o rok. Wynika to z przyjętego mechanizmu, gdyż stawki obliczane są na podstawie wskazanej ceny z roku poprzedzającego rok podatkowy.

^b Poczynając od 1 stycznia 2003 r. stawka podatku została podniesiona z (równowartości pieniężnej) 0,200 do 0,220 m³ drewna.

^c Do końca 2002 r. preferencyjna stawka podatku nawiązywała do cen żyta (równowartość pieniężna 0,3 q żyta od 1 ha fizycznego powierzchni). Od 1 stycznia 2003 r. wynosi ona 50% stawki podstawowej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie www.stat.gov.pl

Analizując zmiany, jakie zachodziły w wysokości średnich cen sprzedaży drewna, wskażmy na dwa podokresy. Pierwszy, obejmujący lata 1998–2004, charakteryzował się zróżnicowaną dynamiką zmian. W drugim podokresie (lata 2005–2009) ceny aż do 2008 r. tylko wzrastały (w 2008 r. w stosunku do 2005 r. o ponad 16%). Poziom cen drewna, podobnie jak innych surowców i produktów, determinowany jest wieloma czynnikami (jak np. podaż, popyt, inflacja, kursy walut, koszty, stopień monopolizacji rynku, polityka państwa). Podstawowym problemem jest jednak precyzyjne określenie wpływu każdego z nich na poziom ceny drewna. Jak można się zorientować, czynnikiem, którego znaczenie jest szczególnie silne, jest monopolizacja rynku przez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (dalej jako PGL Lasy Państwowe) i stosowane przez nie procedury sprzedaży drewna⁵⁹⁰.

W Polsce ok. 78% lasów znajduje się w zarządzie PGL Lasy Państwowe. Jako podstawa poziomu użytkowania wymieniana jest zasada trwałości lasów i zwiększania ich zasobów. Lasy Państwowe prowadzą gospodarkę leśną według planów urzędzenia lasu, sporządzanych dla poszczególnych nadleśnictw, konsekwentnie zwiększają powierzchnie lasów oraz pozyskują drewno w rozmiarze nieprzekraczającym możliwości biologicznych lasu (stosunek wielkości pozyskania do przyrostu w ciągu ostatnich 20 lat kształtował się na poziomie ok. 60%)⁵⁹¹. Jak sądzę, niewystarczająca byłaby tylko ekonomiczna ocena gospodarki leśnej, bez należytego uwzględnienia kontekstu społecznego działalności Lasów Państwowych. Prowadzą one gospodarkę leśną zgodnie z zasadą ochrony lasów, trwałości ich utrzymywania, ciągłości użytkowania i powiększania zasobów. Ważnym elementem są zachowanie i ochrona pozaprodukcyjnych funkcji lasów, w tym zachowanie leśnej różnorodności biologicznej. Jednocześnie wzrasta świadomość społeczna znaczenia ochronnych i socjalnych funkcji lasu.

Wracając do zagadnienia wysokości podatku leśnego, należy odnieść się do zmian wprowadzonych w 1997 r., w wyniku których wymiar podatku ustalany jest już nie na podstawie ceny drewna tartaczno iglastego, lecz ceny drewna. To, co wydaje się szczególnie istotne dla podatników, to zmniejszenie obciążenia⁵⁹². Spowodowało to, że o wysokości opodatkowania nie decyduje już wyłącznie jeden, i to nie najtańszy, rodzaj produktów leśnych. Dość interesujące jest jednak w tym kontekście przesłanie danych dotyczących znaczenia poszczególnych gatunków drzew. I tak: w strukturze gatunkowej dominują gatunki iglaste, zaj-

⁵⁹⁰ Rynkowy system sprzedaży drewna pozostawia wiele do życzenia, ze względu na przyjętą formułę ograniczonych przetargów internetowych, w której wyraźnie preferowani są klienci posiadający „historię zakupu drewna” w PGL Lasy Państwowe.

⁵⁹¹ *Gospodarka drewnem prowadzona przez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe*, Ministerstwo Środowiska, Warszawa 2009, www.mos.gov.pl

⁵⁹² Średnia cena sprzedaży drewna tartaczno iglastego kształtuje się na wyższym poziomie niż drewna. Na przykład, w 1997 r. wynosiła 162,41 zł, a we wrześniu 2009 r. 184,70 zł.

mując 3/4 powierzchni lasów. W procesie pozyskania drewna, z ogólnej masy grubizny, aż 75% przypada na grubiznę iglastą, a zaledwie 25% na liściastą. Jak widać, w ówczesnym systemie podatku leśnego, co może dziwić, nie popełniono błędu wyboru produktu mało reprezentatywnego dla większości gospodarstw, jako podstawy obliczenia podatku.

Kolejna zmiana w podatku leśnym dotyczyła sposobu ustalania stawki preferencyjnej. Ogólnie należy stwierdzić, że przyjęte w stanie prawnym do końca 2002 r. rozwiązanie oceniane było krytycznie⁵⁹³. W swoisty sposób została uregulowana stawka preferencyjna dla lasów ochronnych, lasów wchodzących w skład parków narodowych i rezerwatów przyrody oraz lasów, dla których nie sporządzono planów urządzenia lasu lub uproszczonych planów urządzenia lasu. Nie wiadomo bowiem, dlaczego do konstrukcji podatku leśnego wprowadzono cenę żyta – produktu mającego niewielki związek z działalnością leśną. Do najważniejszych konsekwencji zmienionych zasad ustalania stawki preferencyjnej należy zaliczyć:

- powiązanie jej wysokości z ceną drewna;
- uproszczenie konstrukcji podatku (skorzystanie przez radę gminy z prawa do obniżenia kwoty stanowiącej średnią cenę sprzedaży drewna wpływa automatycznie na obniżenie stawki preferencyjnej);
- zmniejszenie skali różnicy między stawką podstawową a preferencyjną (pod koniec lat 90. ubiegłego wieku stawka preferencyjna stanowiła niecałe 40% stawki podstawowej, po zmianie – 50%; zob. tabela 5.13).

Zakres uprawnień organu gminy jest podobny jak w podatku rolnym. Skorzystanie z uprawnienia ustawowego, jakim jest obniżenie ceny drewna, wymaga podjęcia stosownej uchwały. Jej podjęcie skutkuje tym, że na terenie danej gminy podatek leśny ustala się na podstawie obniżonej w uchwale ceny. Stawka nie może być jednak obniżona w sposób maksymalny, czyli do wartości 0.

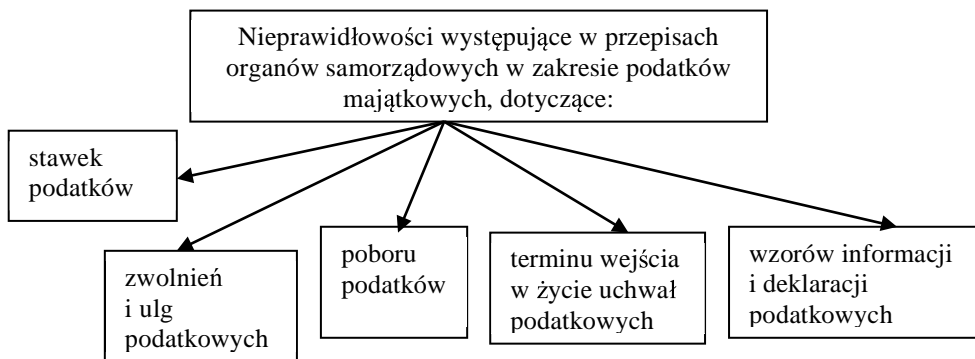
5.1.3. Nieprawidłowości w uchwałach dotyczących podatków majątkowych i ich skutki dla zasobności budżetów gminnych

W ocenie lokalnej polityki podatkowej bardzo ważne jest uwzględnienie kwestii nieprawidłowości, jakie pojawiają się w uchwałach i zarządzeniach organów jednostek samorządu terytorialnego. Jak wiemy, organy te zostały ustawowo uprawnione, a nawet w niektórych przypadkach także zobowiązane, do uchwalania bądź stanowienia regulacji prawnych o charakterze miejscowym. Należy mieć na uwadze, że proces uchwalania i stosowania w jednostkach samorządu terytorialnego przepisów prawnych obowiązujących na terenie ich działania rzutuje w sposób bezpośredni na kształt i funkcjonowanie podatków majątkowych.

⁵⁹³ L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 41, 197–198.

Instytucją stojącą na straży poprawnego stosowania prawa przy tworzeniu miejscowego prawa podatkowego jest regionalna izba obrachunkowa⁵⁹⁴. Działalność regionalnych izb obrachunkowych sprowadza się głównie do działań kontrolujących⁵⁹⁵ oraz nadzorujących⁵⁹⁶. W związku z tym odpowiednie organy jednostek samorządu terytorialnego zobowiązane są do przedkładania we wskazanym terminie (7 dni) od podjęcia uchwał i zarządzeń objętych zakresem działań izby⁵⁹⁷. Jeżeli w uchwałach dotyczących podatków i opłat pojawią się nieprawidłowości, to wszczęte zostaje postępowanie, mające na celu wyeliminowanie wadliwych przepisów prawa miejscowego z obrotu prawnego w ogóle lub też poprawienie przepisu, dzięki czemu możliwe będzie jego dalsze stosowanie.

Można wskazać – w zależności od rodzaju daniny publicznej – kilka obszarów nieprawidłowości, stwierdzonych w praktyce orzeczniczej regionalnych izb obrachunkowych, w uchwałach dotyczących podatków i opłat lokalnych (zob. rysunek 5.2).



Rysunek 5.2. Rodzaje nieprawidłowości przepisów prawa w treści uchwał podatkowych

Źródło: opracowanie własne.

⁵⁹⁴ Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, tekst jednolity, DzU 2001, nr 55, poz. 577, ze zm.

⁵⁹⁵ Kontrola odbywa się na podstawie kryterium zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym.

⁵⁹⁶ Obejmuje m.in. uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy JST w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy. W przypadku wystąpienia w uchwale rady samorządu terytorialnego istotnego naruszenia prawa regionalne izby obrachunkowe orzekają o stwierdzeniu jej nieważności. Jeśli wadliwość dotyczy tylko określonego postanowienia uchwały, to izba orzeka jedynie o nieważności tylko tej części aktu. W przypadku nieistotnego naruszenia prawa izba nie stwierdza jej nieważności, lecz ogranicza się do wskazania, że wydano ją z naruszeniem prawa.

⁵⁹⁷ Są to: wójt, starosta i marszałek województwa, na mocy odpowiednio przepisów ustawy o samorządzie gminnym, ustawy o samorządzie powiatowym, ustawy o samorządzie województwa.

Omawianie nieprawidłowości zaprezentowanych na rysunku 5.2 ograniczymy do stawek oraz zwolnień i ulg w podatkach majątkowych, ponieważ ich bezpośrednim skutkiem są wymierne ubytki dochodów budżetowych⁵⁹⁸. W uchwałach w sprawie stawek w podatku od nieruchomości pojawiają się następujące uchybienia:

Rodzaj uchybienia	Komentarz
Podejmowanie uchwał o określeniu stawek podatku na początku roku podatkowego, którego rozwiązanie zawarte w uchwale ma dotyczyć.	Stawki podatku powinny być co do zasady uchwalone przed rozpoczęciem danego roku podatkowego. Zgodnie z treścią art. 20a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w sytuacji nieuchwalenia stawek podatku przed końcem roku podatkowego, w danym roku podatkowym stosuje się stawki obowiązujące w roku go poprzedzającym. Należy dodać, że istnieją jednak pewne możliwości prawne wprowadzania w życie z mocą wsteczną uchwał zmierzających do ochrony interesu podatnika (regulacje, które prowadzą do zmniejszenia obciążenia).
Przekraczanie górnych granic stawek.	Określone przez radę gminy stawki nie mogą przekraczać wskazanych przez ustawodawcę w art. 5 ustawy stawek maksymalnych.
Różnicowanie stawek.	Uchybieniem w uchwałach rad samorządowych jest wyłącznie różnicowanie podmiotowe stawek, w ustawie bowiem przewidziano możliwość różnicowania stawek podatkowych, ale tylko w ramach danego rodzaju przedmiotu opodatkowania.
Nieokreślenie stawek podatku dla wszystkich kategorii przedmiotów opodatkowania wymienionych w ustawie podatkowej.	Brak przedmiotowych stawek uniemożliwia wymiar i pobór podatku.
Określenie różnych stawek podatku dla tej samej kategorii przedmiotu opodatkowania.	Określając stawki w podatku, rada gminy powinna wprowadzić tylko jedną stawkę dla określonej kategorii nieruchomości podlegającej opodatkowaniu.

⁵⁹⁸ Szerokie przedstawienie i przeanalizowanie najczęściej pojawiających się zastrzeżeń zgłaszanych przez regionalne izby obrachunkowe można znaleźć m.in. w pracach: R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, op.cit.; J. Kotlińska, *Nieprawidłowości w przepisach prawnych organów jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Finanse 2009 – teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, op.cit.

W uchwałach w sprawie podatku rolnego i leśnego pojawiają się następujące uchybienia:

Rodzaj uchybienia	Komentarz
Potwierdzenie wysokości cen żyta lub drewna ustalonych przez Prezesa GUS.	Średnia cena skupu żyta oraz drewna, przyjmowane jako podstawa obliczenia odpowiednio: podatku rolnego oraz leśnego, ustalane są na podstawie komunikatu Prezesa GUS. Obniżenie cen wymienionych produktów na podstawie przepisów ustaw o podatku rolnym oraz podatku leśnym ma charakter uprawnienia, nie zaś obowiązku. Oznacza to, że uchwały, w których potwierdzona została wysokość żyta i drewna lub określono ją na tym samym poziomie, zostaną zakwestionowane.
Różnicowanie cen skupu żyta oraz drewna wobec niektórych grup podatników.	Ewentualne skorzystanie przez radę gminy z uprawnienia do obniżenia cen żyta oraz drewna dotyczy wszystkich podatników na terenie gminy.

Przyjrzyjmy się następnie przykładom błędów w gminnych uchwałach podatkowych dotyczących zwolnień i ulg podatkowych. W podatku od nieruchomości możliwe są następujące nieprawidłowości dotyczące stanowienia zwolnień podatkowych:

Rodzaj uchybienia	Komentarz
Wprowadzanie zwolnień o charakterze podmiotowym oraz podmiotowo-przedmiotowym.	Zgodnie z treścią art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, rady gmin mają możliwość wprowadzania w drodze uchwały jedynie innych niż ustawowe zwolnień przedmiotowych. A zatem o ewentualnym zwolnieniu decyduje rodzaj przedmiotu opodatkowania.
Nieprecyzyjne określenie przedmiotu zwolnienia.	W sformułowaniu o zwolnieniach powinna być precyzyjnie wyjaśniona kwestia tytułu przysługującego zwolnienia. Na przykład w przypadku zwolnienia „nieruchomości związanych z realizowaną inwestycją” należy wyjaśnić, o jaki charakter inwestycji chodzi, oraz podać termin jej realizacji.
Wprowadzanie ulg podatkowych.	W przytaczanym już przepisie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych mowa jest wyraźnie o uprawnieniu rady gminy do uchwalania wyłącznie zwolnień przedmiotowych, nie zaś ulg podatkowych.
Przyjęcie, że zwolnienia przyznawane są na indywidualny wniosek podatnika, a nie na podstawie uchwały rady gminy.	Przewidziane przez ustawodawcę uprawnienie rady gminy do wprowadzania innych zwolnień niż te, które określono w ust. 1 art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stosowane jest z mocy prawa. A zatem podatnik nie musi składać wniosku o jego zastosowanie.

Duża liczba zaprezentowanych tu potencjalnych przykładów nieprawidłowości w przepisach prawa miejscowego, w odniesieniu tylko do dwóch spośród nakreślonych pięciu obszarów dotyczących podatków majątkowych, może być dowodem na

to, iż mamy do czynienia z niejednoznacznym problemem. Dostrzeżone nieprawidłowości i dysfunkcje obniżające sprawność systemu podatków majątkowych wskazują na konieczność zdiagnozowania ich przyczyn oraz oceny wagi zjawiska.

Przyczyny popełnianych błędów są złożone i mają charakter:

- prawny – do którego zaliczono z jednej strony problem braku jednolitych interpretacji wynikający z ogólnikowości przepisów ustaw podatkowych oraz dużej liczby skodyfikowanych norm zawartych w aktach prawa różnej rangi, z drugiej zaś problem nieznamości prawa władz lokalnych;
- proceduralny – zdarza się, że uchwały podatkowe podejmowane są w pośpiechu, bez należytej staranności; można przyjąć, że w jakimś stopniu przyczynia się do tego przyjęty przez ustawodawcę mechanizm waloryzacyjny stawek podatkowych w podatkach majątkowych⁵⁹⁹, ograniczający radom gmin czas na opracowanie i przyjęcie uchwał podatkowych;
- moralny – zła wola niektórych pracowników (radców prawnych) współpracujących z pracownikami samorządowymi w procesie tworzenia przepisów samorządowych;
- polityczny – wpływ funkcjonującego w danym środowisku lokalnym, zwłaszcza w niewielkich społecznościach lokalnych, lobby na przyjmowane rozwiązania podatkowe.

W rezultacie splot i natężenie wskazanych powodów powodują, że trudna do ustalenia jest waga każdego z nich. Niewątpliwie jakość poziomu legislacyjnego aktów prawa miejscowego wymaga obecności instytucji nadzoru, takich jak regionalne izby obrachunkowe. Za interesującą należy uznać propozycję, aby zwiększyć uprawnienia organów nadzoru już na etapie sporządzania projektów uchwał podatkowych. Ustawowy obowiązek przedkładania projektów uchwał, wraz z uzasadnieniem zawierającym oszacowanie skutków finansowych, organom nadzoru umożliwiłby wskazanie i wyeliminowanie ewentualnych mankamentów już na etapie projektowanych rozwiązań podatkowych⁶⁰⁰.

Z punktu widzenia analizy poziomu legislacyjnego uchwał rad gmin w odniesieniu do trzech omawianych podatków ważna jest ogólna skala nieprawidłowości stwierdzonych przez regionalne izby obrachunkowe. O wadze poruszanej tematyki świadczą dane zamieszczone w tabelach 5.14 i 5.15.

⁵⁹⁹ Odnotujemy jednak, że w podatku od nieruchomości miała miejsce pozytywna zmiana. Aktualnie mechanizm polega na corocznym podwyższaniu stawek w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Wcześniej gminy dowiadywały się o poziomie stawek maksymalnych na rok podatkowy znacznie później, bo na przełomie października i listopada, ze względu na to, że uwzględniano wskaźnik wzrostu cen w okresie pierwszych trzech kwartałów. Niestety w pozostałych podatkach, czyli rolnym i leśnym, ceny żyta i drewna ogłaszane są dopiero w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału.

⁶⁰⁰ R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, op.cit., s. 273–274.

Tabela 5.14. Wyniki działalności nadzorczej regionalnych izb obrachunkowych w zakresie stanowienia podatków od posiadanych nieruchomości w 2001 r.

Rodzaj podatku	Liczba uchwał rad gmin w przedmiocie podatku	z tego:					
		nienaruszające prawa	naruszające prawo	z tego:			
				nieistotnie	istotnie	z tego stwierdzono nieważność:	
						w całości	w części
Podatek od nieruchomości	2562	2265	297	125	172	21	151
Podatek rolny	1435	1405	30	15	15	8	7
Podatek leśny	147	132	15	7	8	5	3
Łącznie	4144	3802	342	147	195	34	161

Źródło: K. Wójtowicz, *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 133.

Analizując dane z tabeli 5.14, warto zwrócić uwagę na następujące kwestie. Po pierwsze, spośród wszystkich podjętych w roku 2001 uchwał rad gminy, dotyczących podatków od posiadanych nieruchomości, w nieco ponad 8% przypadków naruszono prawo, a 57% tych naruszeń, jako istotne naruszenie prawa, skutkowało stwierdzeniem nieważności całego lub części aktu prawnego. Po drugie – jak wykazaliśmy wcześniej – najwięcej potencjalnych nieprawidłowości pojawia się w uchwałach organów stanowiących gmin dotyczących podatku od nieruchomości. Dane dotyczące nieprawidłowości w stanowieniu podatku od nieruchomości są tego odzwierciedleniem (w prawie 12% przypadków naruszono prawo). Po trzecie, stosunkowo dużo było nieprawidłowości w podatku leśnym (ponad 10%), pomimo jego marginalnego znaczenia dla dochodów gmin oraz – wydawałoby się – prostej konstrukcji. Po czwarte, najmniej zakwestionowanych przez regionalne izby obrachunkowe uchwał dotyczyło podatku rolnego (nieco ponad 2%). I wreszcie po piąte, we wszystkich trzech podatkach wykryte uchybienia mające istotny charakter stanowiły co najmniej 50% uchwał z naruszeniem prawa.

Przedstawione dane mają, moim zdaniem, dużą wartość poznawczą, dotyczą bowiem badań przeprowadzonych przez 15 regionalnych izb obrachunkowych. Do podobnych wniosków, dotyczących zastrzeżeń zgłaszanych przez regionalne izby obrachunkowe do uchwał podatkowych analizowanych w ramach nadzoru, prowadzi analiza wyników zebranych w ramach projektu badawczego i opublikowanych w pracy *Reforma podatków majątkowych*⁶⁰¹. Informacje zawarte w publikacji

⁶⁰¹ R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, op.cit.

wynikają z danych dostarczonych przez 8 regionalnych izb obrachunkowych, dotyczących stwierdzonych uchybień w uchwałach podatkowych rad gmin podjętych na lata 2002–2003. Z projektu badawczego wynika, że najczęściej badanych przepisów stanowionych przez rady gmin w zakresie podatków i opłat lokalnych dotyczyło uchwał w sprawie podatku od nieruchomości (1052 uchwały, z których w prawie 350 stwierdzono naruszenia prawa). Najczęściej występującą wadą w uchwałach w sprawie podatku od nieruchomości było wprowadzanie zwolnienia podmiotowego (222 przypadki). Natomiast w zakresie uchwał rad gmin dotyczących podatków rolnego i leśnego regionalne izby obrachunkowe przeanalizowały łącznie 595 tych aktów. Uchybienia (27 w podatku rolnym oraz 18 w podatku leśnym), które istniały w uchwałach w sprawie tych podatków, dotyczyły głównie: obniżenia ceny żyta, ceny drewna oraz wprowadzenia zwolnienia podmiotowego w podatku leśnym.

Tabela 5.15. Wyniki działalności nadzorczej RIO w Krakowie w zakresie podatków i opłat lokalnych w latach 2006–2008

2006		2007		2008	
ogółem	w tym: z naruszeniem prawa	ogółem	w tym: z naruszeniem prawa	ogółem	w tym: z naruszeniem prawa
485	24	1005	72	609	42

Źródło: opracowano na podstawie: K. Surówka, M. Winiarz, *Działalność nadzorcza i opiniotwórcza regionalnych izb obrachunkowych a efektywność zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie RIO w Krakowie*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, red. T. Juja, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań 2010, s. 260.

Z danych zawartych w tabeli 5.15 wynika, że Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie zakwestionowało w 2006 r. – 4,9% uchwał, w 2007 r. – 7,2%, a w 2008 r. – 6,9%. Prezentowane dane statystyczne wskazują początkowo na wzrost, a następnie spadek liczby uchwał Kolegium Izby stwierdzających naruszenie prawa. Co ciekawe, tylko w niewielkim stopniu odbiegają one od odsetka nieprawidłowości w uchwałach przedstawionych w tabeli 5.14. Należy przy tym zauważyć, że dane z tabeli 5.15 obejmują uchwały w zakresie wszystkich podatków i opłat lokalnych, co utrudnia ich porównanie. Niezależnie jednak od podniesionych wątpliwości, na uwagę zasługuje fakt, że zwiększenie z roku na rok regulacji stanowionych przez organy jednostek samorządu terytorialnego nie powoduje wzrostu odsetka nieprawidłowości. Nie bez znaczenia w tym przypadku jest to, że jednostki samorządu terytorialnego korzystają z dorobku w zakresie działalności nadzorczej i opiniotwórczej regionalnych izb obrachunkowych. Reasumując, należy stwierdzić, że kontrola i nadzór działalności jednostek samorządu terytorialnego oraz ich związków stanowi nie tylko istotny element demokratycznego porządku prawnego, ale także narzędzie przyczyniające się do podniesienia efektywności sektora publicznego.

5.1.4. Problem zaległości podatkowych oraz niesprawności systemu ich windykacji jako czynnik zmniejszenia wpływów budżetowych JST

Zaległością podatkową – zgodnie z treścią art. 51 Ordynacji podatkowej⁶⁰² – jest, co do zasady, podatek niezapłacony przez podatnika, płatnika lub inkasenta w terminie płatności⁶⁰³. Dla samego faktu powstania zaległości podatkowej bez znaczenia jest przyczyna niedokonania zapłaty podatku. Wśród zaległości podatkowych mających znaczenie w obszarze gminnej polityki podatkowej można wyróżnić zaległości związane z niepłaceniem zobowiązań podatkowych z tytułu podatków samorządowych. Zwróćmy uwagę, że zaległości podatkowe – w przeciwieństwie do będących strumieniem pieniężnym w roku budżetowym dochodów podatkowych – rejestrowane są na koniec roku, odzwierciedlając tym samym pewien stan. Uwzględniając tę uwagę, należy się zgodzić z W. Szczęsnym, że skala zaległości liczona w relacji do dochodów budżetowych stanowi uproszczenie w ocenie tego zjawiska⁶⁰⁴.

Zjawisko zaległości podatkowych i jego negatywnych konsekwencji dla całego publicznego systemu finansowego wymaga szczegółowego rozpatrzenia w dwóch wymiarach:

- systemu budżetowego państwa; najważniejszym dochodem budżetu państwa są wpływy podatkowe (ich udział w dochodach budżetowych w latach 2002–2009 znacznie się wahał – od 78,4% w 2009 r. do 89,8% w 2002 r.), zapewniające systematyczne pokrywanie niemal całości wydatków budżetowych;
- systemu finansowego jednostek samorządu terytorialnego; ukształtowany w Polsce w ciągu minionego dwudziestolecia „subwencyjno-dotacyjny” model finansowania samorządów lokalnych sprawia, że samorzady czerpią dochody nie tylko ze źródeł własnych.

Z punktu widzenia prawidłowego funkcjonowania sektora finansów publicznych szczególnego znaczenia nabiera system instytucji poboru dochodów publicznych oraz aparatu kontrolującego prawidłowość ich wnoszenia. System administracji skarbowej obejmuje dwie zasadnicze części: rządową, zarządzaną przez Ministra Finansów, oraz samorządową. W Polsce samorządowa administracja skarbowa nie jest tak formalnie wyodrębniona, jak państwowa. Warto dodać, że to właśnie zorganizowana na trzech poziomach (centralnym, regionalnym oraz lokalnym) rządowa administracja skarbowa zajmuje się przede wszystkim rejestracją podatni-

⁶⁰² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., DzU 2005, nr 8, poz.60, ze zm.

⁶⁰³ W przepisach Ordynacji podatkowej instytucję zaległości podatkowej rozciągnięto na inne przypadki, m.in. niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek, ratę podatku.

⁶⁰⁴ W. Szczęsny, *Wydajność fiskalna przedsiębiorstw*, op.cit., s. 177.

ków, wymiarem, kontrolą i egzekucją zobowiązań podatkowych oraz prowadzeniem dochodzeń i orzekaniem w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe⁶⁰⁵. Taki stan rzeczy nie pozostaje bez wpływu na możliwości samorządowego systemu windykacji zaległości podatkowych. Podejmując problem zaległości w podatkach lokalnych, należy mieć na uwadze ocenę tego zjawiska w przypadku podatków państwowych. Przedstawiony przez P. Pomorskiego mało optymistyczny obraz działalności głównych organów aparatu skarbowego, rozległy zakres, charakter i waga stwierdzonych nieprawidłowości, a także skala uszczerbku finansowego⁶⁰⁶, jaki niosą dla budżetu państwa dynamicznie rosnące zaległości podatkowe, powinny skłaniać do bardziej wyważonych ocen lokalnej polityki podatkowej.

Problematyka zaległości w płatności podatków samorządowych wymaga uwzględnienia przede wszystkim płaszczyzny ekonomicznej⁶⁰⁷, w ramach której konieczne będzie określenie skali finansowej tego zjawiska oraz jego konsekwencji dla systemu finansów samorządowych. Analizy i wnioski na temat podanych problemów przeprowadzone zostały na podstawie wyników kontroli przeprowadzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli⁶⁰⁸.

Rozmiary zaległości w płatności podatków lokalnych kontrolowanych urzędów miast w latach 2006–2007 przedstawiono w tabeli 5.16. Stan zaległości z tytułu podatków i opłat łącznie dla wszystkich skontrolowanych miast zmniejszył się na koniec 2007 r., w porównaniu ze stanem na koniec 2006 r., o prawie 7% (z 733,2 mln zł do 683,1 mln zł). Z przedstawionych danych wynika, że szczególnie znaczący był udział zaległości w dochodach podatkowych (w granicach 19,2–24,1%). Natomiast w dochodach ogółem nie był tak dotkliwy i oscylował w granicach 3,4–4,1%. Na szczególną uwagę zasługuje spadek tych wskaźników, spowodowany znacznie większą dynamiką wzrostu dochodów ogółem oraz podatkowych niż stopniem narastania zaległości. Można także zauważyć znaczne różnice pomiędzy poszczególnymi miastami. W 2006 r. zróżnicowanie udziału zaległości w dochodach podatkowych zawierało się w przedziale od 5,3% w Płocku do 117,9% w Siemianowicach Śląskich; w 2007 r. sytuacja była podobna – od 3,8% w Płocku do 105% w Siemianowicach Śląskich. Zaległości w 13 miastach (87% objętych kontrolą) zmniejszyły się, a w pozostałych dwóch uległy zwiększeniu.

⁶⁰⁵ *System finansowy w Polsce*, t. 2, op.cit., s. 66.

⁶⁰⁶ P. Pomorski, *Niesprawność systemu windykacji zaległości podatkowych i jej skutki dla systemu podatkowego*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, op.cit.

⁶⁰⁷ Przedstawiona propozycja oczywiście nie wyczerpuje całej problematyki zaległości podatkowej. Wskażmy za P. Pomorskim, że oprócz ekonomicznej możliwa jest także prawna, socjologiczna oraz psychologiczna analiza przyczyn i skutków powstawania zaległości.

⁶⁰⁸ *Informacja o wynikach kontroli efektywności egzekucji administracyjnej podatków i opłat, dla których ustalenia lub określenia i pobierania właściwy jest organ gminy*, NIK, Delegatura w Kielcach, Kielce, maj 2009.

Tabela 5.16. Udział zaległości podatkowych w dochodach ogółem oraz z tytułu podatków i opłat kontrolowanych urzędów miast w latach 2006–2007

Miasto	Rok	Dochody ogółem (mln zł)	Dochody z tytułu podatków i opłat (mln zł)	Zaległości podatkowe (mln zł)	Udział zaległości w dochodach ogółem (%)	Udział zaległości w dochodach z tytułu podatków i opłat (%)
Chorzów	2006	293,1	54,5	40,2	13,7	73,8
	2007	343,9	76,2	34,6	10,1	45,4
Dąbrowa Górnicza	2006	395,3	129,3	16,7	4,2	12,9
	2007	424,1	136,0	16,5	3,9	12,1
Gdynia	2006	770,6	104,4	51,4	6,7	49,2
	2007	978,8	107,5	63,4	6,5	59,0
Grudziądz	2006	277,2	33,9	12,8	4,6	37,8
	2007	351,4	34,6	10,9	3,1	31,5
Kalisz	2006	293,3	51,1	15,4	5,3	30,1
	2007	330,6	53,5	14,9	4,5	27,9
Kielce	2006	580,4	80,6	23,2	4,0	28,8
	2007	646,4	86,9	17,1	2,6	19,7
Łódź	2006	2109,9	294,2	104,2	4,9	35,4
	2007	2338,4	306,5	104,6	4,5	34,1
Płock	2006	378,6	152,0	8,0	2,1	5,3
	2007	412,4	164,4	6,2	1,5	3,8
Radom	2006	583,4	216,9	31,2	5,3	14,4
	2007	662,1	258,6	28,0	4,2	10,8
Siemianowice Śląskie	2006	173,0	29,0	34,2	19,8	117,9
	2007	192,0	30,3	31,8	16,6	105,0
Słupsk	2006	328,0	26,6	10,9	3,3	41,0
	2007	340,6	29,3	8,9	2,6	30,4
Wałbrzych	2006	254,8	37,6	14,9	5,8	39,6
	2007	281,4	36,3	13,2	4,7	36,4
Warszawa	2006	8575,0	1499,5	241,4	2,8	16,1
	2007	9771,8	1877,5	221,8	2,3	11,8
Wrocław	2006	2437,5	275,6	83,0	3,4	30,1
	2007	2667,2	299,4	76,7	2,9	25,6
Zabrze	2006	480,6	57,9	45,7	9,5	78,9
	2007	549,8	63,6	34,4	6,3	54,1
Łącznie kontrolowane miasta	2006	17930,6	3043,1	733,2	4,1	24,1
	2007	20291,0	3560,9	683,1	3,4	19,2

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Informacja o wynikach kontroli efektywności egzekucji administracyjnej podatków i opłat, dla których ustalenia lub określania i pobierania właściwy jest organ gminy*, NIK, Delegatura w Kielcach, Kielce, maj 2009.

Powstanie zaległości podatkowej pociąga za sobą wiele prawnych konsekwencji, np. możliwość prowadzenia egzekucji administracyjnej przez prezydentów miast oraz naczelników urzędów skarbowych. Przyjrzyjmy się zatem najważniejszym nieprawidłowościom wykazonym w wynikach kontroli NIK. W przypadku egzekucji administracyjnej wykonywanej w urzędach miast stanowiły je w szczególności:

- niepodjęcie właściwych działań w celu wyegzekwowania wszystkich zaległości,
- występowanie nieuzasadnionej zwłoki w wystawianiu upomnień, tytułów wykonawczych i podejmowaniu czynności egzekucyjnych,
- prowadzenie ksiąg rachunkowych, w których zapisy nie odzwierciedlały stanu faktycznego,
- sporządzanie sprawozdań budżetowych niezgodnie z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej,
- niedokonywanie ocen terminowości podejmowanych czynności egzekucyjnych i prawidłowości prowadzenia postępowań egzekucyjnych przez komórki kontroli i audytu wewnętrznego.

Natomiast stwierdzone nieprawidłowości w skontrolowanych urzędach skarbowych polegały na:

- wprowadzaniu ze znacznym opóźnieniem do systemu informatycznego tytułów wykonawczych przekazanych do egzekucji przez prezydentów miast,
- przewlekłym prowadzeniu czynności egzekucyjnych,
- pogorszeniu się skuteczności egzekucji zaległości objętych tytułami wykonawczymi przekazanymi przez prezydentów miast.

Pomimo stwierdzonych w stosunku do obu organów nieprawidłowości NIK pozytywnie oceniła proces wykonywania egzekucji administracyjnej podatków i opłat, dla których ustalania lub określania i pobierania właściwy jest prezydent miasta. Na ogólną ocenę zapewne miały wpływ: określony odsetek nieprawidłowości w kontrolowanych miastach i urzędach oraz uzyskane efekty finansowe (kwota wyegzekwowanych wierzytelności wyniosła w ciągu dwóch lat 80,7 mln zł).

Analiza danych ilustrujących skuteczność egzekucji administracyjnej na przestrzeni lat 2006–2007 (tabela 5.17) wyraźnie wskazuje na jej poprawę (wzrost wskaźnika z 4,1% do 7,4%). Z danych zawartych w tabeli wynika m.in., że najwyższe wskaźniki efektywności – 53,2% (Urząd Miasta Płocka) i 46,5% (Urząd Miasta Chorzowa) – odnotowano w 2007 r., a najniższe – poniżej 1% – w Warszawie w latach 2006–2007, w Siemianowicach Śląskich w 2006 r. oraz w Zabrze w 2006 r. Należy jednak z dużą dozą ostrożności podejść do wartości poznawczej tak skonstruowanego wskaźnika.

Tabela 5.17. Efektywność egzekucji administracyjnej zaległości podatkowych^a prowadzonej przez prezydentów miast oraz naczelników urzędów skarbowych w kontrolowanych miastach w latach 2006–2007

Miasto	Rok	Kwota zaległości podatkowych (mln zł)		Skuteczność prowadzonej egzekucji (relacja 2:1)
		ogółem	wyegzekwowanych w drodze egzekucji	
		1	2	
Chorzów	2006	40,2	3,9	9,7
	2007	34,6	16,1	46,5
Dąbrowa Górnicza	2006	16,7	2,1	12,6
	2007	16,5	2,1	12,7
Gdynia	2006	51,4	1,7	3,3
	2007	63,4	1,4	2,2
Grudziądz	2006	12,8	0,6	4,7
	2007	10,9	1,2	11,0
Kalisz	2006	15,4	0,6	3,9
	2007	14,9	1,0	6,7
Kielce	2006	23,2	1,4	6,0
	2007	17,1	1,5	8,8
Łódź	2006	104,2	7,5	7,2
	2007	104,6	6,9	6,6
Płock	2006	8,0	0,7	8,8
	2007	6,2	3,3	53,2
Radom	2006	31,2	3,4	10,9
	2007	28,0	4,8	17,1
Siemianowice Śląskie	2006	34,2	0,3	0,9
	2007	31,8	0,4	1,3
Słupsk	2006	10,9	0,4	3,7
	2007	8,9	2,0	22,5
Wałbrzych	2006	14,9	2,1	14,1
	2007	13,2	3,5	26,5
Warszawa	2006	241,4	2,0	0,8
	2007	221,8	1,0	0,5
Wrocław	2006	83,0	3,5	4,2
	2007	76,7	4,1	5,3
Zabrze	2006	45,7	0,4	0,9
	2007	34,4	1,0	2,9
Łącznie kontrolowane miasta	2006	733,2	30,4	4,1
	2007	683,1	50,3	7,4

^a Przyjęty wskaźnik nie do końca oddaje skuteczność egzekucji administracyjnej zaległości podatkowych, gdyż kwota wyegzekwowanych z egzekucji zaległości powinna być odniesiona do kwoty zaległości podatkowych objętych egzekucją. Niestety w publikacji NIK takich informacji zabrakło, stąd stosunek wyegzekwowanych zaległości do zaległości ogółem. Oczywiście przyjęcie takiej konstrukcji wskaźnika może w znaczny sposób obniżyć efektywność egzekucji administracyjnej zaległości podatkowych prowadzonej przez właściwe organy.

Źródło: na podstawie: ibidem.

Efektywność egzekucji administracyjnej zaległości z tytułu podatków i opłat ma istotne znaczenie dla zasobności budżetów lokalnych. Wyjaśnijmy, że ze względu na różny sposób analizowania efektywności w literaturze naukowej⁶⁰⁹ będziemy ją traktować jako zmienną, która może przybierać różne wartości⁶¹⁰. Do oceny efektywności działań podejmowanych przez komórki egzekucyjne urzędów kontrolowanych miast wykorzystamy – za Najwyższą Izbą Kontroli – następujące wskaźniki (por. tabela 5.18):

- efektywność egzekucji⁶¹¹, definiowaną jako relacja kwoty wyegzekwowanej w egzekucji przez urząd miejski do liczby zatrudnionych przy czynnościach egzekucyjnych,
- efektywność kosztową, rozumianą jako relacja kwoty wyegzekwowanej w egzekucji przez urząd miejski do łącznego rocznego wynagrodzenia (brutto) pracowników realizujących czynności z zakresu egzekucji,
- liczbę wyegzekwowanych tytułów na jeden etat komórki egzekucyjnej, czyli liczbę tytułów wykonawczych załatwionych podzieloną przez liczbę zatrudnionych przy czynnościach egzekucyjnych,
- kwotę wyegzekwowaną przez urząd miasta w przeliczeniu na jeden tytuł wykonawczy, ustalaną jako iloraz kwoty wyegzekwowanej w egzekucji przez urząd miejski oraz liczby tytułów wykonawczych załatwionych.

⁶⁰⁹ Zob. R. Baran, *Siła przetargowa przedsiębiorstwa a efektywność jego działalności marketingowej*, „Monografie i Opracowania” nr 562, SGH, Warszawa 2009, s. 15 i nast.

⁶¹⁰ Można wtedy mówić o większej lub mniejszej efektywności, o wzroście lub o spadku efektywności.

⁶¹¹ Wskaźnik ten można przedstawić jako iloczyn dwóch wielkości: liczby zrealizowanych tytułów wykonawczych przypadających na jednego pracownika zatrudnionego w komórce egzekucyjnej oraz średniej wartości uzyskanej z egzekucji kwoty przypadającej na jeden tytuł.

Tabela 5.18. Zestawienie wskaźników efektywności egzekucji prowadzonej przez urzędy miast w latach 2005–2007

Wyszczególnienie	Lata	Chorzów	Dąbrowa Górnicza	Gdynia	Grudziądz	Kalisz	Kielce	Kędz	Plock	Radom	Siemianowice Śląskie	Słupsk	Wałbrzych	Wrocław	Warszawa	Zabrze
Wskaźnik efektywności egzekucji (tys. zł)	2005	2166	126	328	128	128	260	762	155	290	158	11	267	385	1273	241
	2006	826	120	232	55	78	206	748	145	209	165	142	346	292	1075	46
	2007	2861	84	200	179	158	241	688	791	292	219	203	577	255	1079	40
Wskaźnik efektywności kosztowej	2005	47	2	6	4	5	5	13	4	7	3	0,5	7	7	b.d.	7
	2006	18	2	4	2	3	5	12	3	5	3	4	8	5	24	1
	2007	60	2	4	5	5	4	11	17	6	4	5	13	5	29	1
Liczba wyegzekwowanych tytułów na jednego pracownika komórki egzekucyjnej	2005	134	152	377	247	324	548	696	483	919	228	46	208	533	136	250
	2006	188	138	374	274	349	448	968	625	454	232	136	255	534	172	410
	2007	184	107	432	355	414	654	1260	658	123	459	144	315	413	311	407
Kwota wyegzekwowana w przeliczeniu na jeden tytuł wykonawczy przez urząd miasta (zł)	2005	16129	825	871	516	395	474	1096	320	645	693	237	1281	722	9368	962
	2006	4388	868	620	199	223	460	773	233	250	712	1045	1358	547	6240	113
	2007	15571	782	462	505	381	369	546	1203	584	478	1409	1834	618	3471	99

Źródło: ibidem.

W badanym okresie średni wskaźnik efektywności egzekucji dla wszystkich urzędów miast objętych kontrolą wyniósł 427 tys. zł. Wyższą efektywność egzekucji administracyjnej niż średnia wyliczona dla wszystkich miast objętych kontrolą można było zaobserwować tylko w trzech miastach: Chorzowie, Warszawie i Łodzi. Zdecydowanie wyższa niż w pozostałych miastach efektywność egzekucji administracyjnej została osiągnięta przez prezydentów tych miast w wyniku wyegzekwowania należności z większej liczby tytułów wykonawczych albo poprzez realizowanie mniejszej liczby tytułów, ale obejmujących wysokie kwoty zaległości.

Analiza wskaźnika efektywności kosztowej egzekucji daje bardzo zbliżone dane do wskaźnika efektywności egzekucji. Obliczone wielkości wskaźników dla Chorzowa, Warszawy i Łodzi znacząco odbiegają od tych z pozostałych miast. We wszystkich skontrolowanych urzędach miast średnie efekty finansowe uzyskane w wyniku egzekucji przewyższały nakłady poniesione na wynagrodzenia pracowników zatrudnionych przy przygotowywaniu i prowadzeniu egzekucji, co niewątpliwie zasługuje na pozytywną ocenę z punktu widzenia kryterium gospodarności.

Z danych zawartych w tabeli 5.18 wynika ponadto występująca od 2006 r. pozytywna tendencja – mimo znacznego wzrostu poziomu średniego wskaźnika efektywności kosztowej egzekucji (z 6,6 w 2006 r. do 11,4 w 2007 r.) nie zmniejszyła się liczba urzędów miast, które wskaźnik ten uzyskały wyższy od przeciętnego.

Pomimo ukazania wielu pozytywnych wniosków z wykorzystanego badania, nieodzowne wydaje się dostrzeżenie w nim elementów bezpośrednio rzutujących na kwoty zaległości podatkowych. Otóż prezydenci miast nie wykorzystywali wszystkich możliwości mających na celu zwiększenie efektywności egzekucji administracyjnej podatków, dla których ustalania lub określania i pobierania byli właściciwi. Problematyka egzekucji zaległości podatkowych powinna być uwzględniona w większym zakresie w działalności regionalnych izb obrachunkowych. Dzięki temu możliwe będzie zwiększenie skuteczności działań prezydentów miast. Za niezbędne należy również uznać wzmocnienie współpracy pomiędzy organami podatkowymi.

Trzeba wyraźnie podkreślić, że publikowane wyniki kontroli przeprowadzanych przez NIK co prawda przyczyniają się do wskazania – mających na ogół zróżnicowany charakter – nieprawidłowości występujących w dziedzinie zabezpieczenia i egzekucji zaległości podatkowych, jednak dotyczą bardzo niewielkiego odsetka jednostek samorządu terytorialnego. W konsekwencji publikowany materiał faktograficzny nie daje możliwości pełnej oceny zjawiska zaległości podatkowych i ich skutków dla systemu podatków lokalnych.

Warto odnotować, że ostatnio coraz częściej zgłaszane są propozycje, aby umożliwić organom wszystkich gmin będących miastami na prawach powiatu podejmowanie działań egzekucyjnych w odniesieniu do należności, co do których organ gminy jest właściwy do ich ustalania i pobierania⁶¹². Poruszony problem wydaje się niezwykle ważny, zwłaszcza gdy zostanie ujęty w kontekście wyrażonego przez jednostki samorządu terytorialnego zapotrzebowania na znaczący zakres samodzielności dochodowej. W świetle przytoczonych w cytowanym dokumencie danych podstawowym jednak problemem jest zauważalne zróżnicowanie wskaźnika średniej efektywności egzekucji prowadzonej przez naczelników urzędów skarbowych w zakresie tytułów wykonawczych wystawionych przez urzędy gmin na należności stanowiące dochód jednostek samorządu terytorialnego oraz prowadzonej przez organy gminy. Według Ministerstwa Finansów, wskaźnik efektywności egzekucji dla urzędów skarbowych w latach 2007–2009 wynosił odpowiednio: 45,2%, 47,6% oraz 46,3%, natomiast w przypadku organów gmin ukształtował się na poziomie zdecydowanie niższym i wyniósł odpowiednio: 28,7%, 30,5% oraz 29,4%. Choć przedstawione przez MF wyniki analizy efektywności egzekucji należności z tytułu nieuiszczonych podatków i opłat lokalnych działają na niekorzyść organów gminy, to jednak należy uwzględnić fakt, że dzięki proponowanej zmianie samorządy lokalne będą mogły w sposób suwerenny decydować o ostatecznym wyborze procedury windykacji zaległości podatkowej. Na podkreślenie zasługuje stwierdzenie, iż – w świetle przedstawionych wcześniej wyników kontroli przeprowadzonych przez NIK – szczególnego znaczenia nabiera, przekładająca się na skuteczność prowadzonych postępowań egzekucyjnych, efektywna współpraca pełnoprawnych uczestników postępowania egzekucyjnego.

5.2. Pozafiskalne funkcje podatków majątkowych

Polityka podatkowa gmin, jak dowiedziono w poprzednich rozdziałach, może mieć wpływ na kształtowanie się wydajności fiskalnej podatków obciążających nieruchomości. Nie ulega wątpliwości, że prowadzona przez gminy polityka podatkowa (wykorzystanie posiadanego władztwa podatkowego, tworzenie miejscowego prawa podatkowego w formie uchwał, wymierzanie i pobór podatków) jest tylko jedną z przyczyn ograniczonej wagi finansowej tych danin. Jak pokazuje praktyka, konieczne jest również uwzględnienie przyjętej przez ustawodawcę konstrukcji

⁶¹² Zob. Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na zapytanie nr 8465 w sprawie nadania miastom uprawnień organu egzekucyjnego, www.orka2.sejm.gov.pl

podatków obciążających nieruchomości⁶¹³ oraz obowiązującego systemu ewidencjonowania nieruchomości⁶¹⁴.

Bezpośrednim skutkiem prowadzonej przez gminy, w ramach posiadanego władztwa, polityki podatkowej będzie – w perspektywie krótkookresowej – zmniejszenie zasobności ich budżetów. Warto zauważyć, że konsekwencją przekazanego organom gminnym zakresu swobody w kształtowaniu wysokości obciążeń podatkowych będą decyzje o odmiennym charakterze. Pamiętając o tym, że gminy mogą stosować w ramach posiadanego władztwa dwie grupy preferencji, czyli:

- obniżanie ustawowych stawek podatkowych,
- wprowadzanie zwolnień i ulg podatkowych o charakterze systemowym, przyznawane na podstawie upoważnienia ustawowego, oraz ulg uznaniowych w zapłacie podatku, zależne od decyzji organu podatkowego, w postaci: odroczeń terminu płatności podatku, rozłożenia na raty kwoty podatku bądź zaległości podatkowej, umorzeń zaległości podatkowych,

wskażmy odmienne skutki wymienionych kompetencji.

I tak, w odniesieniu do obniżanych stawek danej kategorii podatku mamy do czynienia z rozwiązaniem dotyczącym w równym stopniu wszystkich podatników danego podatku. Konsekwencje decyzji o ulgach i zwolnieniach dotyczą zaś zdecydowanie mniejszej grupy podatników, mając – w zależności od rodzaju preferencji – charakter generalny bądź indywidualny. Uznaniowy charakter ulg w zapłacie podatku wynika z tego, że są one przyznawane – poza pewnymi wyjątkami – przez organy podatkowe na zasadzie uznania administracyjnego w drodze decyzji. Tak więc decyzje w sprawie obniżania stawek podatkowych jako bardziej przejrzyste nie wzbudzają, w ramach opcji społecznej kształtowania systemu podatkowego, takich kontrowersji, jak ulgi i zwolnienia. Jak zauważa P. Swianiewicz, zwiększenie roli ulg, zwolnień i umorzeń w lokalnej polityce podatkowej sprawiałoby, że polityka ta stawałaby się mniej przejrzysta⁶¹⁵. Nawiązując jednak do rozważań z rozdziału 1, przypomnijmy (co wynika z dowodzenia J. Sokołowskiego): realizacja świadomej i ukierunkowanej na wybrane cele polityki gospodarczej w danym państwie wymaga odpowiedniego wsparcia ze strony polityki podatkowej, czyli nie powinno się rezygnować z wykorzystywania pozafiskalnych funkcji podatków⁶¹⁶. Realizowanie funkcji pozafiskalnych przez władze gminy odbywa się przecież poprzez decyzje w sprawie określenia nie tylko ostatecznej wysokości stawek podatkowych, ale także zwolnień i ulg przedmiotowych. Konstrukcje takich ele-

⁶¹³ Analiza aktualnie obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości stanowi zawartość rozdziału 4 książki.

⁶¹⁴ Problematyka dotycząca katastru została ujęta w rozdziale 6, jako jeden z zasadniczych problemów docelowego systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce.

⁶¹⁵ P. Swianiewicz, *Finanse lokalne, teoria i praktyka*, op.cit., s. 251.

⁶¹⁶ J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, op.cit., s. 23–26.

mentów powinny być jednak – na co szczegółowo zwracano uwagę w rozdziale 1 – przejrzyste i jednoznacznie sformułowane, tak by ograniczać zjawisko nadużyć przez określonych podatników.

5.2.1. Zróżnicowanie polityki podatkowej – narzędzia władztwa podatkowego i kategorie gmin

Istotnym zagadnieniem w kontekście wykorzystania narzędzi lokalnej polityki podatkowej będzie na początku zbadanie ich rezultatów, rozumianych jako efekty budżetowe, oraz struktury obniżek dochodów na skutek zmniejszenia stawek i stosowania pozostałych instrumentów. W tabeli 5.19 przedstawiono w ujęciu kwotowym skalę wykorzystania narzędzi podatkowych przez gminy w postaci: obniżenia górnych stawek podatkowych, ulg i zwolnień (bez ustawowych), umorzeń, rozłożeń na raty i odroczeń terminu płatności.

Tabela 5.19. Wykorzystanie narzędzi władztwa podatkowego przez gminy (w mln zł)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Własny potencjał dochodowy	25127,9	29327,5	32573,5	36624,8	37847,5	37657,5
Razem preferencje podatkowe						
Podatki i opłaty samorządowe	2705,8	3003,0	2822,0	3090,1	3383,8	3673,2
Podatek od nieruchomości	2174,5	2299,5	2353,9	2275,2	2357,5	2630,3
Podatek rolny	135,4	179,2	71,7	159,0	532,4	459,4
Obniżanie górnych stawek						
Podatki i opłaty samorządowe	1694,8	1865,1	1895,7	2111,6	2460,8	2584,6
Podatek od nieruchomości	1404,0	1494,5	1590,4	1642,3	1569,1	1713,0
Podatek rolny	94,8	133,2	22,2	131,2	497,2	432,9
Ulg i inne						
Podatki i opłaty samorządowe	1011,0	1137,9	926,3	978,5	923,0	1088,6
Podatek od nieruchomości	770,5	805,0	763,5	632,9	788,4	917,3
Podatek rolny	40,6	46,0	49,5	27,8	35,2	26,5

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Sprawozdania z wykonania budżetu państwa*, op.cit.; *Budżety JST w latach 2003–2009*, op.cit.

Z danych wynika, że w badanym okresie łączne skutki finansowe prowadzonej polityki podatkowej nominalnie wzrosły o prawie 36% (w przypadku podatku od nieruchomości był to wzrost o prawie 21%, natomiast podatku rolnego aż o prawie 240%). Obserwując znaczenie narzędzi lokalnej polityki podatkowej, można zauważyć, że gminy w większym stopniu wykorzystywały uprawnienia do obniżania stawek niż do stosowania pozostałych narzędzi, przede wszystkim o charakterze uznaniowym. I tak np. w roku 2009 skutki finansowe wykorzystania wszystkich

narzędzi w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych wynosiły prawie 3,7 mld zł, z czego na obniżki stawek przypadało niespełna 2,6 mld zł (70%), a na udzielone ulgi, zwolnienia, umorzenia i odroczenia ok. 1,1 mld zł (30%).

Najważniejszą rolę odgrywały preferencje podatkowe w zakresie podatku od nieruchomości – np. w 2009 r. skutki decyzji w odniesieniu do tego podatku stanowiły ok. 72% skutków decyzji w zakresie wszystkich podatków i opłat samorządowych (66,3% w zakresie obniżenia górnych stawek oraz 84,3% w zakresie ulg i zwolnień). Jak wynika z danych tabeli 5.19, w poprzednich latach proporcje kształtowały się bardzo różnie. Związane jest to z rosnącymi skutkami finansowymi wykorzystania tych instrumentów w odniesieniu do podatku od środków transportowych oraz „sezonowością” podatku rolnego. Udział w łącznej kwocie udzielonych zmniejszeń obciążeń podatkowych w przypadku podatku rolnego był dużo mniejszy. Warto jednak zauważyć, że jego znaczenie w analizowanym okresie rośnie, ponieważ w 2004 r. skutki decyzji w zakresie omawianego podatku stanowiły zaledwie 5% skutków decyzji dotyczących wszystkich podatków i opłat samorządowych (nieco ponad 5,5% w zakresie obniżenia stawek, 4% w zakresie ulg i zwolnień), natomiast w 2009 r. już 12,5% (prawie 17% w zakresie obniżenia stawek, niecałe 2,5% w zakresie ulg i zwolnień). Zastanawiając się nad przyczynami tego stanu rzeczy, trzeba uwzględnić zmienność ceny żyta. Jak pisano, w latach 2007–2008 jego cena uległa znacznemu zwiększeniu, co spowodowało możliwość ustalenia podatku rolnego na wyjątkowo wysokim poziomie. Dane dotyczące skutków obniżek stawek w podatku rolnym w latach 2008–2009 wskazują, że rady gmin w dużym stopniu skorzystały z możliwości obniżenia obowiązującej ceny skupu żyta. Należy jednak dodać, że odczuwalne w ostatnich latach zwiększenie aktywności organów władzy lokalnej w podatku rolnym dotyczy jednak podatku mającego marginalne znaczenie, nie tylko w systemie dochodów wszystkich gmin (1,1% w latach 2008–2009), ale również w przypadku gmin wiejskich (niecałe 3% w latach 2008–2009).

Wspomniano już, że stosowanie narzędzi władztwa podatkowego może spowodować w krótkim okresie spadek dochodów z poszczególnych danin publicznych. Skomentujmy więc ujęcie procentowe skutków polityki podatkowej gmin w latach 2004–2009 (tabela 5.20).

Z zestawienia skutków obniżek stawek oraz pozaustawowych zwolnień, ulg, odroczeń, umorzeń i zaniechania poboru z własnym potencjałem dochodowym wynika, w jakim stopniu dochody własne mogłyby być większe (średnio o ok. 9,5%), gdyby organy podatkowe nie korzystały ze swego władztwa podatkowego. Charakterystycznym zjawiskiem jest tendencja spadkowa tych wskaźników, zahamowana dopiero w 2008 r. Spowodowane to było skutkami decyzji podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości oraz potencjałem własnych dochodów gmin w kolejnych latach (wahania tempa jego wzrostu, udział dochodów z podatku od nieruchomości w dochodach własnych). W wyniku obniżenia przez rady gmin gór-

nych stawek wysokość utraconych dochodów z podatku od nieruchomości w latach 2004–2009 stanowiła średnio ok. 5% wykonanych dochodów własnych, natomiast wykorzystanie pozostałych preferencji podatkowych uszczupliło wpływy średnio o 2,4%. Skala wykorzystania tych instrumentów w podatku rolnym, poza decyzjami podejmowanymi we wspomnianych latach 2008–2009, była wręcz symboliczna. Nie ulega jednak wątpliwości, że i w tym okresie jednoprocentowy finansowy uszczerbek nie mógł mieć większego znaczenia w kontekście zrównoważenia budżetu.

Tabela 5.20. Wykorzystanie narzędzi władztwa podatkowego przez gminy (w relacji do własnego potencjału dochodowego, w %)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Razem preferencje podatkowe						
Podatki i opłaty samorządowe	10,7	10,2	8,7	8,4	8,9	9,8
Podatek od nieruchomości	8,7	7,8	7,2	6,2	6,2	7,0
Podatek rolny	0,5	0,6	0,2	0,4	1,4	1,2
Obniżanie górnych stawek						
Podatki i opłaty samorządowe	6,7	6,4	5,8	5,8	6,5	6,9
Podatek od nieruchomości	5,6	5,1	4,9	4,5	4,1	4,5
Podatek rolny	0,4	0,5	0,1	0,3	1,3	1,1
Ulgi i inne						
Podatki i opłaty samorządowe	4,0	3,8	2,9	2,6	2,4	2,9
Podatek od nieruchomości	3,1	2,7	2,3	1,7	2,1	2,5
Podatek rolny	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1

Źródło: ibidem.

Uzupełnieniem rozważań na temat wykorzystania przez gminy przysługujących im instrumentów władztwa podatkowego są zestawienia skutków finansowych w odniesieniu do dwóch podatków majątkowych (tabele 5.21 i 5.22).

Tabela 5.21. Wykorzystanie narzędzi w podatku od nieruchomości (w mln zł)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Wpływy z podatku od nieruchomości	10953,5	11668,7	12156,8	12702,5	13447,4	14190,0
Kwota utraconych dochodów, w tym:	2174,5	2299,5	2353,9	2275,2	2357,5	2630,3
– obniżenie górnych stawek	1404,0	1494,5	1590,4	1642,3	1569,1	1713,0
– ulgi inne	770,5	805,0	763,5	632,9	788,4	917,3
Utracone dochody/dochody z podatku od nieruchomości	19,9%	19,7%	19,4%	17,9%	17,5%	18,5%

Źródło: ibidem.

W podatku od nieruchomości, w wyniku wykorzystania przez rady gmin możliwości zmniejszania efektywnego opodatkowania, wysokość utraconych dochodów stanowiła w każdym roku poniżej 20% dochodów wykonanych. Wśród stosowanych preferencji w całym okresie dominujące znaczenie miały obniżki stawek podatkowych. Obniżanie górnych stawek tego podatku stanowiło w badanym okresie średnio ubytek dochodów o 12,6%. Obserwując znaczenie pozostałych instrumentów władztwa podatkowego, należy zauważyć, że w podatku od nieruchomości, jak wykazano w rozdziale 4, istnieje dużo przedmiotowych zwolnień ustawowych i może dlatego gminy nie decydowały się na stosowanie kolejnych. A zatem wartość fiskalnego wsparcia nie stanowi dużego obciążenia dla budżetu gminnego, ponieważ skutki udzielonych ulg i zwolnień nie przekroczyły 7% dochodów ogółem z podatku od nieruchomości.

Tabela 5.22. Wykorzystanie narzędzi w podatku rolnym (w mln zł)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Wpływy z podatku rolnego	921,8	966,8	809,1	931,5	1228,0	1238,5
Kwota utraconych dochodów, w tym:	135,4	179,2	71,7	159,0	532,4	459,4
– obniżenie górnych stawek	94,8	133,2	22,2	131,2	497,2	432,9
– ulgi inne	40,6	46,0	49,5	27,8	35,2	26,5
Utracone dochody/dochody z podatku rolnego	14,7%	18,5%	8,9%	17,1%	43,4%	37,1%

Źródło: ibidem.

Z kolei w podatku rolnym dochody utracone w wyniku stosowania określonych preferencji charakteryzowały się dużą niestabilnością (od 8,9% w 2006 r. do 43,4% w 2008 r.), przede wszystkim w wyniku obniżenia cen żyta. Przypomnijmy, że przyjęte rozwiązanie w zakresie sposobu ustalania stawek w podatku rolnym, polegające na powiązaniu podatku z ceną jednego z wielu rodzajów produktów rolnych, niestanowiącego najczęściej w gospodarstwach rolnych dominującego produktu, spowodowało, iż udział tej daniny w produkcji czystej jest znikomy. W sytuacji, gdy ceny żyta były niskie bądź bardzo niskie, preferencje polegające na obniżce stawek stosowane były – co wydaje się zupełnie naturalne – w bardzo ograniczonym zakresie. W szerszym zakresie obniżki stawek były wykorzystywane, ze względu na wspomniany wzrost cen skupu żyta, w latach 2008–2009, co doprowadziło do zmniejszenia wpływów z podatku odpowiednio o 40,5% w 2008 r. oraz 35% w 2009 r. Tak znaczące zmniejszenie podatku mogłoby sugerować, że władze gmin wiejskich, pozwalając sobie na utratę znacznych dochodów z tego źródła, pośrednio potwierdzają jego marginalną wagę finansową. Jednocześnie zauważalne są bardziej przewidywalne straty z tytułu zastosowania ulg i zwolnień (w badanych latach w przedziale od 2,1% do 6,1%). W podatku

rolnym, co wynika z treści rozdziału 4, przewidziano nadspodziewanie obszerny katalog szczególnych rozwiązań o charakterze pozafiskalnym. Pomijając fakt znikomego wykorzystania podatku rolnego do realizacji celów pozafiskalnych, działania władz gmin ograniczające do minimum przyznawane pozaustawowe ulgi i zwolnienia stanowią potwierdzenie tezy, iż wspomniana konstrukcja podatku wyklucza możliwość, aby bodźce o charakterze stymulacji gospodarczej oraz społecznej spełniły swą rolę.

Istotnym zagadnieniem w kontekście wykorzystania narzędzi władztwa podatkowego jawi się zbadanie zależności między skłonnością gmin do stosowania tych instrumentów polityki fiskalnej a rodzajem gminy. Finansowe skutki podejmowanych decyzji podatkowych w gminach bez uwzględnienia miast na prawach powiatu oraz w gminach mających status miasta na prawach powiatu zaprezentowano w tabeli 5.23. Z zaprezentowanych danych wynikają następujące wnioski:

- Zestawienie skutków obniżek stawek oraz pozaustawowych ulg i innych preferencji z dochodami należnymi (czyli dochodami możliwymi do uzyskania, gdyby gminy w ogóle nie korzystały z przyznanych im uprawnień w tej dziedzinie) dla gmin ogółem potwierdza spostrzeżenia zawarte we wcześniejszych analizach⁶¹⁷. Po pierwsze, finansowy uszczerbek należnych dochodów związany z wprowadzonymi obniżkami w podatkach i opłatach lokalnych charakteryzował się niewielką tendencją spadkową (od 9,7% w 2004 r. do 8,9% w 2009 r.). Po drugie, w przypadku podatku od nieruchomości tendencja kształtowała się podobnie, z tym że – co zrozumiałe – świadoma rezygnacja gmin z części potencjalnych dochodów budżetowych stanowiła w badanym okresie większy ubytek (od 16,6% w 2004 r. do 15,6% w 2009 r.). Po trzecie, najbardziej zmienny był uszczerbek należnych dochodów w związku z wprowadzonymi obniżkami w podatku rolnym (od 8,1% w 2006 r. do 30,2% w 2008 r.).

⁶¹⁷ Wyjaśnienia wymaga przyjęty sposób obliczenia finansowego uszczerbku. W przypadku tabel 5.20–5.22 skutki preferencji podatkowych zestawiono z dochodami wykonanymi; w tabeli 5.23 zaś z dochodami należnymi, czyli dochodami możliwymi do uzyskania w sytuacji, gdyby gminy całkowicie zrezygnowały z przyznanych im uprawnień w ramach władztwa podatkowego. Oczywiście w obu przypadkach otrzymano inne wielkości finansowego uszczerbku. Przyjmijmy zatem, że prawidłowe wielkości są konsekwencją formuły, w której kwota utraconych dochodów odnoszona jest do dochodów faktycznie wykonanych. Natomiast w przypadku zastosowania formuły, w której kwota utraconych dochodów odnoszona jest do dochodów należnych, otrzymujemy informacje (po odjęciu wielkości otrzymanego wskaźnika od 100%) o wielkości dochodów faktycznie zrealizowanych w relacji do możliwych do uzyskania, gdyby gminy nie stosowały narzędzi władztwa podatkowego.

Wyszczególnienie	3						4					
	Dochoody należne (mln zł) (1 + 2)						Udział skutków polityki podatkowej w dochodach należnych (%) (1/3)					
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Gminy ogółem	27833,7	32330,5	35395,5	39714,9	41231,3	41330,7	9,7	9,3	8,0	7,8	8,2	8,9
Własny potencjał dochodowy, z tego:	13128,0	13968,2	14510,7	14977,7	15804,9	16820,3	16,6	16,5	16,2	15,2	14,9	15,6
1) podatek od nieruchomości	1057,2	1146,0	880,8	1090,5	1760,4	1697,9	12,8	15,6	8,1	14,6	30,2	27,1
2) podatek rolny												
Gminy (bez gmin mających status miasta na prawach powiatu)	15592,5	17879,1	18843,8	20713,4	22123,5	22455,1	12,9	12,8	11,7	11,7	12,6	13,3
Własny potencjał dochodowy, z tego:	8133,6	8757,2	9121,9	9534,4	9929,2	10610,6	20,1	20,1	20,3	20,3	19,2	20,0
1) podatek od nieruchomości	1040,6	1127,9	866,7	1073,9	1734,8	1673,6	12,9	15,8	8,2	14,8	30,6	27,4
2) podatek rolny												
Gminy mające status miasta na prawach powiatu	12241,2	14451,4	16551,7	19001,5	19107,8	18875,6	5,7	4,9	3,7	3,5	3,1	3,6
Własny potencjał dochodowy, z tego:	4994,4	5211,0	5388,8	5443,3	5875,7	6209,7	10,9	10,3	9,3	6,2	7,6	8,2
1) podatek od nieruchomości	16,6	18,1	14,1	16,6	25,6	24,3	4,8	6,6	5,7	3,0	5,1	4,5
2) podatek rolny												

Źródło: ibidem.

- Widoczne jest zróżnicowanie między polityką podatkową w zależności od typu gminy. W gminach mających status miasta na prawach powiatu posiadane władztwo podatkowe wykorzystywane jest w znacznie mniejszym stopniu niż w pozostałych rodzajach gmin. W jednostkach tych wartość udzielonego wsparcia ogółem od 2006 r. nie przekroczyła 4% należnych wpływów z własnego potencjału dochodowego. W odróżnieniu od miast na prawach powiatu, w pozostałych gminach skutki obniżenia górnych stawek podatków oraz udzielanych ulg i zwolnień przekraczały poziom dwucyfrowy, a ich linie trendów od 2007 r. wskazują na tendencję rosnącą. Ciekawe spostrzeżenie przynosi obserwacja relacji finansowych skutków zastosowania instrumentów władztwa podatkowego do dochodów należnych z tytułu podatku od nieruchomości według rodzaju gminy. Otóż w dużych miastach, dysponujących pokazną bazą podatkową (typu mieszkaniowego, handlowego, przemysłowego), skutki decyzji podatkowych miały zdecydowanie mniejsze znaczenie niż w gminach pozostałych (relacja skutków polityki podatkowej do dochodów należnych była średnio ponaddwukrotnie niższa). Obserwowaną powszechnie prawidłowością jest z kolei silny związek między rodzajem gmin a ich skłonnością do stosowania instrumentów polityki podatkowej w podatku rolnym. Instrumenty te mają dużo większy wpływ na dochody w gminach pozostałych niż w miastach, co jest pochodną potencjału i zasobów gmin wiejskich i miejsko-wiejskich.
- Istnieje pewien związek między osiąganym własnym potencjałem dochodowym w poszczególnych gminach a skalą wykorzystania instrumentów polityki podatkowej – tzw. zależność odwrotna⁶¹⁸. W miastach na prawach powiatu, dysponujących blisko 50-procentowym udziałem we własnym potencjale dochodowym wszystkich gmin, kwota zmniejszanych obciążeń stanowiła przeciętnie zaledwie 21,5% w łącznych skutkach prowadzonej przez wszystkie gminy polityki podatkowej, wykazując przy tym tendencję zdecydowanie malejącą. Dynamika zmian wartości udzielonego wsparcia z tytułu wykorzystania narzędzi natury fiskalnej w tym przypadku była poza ostatnim rokiem analizy znacznie mniejsza niż dynamika własnego potencjału dochodowego. W pozostałych gminach taka sytuacja miała miejsce do 2007 r., od kiedy to wahania tempa wzrostu preferencji fiskalnych są znacznie wyższe niż własnego potencjału dochodowego.

⁶¹⁸ Bardziej szczegółowe badanie zależności między stosowaniem instrumentów polityki dochodowej a posiadanymi zasobami finansowymi na przykładzie gmin województwa zachodniopomorskiego przeprowadziła M. Kogut, *Instrumenty gminnej polityki fiskalnej w stymulowaniu rozwoju lokalnej przedsiębiorczości*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, op.cit. Odnotujmy, że zdefiniowane tam wnioski, ze względu na bogatszą bazę faktograficzną, nie mają tylko – tak jak w przypadku niniejszej analizy – natury ogólnej.

- Trudne jest jednoznaczne wskazanie przyczyn widocznego zróżnicowania polityki podatkowej gmin. Z przeprowadzonych badań⁶¹⁹ wynika, że w małych gminach, o charakterze wiejskim lub miejsko-wiejskim, aktywna polityka podatkowa może być wynikiem silnej bezpośredniej presji społeczności lokalnych, oczekujących niższego opodatkowania. Przedstawiciele rad gmin mogą w ten sposób przypodobać się wyborcom w przypadku dużej rywalizacji w walce o władzę w gminie. Panuje przekonanie, że w ośrodkach miejskich, charakteryzujących się większą anonimowością relacji władza–obywatel, w których frekwencja wyborcza jest wyższa, czynniki te nie odgrywają już takiej roli. Należy także uwzględnić aktywność, kreatywność i kompetencje lokalnych decydentów⁶²⁰.

5.2.2. Społeczno-gospodarcze znaczenie podatków majątkowych

Jedną z form oddziaływania na procesy społeczno-gospodarcze, jak już zaznaczono, jest takie kształtowanie systemu podatkowego, w którym przewidziano możliwość wykorzystania różnego rodzaju preferencji podatkowych. Wymiernym skutkiem preferencji podatkowych jest obniżenie zobowiązania podatkowego i tym samym obniżenie potencjalnych wpływów budżetowych. Wykorzystywane są one jako narzędzia polityki finansowej w celu osiągnięcia ściśle określonych rezultatów. Poglądy o celowości takich rozwiązań są jednak mocno spolaryzowane, czemu daliśmy wyraz, omawiając znaczenie podatków w systemie finansowym w rozdziale 1. Chcąc odpowiedzieć na pytanie, czy podatki majątkowe są w Polsce narzędziem prowadzenia polityki społeczno-gospodarczej, przyjrzyjmy się wartościom preferencji podatkowych w podatkach samorządowych⁶²¹.

Prezentowane w tabelach 5.24 i 5.25 kwoty preferencji podatkowych mają jednak jedynie charakter statyczny (ilościowe ujęcie skali i rodzaju stosowanych preferencji podatkowych w 2009 r.). Pominięta została analiza ich efektywności, rozumiana jako stopień, w jakim dana preferencja spełnia wyznaczony jej przez ustawodawcę cel społeczno-gospodarczy. Zgromadzone i zaprezentowane dane nie pozwalają na przeprowadzenie w pełni satysfakcjonującej analizy efektywności preferencji zawartych w podatkach majątkowych.

⁶¹⁹ Zob. np. P. Swianiewicz, *Zróżnicowanie polityk finansowych władz lokalnych*, „Transformacja Gospodarki” nr 73, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 1996.

⁶²⁰ M. Kogut, *Instrumenty gminnej polityki fiskalnej w stymulowaniu rozwoju lokalnej przedsiębiorczości*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, op.cit., s. 472.

⁶²¹ Szczegółowe dane zostały przedstawione w publikacji: *Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010. Zaprezentowano tam dane o wartości preferencji podatkowych w 2009 r.

Tabela 5.24. Preferencje podatkowe o najwyższej wartości w podatkach lokalnych w 2009 r.

Rodzaj preferencji podatkowej	Wartość preferencji (mln zł)	Udział w całkowitej wartości preferencji (%)	Odsetek PKB (%)
Zwolnienie dla budynków gospodarczych lub ich części położonych na gruntach gospodarstw rolnych, służących wyłącznie działalności rolniczej	1591	25,10	0,12
Zwolnienie dla budowli kolejowych i zajętych pod nie gruntów	985	15,54	0,07
Zwolnienie dla nieużytków	975	15,38	0,07
Zwolnienie dla gruntów zadrzewionych i zakrzewionych	492	7,76	0,04

Źródło: *Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.

Tabela 5.25. Wartość preferencji podatkowych według obszarów wsparcia w podatkach lokalnych w 2009 r.

Obszary wsparcia	Wartość preferencji podatkowych (mln zł) oraz jako odsetek PKB
Gospodarka	– ^a
Rolnictwo	2335 (0,17)
Zatrudnienie	– ^b
Edukacja, nauka, kultura, sport	236 (0,02)
Organizacje pożytku publicznego, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie	brak danych
Zdrowie	250 (0,02)
Rodzina i pomoc socjalna	112 (0,01)
Transport i ochrona środowiska	1310 (0,1)
Pozostałe	2094 (0,16)
Razem	6337 (0,47)

^a Zwolnienia należące do tego obszaru są rekompensowane gminom z budżetu państwa w wysokości 14 mln zł i jako rekompensata stanowią dochód podatkowy gmin.

^b Zwolnienia należące do tego obszaru są rekompensowane gminom ze środków PFRON w łącznej wysokości 165 mln zł i jako rekompensata stanowią dochód podatkowy gmin.

Źródło: *ibidem*.

Globalna kwota zidentyfikowanych w podatkach lokalnych ponad 70 preferencji, których wartość została oszacowana, wyniosła ok. 6,3 mld zł⁶²², co stanowiło zaledwie prawie 0,5% PKB. Znaczna część preferencji podatkowych dotyczy podatku od nieruchomości (m.in. zwolnienia dla budynków gospodarczych położonych na gruntach gospodarstw rolnych, służących wyłącznie działalności rolniczej – 1,6 mld zł, zwolnienia budowli kolejowych i zajętych pod nie gruntów – ok. 1 mld zł, zwolnienia dla nieużytków – ok. 1 mld zł).

Dominującymi obszarami wsparcia w podatkach lokalnych są: rolnictwo (36,8% całkowitej wartości preferencji w podatkach lokalnych) oraz transport i ochrona środowiska (20,7% całkowitej wartości preferencji w podatkach lokalnych). Jak wynika z tabeli 5.25, największymi „poszkodowanymi”, czyli działaniami, które w minimalnym stopniu korzystały z pomocy państwa i samorządu terytorialnego poprzez system podatków lokalnych, są obszary gospodarki oraz polityki społecznej. Uzupełnieniem obrazu polityki społeczno-gospodarczej i jej priorytetów w podatkach lokalnych jest zestawienie wartości preferencji podatkowych według obszarów wsparcia w podatkach państwowych. Dane te zaprezentowano w tabeli 5.26.

Tabela 5.26. Wartość preferencji podatkowych według obszarów wsparcia w podatkach państwowych w 2009 r. (w mln zł)

Obszary wsparcia	PIT	CIT	VAT	Akcyza	Ogółem
Gospodarka	494	5 879	2 442	15	8 830
Rolnictwo	2 012	96	5 111	–	7 219
Zatrudnienie	122	–	–	–	122
Edukacja, nauka, kultura, sport	2	150	1 891	–	2 043
Organizacje pożytku publicznego, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie	164	1 384	–	–	1 548
Zdrowie	432	–	4 101	110	4 643
Rodzina i pomoc socjalna	10 333	0	18 800	–	29 133
Transport i ochrona środowiska	–	–	1 821	1 357	3 178
Pozostałe	2 456	111	26	208	2 801
Razem	16 015	7 620	34 192	1 690	59 517

Źródło: ibidem.

⁶²² Kwota ta znacząco odbiega od wartości preferencji w wybranych podatkach majątkowych, zaprezentowanych w innych częściach tego rozdziału. Wyjaśnijmy więc, że w tym wypadku uwzględniono preferencje podatkowe wynikające z określonych ustaw oraz preferencje będące konsekwencją uprawnień gmin do prowadzenia autonomicznej polityki podatkowej. W pozostałych przypadkach ograniczono się do preferencji podatkowych wprowadzanych w formie uchwał rady gmin.

Okazuje się, że możliwości wspierania określonych obszarów w przypadku poszczególnych podatków państwowych są zdecydowanie większe. W podatku dochodowym od osób fizycznych większość preferencji występuje w obszarze „rodzina i pomoc socjalna” (35,5% wartości preferencji przewidzianych na ten cel we wszystkich podatkach państwowych). W podatku dochodowym od osób prawnych większość preferencji występuje w obszarze gospodarki (66,6% wartości preferencji przewidzianych na ten cel we wszystkich podatkach państwowych). Oznacza to, że właśnie ten podatek wykorzystywany jest najczęściej do wspierania działalności gospodarczej oraz poprawy płynności finansowej przedsiębiorstw. Dane dotyczące wartości preferencji w podatku od towarów i usług – co może budzić zdziwienie – świadczą o tym, że podatek ten w znacznym stopniu wykorzystywany był do prowadzenia polityki społecznej (obniżona stawka na roboty budowlano-montażowe dotyczące budownictwa mieszkaniowego – 8,9 mld zł, obniżona stawka na produkty lecznicze – 3,6 mld zł, obniżona stawka na podstawowe produkty żywnościowe – 3,2 mld zł). Z kolei w podatku akcyzowym głównym obszarem wsparcia jest ochrona środowiska (propagowanie odnawialnych źródeł energii). Łączna wartość preferencji podatkowych w podatkach państwowych wynosiła w 2009 r. 59,5 mld zł, co stanowiło 4,4% PKB.

Zaprezentowane dane empiryczne upoważniają do następującej reasumpcji. Realne możliwości państwa i samorządu terytorialnego w zakresie oddziaływania na procesy społeczno-gospodarcze za pośrednictwem rozwiązań w podatkach majątkowych są znikome. Jak wynika ze zgromadzonego materiału, ewentualne skutki społeczno-gospodarcze podatków majątkowych są – poza wskazanymi wyjątkami – jakby efektem ubocznym realizowanego celu fiskalnego.

5.2.2.1. Postulat sprawiedliwości podatkowej w podatkach majątkowych – różnicowanie stawek podatkowych w podatku od nieruchomości

W literaturze na ogół przyjmuje się, że podatki spełniają swoją funkcję społeczną, gdy są sprawiedliwe⁶²³. W rozdziale 1 wyraziłem pogląd, że trudno jest jednak jednoznacznie określić sprawiedliwość podatkową, a tym samym zaproponować zobiektywizowane jej miary. Dotyczy to zwłaszcza podatków majątkowych, w przypadku których przedmiot podatku nie ma takiej bezpośredniej przekładni na osobę podatnika, jak w przypadku podatków dochodowych. Jednocześnie należy pamiętać, że możliwości oddziaływania danin majątkowych na dochody podatników, ze względu na ich charakter (a zwłaszcza ilościową podstawę opodatkowania), są bardzo ograniczone. Dlatego, by przynajmniej w części realizo-

⁶²³ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, op.cit., s. 55.

wać postulat sprawiedliwości, niezbędne jest przyjęcie rozbudowanego systemu kwotowych stawek podatkowych.

Jeżeli więc zgodnie z uwagami zawartymi w rozdziale 1 założymy, że sprawiedliwość podatku kojarzona jest przede wszystkim z powszechnością i relatywną równością, to pojawia się potrzeba ustalenia rozkładu obciążeń podatkami majątkowymi poszczególnych grup podatników. W części rozdziału 5 dotyczącej funkcji fiskalnej podatków majątkowych stwierdzono, że jedną z ważniejszych przyczyn struktury wpływów z podatku od nieruchomości była duża rozpiętość stawek podatku. W rozważaniach o obciążeniu podatkami majątkowymi nie można pominąć faktu dużej rozpiętości stawek w aspekcie właśnie sprawiedliwości podatkowej (tabela 5.27)

Tabela 5.27. Porównanie wysokości kwotowych stawek w podatku od nieruchomości w latach 2007–2010^a

Przedmiot opodatkowania	Stawka od 1 m ² powierzchni (zł)	Krotność danej stawki w stosunku do stawki opodatkowania przedmiotów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej
Grunty związane z działalnością gospodarczą	0,73	1,0
Grunty pod jeziorami i zbiornikami	0,000383	1906,0
Pozostałe grunty	0,36	2,0
Budynki mieszkalne lub ich części	0,61	31,9
Budynki lub ich części służące działalności gospodarczej	19,48	1,0
Budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym	9,10	2,1
Budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych	3,94	4,9
Pozostałe budynki lub ich części	6,53	3,0

^a Górne granice stawek podatku od nieruchomości obliczono jako średnią arytmetyczną za okres czterech wskazanych lat. Krotność danej stawki w stosunku do stawki opodatkowania przedmiotów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej obliczono w następujący sposób: w przypadku gruntów punktem odniesienia była stawka przewidziana dla gruntów zajętych pod działalność gospodarczą, natomiast w przypadku budynków – stawka przyjęta dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 5.9.

Łatwo dostrzec dużą dysproporcję w ciężarze podatkowym. Maksymalne stawki podatku dla nieruchomości przeznaczone na cele mieszkaniowe są blisko 32-krotnie (budynki) oraz 2-krotnie (grunty) niższe niż dla nieruchomości przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej. Stawki podatku od nieruchomości, przede wszystkim od budynków mieszkalnych, są więc zupełnie symboliczne. Oznacza to, że system opodatkowania nieruchomości charakteryzuje się wyraźnie preferencyjnym obciążeniem nieruchomości mieszkalnych. Tak wyraźne uprzywilejowanie podatników nieprowadzących działalności gospodarczej jest nie do zaakceptowania, powoduje bowiem zmniejszenie poczucia społecznej sprawiedliwości. W rozdziale 1 już wyjaśniano, że przyjęta konstrukcja przedmiotu i podstawy opodatkowania jednoznacznie rozstrzyga, że mamy do czynienia wyłącznie z majątkowym charakterem podatku od nieruchomości. Trudno więc zgodzić się z wysuwanymi argumentami mającymi uzasadnić wyższe obciążenie nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej tym, że przynoszą one większe profity niż pozostałe kategorie nieruchomości. Przyjmijmy więc, że omawiane regulacje nie będą mogły zostać uznane za pozytywny przykład regulacji prawnych poprawiających sytuację materialną określonej grupy podatników. Preferencyjne stawki podatku od nieruchomości w przypadku budynku mieszkalnego umożliwiają zmniejszenie udziału podatków majątkowych w łącznych obciążeniach podatkowych gospodarstw domowych. Co prawda przypomina to działanie, w którym społeczna funkcja podatków realizowana jest przez rezygnację administracji samorządu terytorialnego z części swoich dochodów podatkowych na rzecz wybranej grupy podatników, jednak bardziej widoczna jest tu niesprawiedliwość społeczna. Powierzchniowy system opodatkowania nieruchomości uniemożliwia przecież różnicowanie wysokości ciężarów podatkowych w zależności od rodzaju i wartości posiadanego przez podatnika majątku. Przyjęty przez ustawodawcę system kwotowych stawek podatku nie uwzględnia zaś zdolności płatniczej podatnika. W tej sytuacji właściciele nieruchomości o niższej wartości rynkowej płacą taki sam podatek, jak posiadacze nieruchomości z dużo lepszymi warunkami lokalowymi. Wszystko to sprawia, że w przypadku odniesienia obliczonej, na podstawie tak przyjętego systemu stawek podatkowych, kwoty podatku do wartości nieruchomości zauważalny jest efekt regresywności podatku od nieruchomości. W rozdziale 1 podkreślono, że podatki mogą być pobierane w wielu punktach ruchu okrężnego. Preferowanie przez państwo celu fiskalnego oraz redystrybucyjnego prowadzi zazwyczaj, poprzez opodatkowanie większości zdarzeń, do rozszerzenia makroekonomicznej podstawy opodatkowania. Na tym tle można sformułować wniosek, iż koncepcja znacznie niższego opodatkowania nieruchomości przeznaczonych na cele mieszkalne na tle obciążenia pozostałych rzeczy stanowiących przedmiot podatku wpisuje się w rekomendacje, by państwo w jak najmniejszym stopniu – zaspokajając swoje zapotrzebowanie finansowe –

korzystało z przeszłego dorobku obywateli. Rekomendacja ta nabiera szczególnego znaczenia w odniesieniu do przedsiębiorców. Dlatego też z ich punktu widzenia ważna jest możliwość zaliczenia podatku od nieruchomości do kosztów uzyskania przychodów przy ustalaniu podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych. Niestety podatnicy wybierający ryczałtowe formy opodatkowania takiej możliwości nie mają.

Przedstawiona analiza byłaby niepełna, gdyby nie zwrócić uwagi na fakt, iż dysproporcje w wysokości obciążeń podatkowych widoczne są także między poszczególnymi podatkami od posiadanych nieruchomości. Pewnym przybliżeniem tej problematyki wydaje się porównanie ustawowych stawek podatku rolnego obowiązujących w latach 2007–2010 z maksymalnymi stawkami podatku od nieruchomości w przypadku gruntów komercyjnych. Informacje zawarte w tabeli 5.28 potwierdzają to, na co zwrócono już uwagę we wcześniejszych częściach pracy: opodatkowanie gospodarstw rolnych oraz pozostałych gruntów rolnych jest kilkudziesięciokrotnie niższe niż komercyjnych nieruchomości gruntowych.

Tabela 5.28. Porównanie wysokości kwotowych stawek zastosowanych w przypadku gruntów rolnych oraz gruntów komercyjnych w latach 2007–2010

Kategoria nieruchomości gruntowej	Stawka od 1 m ² powierzchni (zł)			
	2007	2008	2009	2010
Grunty gospodarstw rolnych	0,0089	0,0146	0,014	0,0085
Pozostałe grunty rolne	0,0178	0,0291	0,0279	0,0171
Grunty związane z działalnością gospodarczą	0,69	0,71	0,74	0,77

Źródło: opracowanie własne na podstawie tabel 5.9 i 5.10.

Analizując dane z tabeli 5.28, należy jednocześnie wziąć pod uwagę specyficzny mechanizm ustalania wielkości podstawy opodatkowania dla gruntów gospodarstw rolnych. Użytki rolne – jak wiadomo – przeliczane są na hektary przeliczeniowe z wykorzystaniem współczynników, które zdaniem zwolenników takiego rozwiązania oddają różnice w „jakości (potencjalnej produktywności ziemi)”. Powoduje to zróżnicowanie obciążeń. Szczególne traktowanie działalności rolniczej w zakresie podatków powinno mieć zatem przekonujące uzasadnienie. Działalność rolnicza jest niewątpliwie działalnością naznaczoną dużym ryzykiem (zmiennosc warunków pogody, plonów, cen, sezonowość, duże zróżnicowanie czasowe między zakupami i sprzedażą, zdarzenia losowe). Można w związku z tym twierdzić, że ze względu na tę specyfikę rolnictwa i gospodarki wiejskiej (podatność na niszczące działanie sił przyrody i narażenie na działanie niekorzystnych zdarzeń losowych) – co sprawia, że nie poddaje się ono w pełni regułom gospodarki rynkowej – a także ich szczególne znaczenie społeczno-gospodarcze

wskazane jest zastosowanie specyficznych rozwiązań podatkowych. Nie należy jednak zapominać, że współczesna działalność rolnicza wykorzystuje nierzadko nowoczesne technologie produkcji rolnej, co powoduje, że zmniejsza się znaczenie ziemi. Poza tym ziemia nie zawsze jest wykorzystywana jako czynnik wytwórczy do produkcji artykułów rolno-spożywczych. Należy również dodać, że podatek rolny stanowi jedyne obciążenie właścicieli gospodarstw rolnych, ich dochody bowiem nie zostały objęte powszechnym podatkiem dochodowym. Tak więc rolnicy prowadzący gospodarstwa silnie ekonomicznie odnoszą dodatkowe korzyści z tytułu obciążenia relatywnie niskim podatkiem rolnym w relacji do wygenerowanych dochodów.

Wskazane dysproporcje w wysokości obciążeń podatkowych mogą być na terenach poszczególnych gmin w pewien sposób łagodzone, jeśli rady gmin wykorzystują otrzymane kompetencje do obniżania poziomu maksymalnych stawek podatku oraz różnicowania ich dla poszczególnych kategorii nieruchomości. Pewną egemplifikacją tego zagadnienia są rozmiary takich działań samorządów gminnych w 2005 r.⁶²⁴, zaprezentowane w tabeli 5.29.

Jak wynika z zestawienia, gminy w różnym stopniu wykorzystują posiadane władztwo podatkowe w zależności od rodzaju przedmiotu opodatkowania. Warto zwrócić uwagę na dość powszechne stosowanie przez gminy maksymalnej (2%) stawki w opodatkowaniu budowli (tzw. bierna polityka podatkowa bądź aktywna o nastawieniu fiskalnym⁶²⁵). Najczęściej stawka maksymalna była wykorzystywana w przypadku grup przedmiotów, w których ustawodawca przyjął relatywnie wyższe stawki (pozostałe grunty, budynki pozostałe i związane z prowadzeniem działalności gospodarczej). Jest rzeczą wysoce prawdopodobną, że częstsze stosowanie górnej stawki w opodatkowaniu budynków mieszkalnych wynikało z niższych stawek ustawowych. Co ciekawe, w przypadku tego przedmiotu opodatkowania gminy często wykorzystują zwolnienia przedmiotowe. Około 8% ogólnej liczby gmin wprowadziło zwolnienie dla wszystkich budynków mieszkalnych (w większości były to gminy wiejskie), ok. 10% dla budynków mieszkalnych rolników, a ok. 8% dla budynków mieszkalnych innych podatników znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej. Sądząc po szczegółowych danych, można przypuszczać, że skłonność do stosowania maksymalnych stawek podatku zależy od poszczególnych typów gmin. Okazuje się, że większy odsetek takich gmin był w przypadku gmin miejskich, co zapewne w dużym stopniu jest pochodną relatywnie większej zdolności podatkowej podatników posiadających nieruchomości w miastach. Na

⁶²⁴ Dane przedstawione w tabeli, a także pozostałe dane dotyczące poruszanego problemu, które pojawiają się w tekście, pochodzą z publikacji: M. Majewicz, *Podatek od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 3.

⁶²⁵ Na problem ten zwrócono uwagę w rozdziale 3.

przykład, prawie 9% gmin miejskich stosowało wyłącznie najwyższą stawkę w opodatkowaniu budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, podczas gdy takich gmin pośród wiejskich było zaledwie 4%. Około 19% gmin miejskich stosowało wyłącznie najwyższą stawkę w opodatkowaniu budynków mieszkalnych, a spośród gmin wiejskich ok. 14%.

Tabela 5.29. Wykorzystanie narzędzi władztwa podatkowego przez gminy w podatku od nieruchomości w 2005 r.

Rodzaj przedmiotu opodatkowania	Udział gmin (% w stosunku do ogółu gmin w Polsce)		
	stosujących wyłącznie stawkę w maksymalnej wysokości	stosujących różne stawki, w tym w maksymalnej wysokości	różnicujących stawki
Grunty związane z działalnością gospodarczą	12,9	13,8	5,0
Grunty pod jeziorami i zbiornikami	58,4	58,4	0,3
Pozostałe grunty	3,9	8,1	13,9
Budynki mieszkalne lub ich części	15,1	16,0	3,2
Budynki lub ich części służące działalności gospodarczej	4,8	6,8	13,2
Budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym	33,2	33,4	0,3
Budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych	40,4	41,2	0,4
Pozostałe budynki lub ich części	6,9	16,9	32,3
Budowle	90,4	99,9	9,5

Źródło: opracowano na podstawie: M. Majewicz, *Podatek od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 3.

Interesujące wydaje się porównanie gmin korzystających z możliwości zastosowania stawek o zróżnicowanej wysokości w ramach danego przedmiotu opodatkowania objętego jedną stawką ustawową (tzw. aktywna polityka podatkowa). Z ogólnej liczby gmin ok. 40% gmin korzystało z możliwości zastosowania więcej niż jednej stawki podatku co najmniej dla jednego przedmiotu opodatkowania objętego daną stawką ustawową. Najczęściej różnicowane były stawki dla budynków pozostałych (np. wyodrębnienie stawki dla budynków zajętych na prowadzenie

odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego), stawki podatku od gruntów pozostałych oraz budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Znacznie bardziej zróżnicowana jest sytuacja, jeśli chodzi o skłonność poszczególnych typów gmin do różnicowania stawek podatku. W przypadku gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyższa skłonność do różnicowania stawek podatku charakteryzuje gminy miejskie (na zastosowanie więcej niż jednej stawki w opodatkowaniu budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zdecydowało się prawie 20% gmin miejskich i tylko 10% gmin wiejskich). Jeśli chodzi o różnicowanie stawek dotyczących opodatkowania gruntów pozostałych, a więc także zajętych pod budynki mieszkalne, wyższa skłonność do różnicowania stawek charakteryzuje gminy wiejskie (prawie 14% gmin wiejskich różnicuje stawki, a tylko 7,5% gmin miejskich).

Reasumując, należy stwierdzić, że działania rad gmin, pożądane z punktu widzenia realizowania oczekiwanej przez mieszkańców danej gminy zasady sprawiedliwości, mogą się przyczynić – na co zwraca uwagę K. Wójtowicz – do pogłębienia nierównowagi opodatkowania w układzie regionalnym w skali kraju⁶²⁶. Chodzi zatem o to, by decyzje podejmowane przez organy samorządowe nie prowadziły do nadmiernych różnic w opodatkowaniu podmiotów w skali kraju. Wydaje się, że przestrzenne różnicowanie lokalnych obciążeń podatkowych przy obecnie funkcjonującym systemie opodatkowania nieruchomości nie stwarza większego zagrożenia.

5.2.2.2. Możliwości dostosowania wysokości podatków majątkowych do zadań JST

Funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego wiąże się – co wiemy – z realizacją zadań mających na celu stworzenie odpowiednich warunków dla społeczności lokalnych oraz przedsiębiorców. Wskazane jest, by JST posiadały zasoby środków odpowiednie do skali wykonywanych przez nie zadań publicznych. Wykonywaniu tych zadań służą wydatki. Zajmując się tematem dostosowania podatków majątkowych do zadań samorządu terytorialnego, należy uwzględnić wydatki bieżące oraz wydatki majątkowe. Pierwsze, w ogólnym ujęciu, mają na celu zapewnienie usług komunalnych i społecznych, a także sprawności funkcjonowania jednostek samorządowych. Najistotniejszą, bo kreującą rozwój na szczeblu regionalnym i lokalnym, grupą wydatków są jednak wydatki majątkowe, a zwłaszcza wydatki inwestycyjne. Potrzeba inwestowania w przypadku jednostek samorządu terytorialnego wynika m.in. z konieczności zmian w dziedzinie

⁶²⁶ K. Wójtowicz, *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 157.

infrastruktury technicznej i społecznej, która stanowi podstawę rozwoju i funkcjonowania przestrzennego systemu społeczno-ekonomicznego.

Ocena systemu podatków majątkowych, podobnie jak całego systemu dochodów samorządu terytorialnego, z punktu widzenia ich dostosowania do zadań jest w praktyce bardzo trudna. Na przykład E. Denek wskazuje na problem wystarczalności środków budżetowych w sytuacji, gdy w zasadzie potrzeby społeczności w ramach poszczególnych zadań systematycznie wzrastają, co utrudnia ustalenie ich granic⁶²⁷. Cytowana autorka słusznie konkluduje, że niezbędne byłyby prace badawcze mające na celu ustalenie standardów kosztów usług komunalnych. Stanowiłyby one odpowiedni punkt odniesienia w rozpatrywanym temacie.

W praktycznej ocenie poziomu realizowanych zadań wykorzystuje się różne mierniki, m.in. rozmiary wydatkowanych środków finansowych czy ich udział w PKB. Przedstawione w tabeli 5.30 dane należy więc traktować jako punkt wyjścia oceny znaczenia podatków majątkowych w systemie źródeł finansowania jednostek samorządu terytorialnego.

Tabela 5.30. Udział podatków majątkowych i wydatków gmin i miast na prawach powiatu w PKB w latach 2004–2009 (w%)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Udział podatków majątkowych w produkcie krajowym brutto	1,4	1,4	1,3	1,2	1,2	1,2
Udział wydatków gmin i miast na prawach powiatu w produkcie krajowym brutto	8,2	8,4	8,9	8,7	8,9	9,4

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych tabeli 5.1 oraz Obwieszczeń Prezesa GUS w sprawie wartości PKB (www.stat.gov.pl).

Z zamieszczonych danych wynika, że wydatki poszczególnych jednostek w relacji do PKB wzrastały. Rosło więc znaczenie funkcji alokacyjnej finansów publicznych na szczeblu samorządowym. Zupełnie inaczej wygląda udział podatków majątkowych w produkcie krajowym brutto. W całym okresie obserwujemy dość niski udział, który wahał się od 1,2% w latach 2008–2009 do 1,4% w latach 2004–2005. Nie ulega więc wątpliwości, że nawet w przypadku wąskiego spojrzenia na zadania samorządu terytorialnego (ograniczenia ich do zadań w sferze użyteczności publicznej) podatki majątkowe mają umiarkowane znaczenie jako instrumenty samorządu terytorialnego.

⁶²⁷ E. Denek, *Funkcje dochodów budżetowych samorządu terytorialnego jako kryterium oceny systemu dochodów*, w: *Finanse 2009 – teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009, s. 50.

Odnosząc się do struktury wydatków JST, należy stwierdzić, że dominują w niej wydatki bieżące (ok. 80%). Udział wydatków inwestycyjnych w budżetach samorządowych kształtuje się zatem w odniesieniu do istniejących potrzeb (inwestycje infrastrukturalne w obszarze gospodarki komunalnej, ochrony środowiska) na niezadowalająco niskim poziomie. Analizując skalę dochodów gromadzonych za pośrednictwem podatków majątkowych, ocenia się je z reguły jako niewystarczające. W konsekwencji ten niewydajny ekonomicznie system zasileń przyczynia się do ograniczenia aktywności inwestycyjnej samorządu terytorialnego⁶²⁸. Jednocześnie trzeba zauważyć, że podatki majątkowe – ze względu na wybrane cechy przypisywane przyjętym regulacjom prawnym – mogą stanowić pewne wsparcie dla samorządu terytorialnego w obszarze działań inwestycyjnych. Podkreślałem już poprzednio, że stałość regulacji dotyczących podatków majątkowych jest ważna z punktu widzenia gmin oraz podmiotów zaliczanych do otoczenia. W polskim ustawodawstwie ich konstrukcja, najważniejsze elementy techniki opodatkowania, a także zasady pozyskiwania nie ulegały zasadniczym zmianom w długim czasie. Pewność dochodów z podatków majątkowych, rozumianą jako postulat, by dochody podatkowe wpływały do budżetu w ustalonej wysokości, bez względu na zmiany warunków ekonomicznych⁶²⁹, należy także – przynajmniej w pobieżnej ocenie – ocenić pozytywnie. Gwarantują one bowiem stabilność wydatków inwestycyjnych w długim okresie, m.in. z uwagi na zdecydowanie mniejszą niż w przypadku podatków dochodowych korelację z uwarunkowaniami koniunkturalnymi. Należy jednak mieć świadomość, że w praktyce problem ten jest bardziej złożony, a nawet dyskusyjny (ustalenie proporcji dotyczących dochodów elastycznych i pewnych w strukturze budżetów samorządu terytorialnego). Stąd też ocena dostosowania podatków majątkowych do zadań samorządu terytorialnego nie może być jednoznaczna. Aczkolwiek główne zagadnienie podjęte w pracy dotyczy roli podatków majątkowych, to konieczne jest przynajmniej zasygnalizowanie następujących kwestii: przyjętego ustawowego zakresu zadań przypisanych jednostkom samorządowym poszczególnych szczebli, trafnego wyboru dostępnych źródeł finansowania oraz wyrównywania różnic w dochodach budżetowych jednostek samorządu terytorialnego.

⁶²⁸ Zob. M. Ziolo, *Aktywność inwestycyjna samorządu terytorialnego w Polsce w latach 1999–2005*, w: *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, op.cit.

⁶²⁹ Oczywiście przyszła zmiana formuły sprawi, że wartość nieruchomości (jako podstawa opodatkowania) zlokalizowanych na obszarze gminy będzie bardziej podatna na zmiany zachodzące w ich otoczeniu. Nie zmienia to jednak stanu rzeczy, że nieruchomości, ze względu na omówione w rozdziale 1 cechy, stanowi stabilny i przewidywalny przedmiot opodatkowania.

5.2.2.3. Podatki majątkowe w samorządowym systemie wspierania rozwoju gospodarczego

Możliwości rozwojowe podmiotów gospodarczych wynikają w pewnym stopniu z systemu rozliczeń z budżetem państwa i samorządu terytorialnego. Jeden strumień środków finansowych płynie w kierunku od przedsiębiorstwa do budżetu centralnego i samorządu terytorialnego w postaci podatków i pozostałych obciążeń fiskalnych, a drugi strumień – z budżetów do przedsiębiorstwa w postaci środków finansowych wspomagających ich działalność. Przybierają one różną postać, m.in. transferu zasobów w ramach pomocy publicznej. W kontekście omawianego już postulatu sprawiedliwego traktowania podatników niewątpliwie pomoc publiczna stanowi wyjątek od tej zasady. Stosowanie narzędzi pomocy publicznej sprowadza się bowiem w ogólnym ujęciu do bezpośredniego (dokonywanie na rzecz przedsiębiorstw wydatków ze środków publicznych) lub pośredniego (pomniejszanie świadczeń należnych od przedsiębiorstw na rzecz sektora finansów publicznych) przysporzenia przez organy udzielające pomocy korzyści finansowych określonym podmiotom gospodarczym. W wyniku tej pomocy część przedsiębiorstw zwiększa swoje zdolności do konkurencyjności. Oddziaływanie państwa i samorządu terytorialnego na warunki konkurencji oznacza więc ingerowanie w mechanizmy regulujące gospodarkę. Nawiązując do rozważań na temat roli państwa we współczesnej gospodarce, ujętych w rozdziale 1, należy zgodzić się z tym, że pomoc ze środków publicznych jest w pewnym zakresie niezbędna. W wyniku tej pomocy możliwe jest rozpoczęcie działalności gospodarczej, jej rozwinięcie lub utrzymanie, w sytuacji gdy pojawia się zagrożenie wyhamowania tempa wzrostu gospodarczego. Należy jednak dodać, że udzielenie pomocy publicznej, stanowiące wyłom w zasadzie sprawiedliwości, powinno być – jak słusznie zauważa M. Kogut-Jaworska – poprzedzone dokładnym przeanalizowaniem i uzasadnieniem warunków oraz wynikać z wymagających kryteriów⁶³⁰. Istotne jest zatem, by pomoc publiczna – sprowadzająca się do działań państwa i samorządu terytorialnego pobudzających gospodarkę – udzielana była w naprawdę wyjątkowych sytuacjach.

Samorząd terytorialny jest jednym z wielu podmiotów będących dysponentami środków publicznych, mogącym – poprzez kształtowanie klimatu gospodarczego na swoim terenie – oddziaływać na rozwój przedsiębiorstw. Należałoby wobec tego spróbować odpowiedzieć na pytanie, jakie jest znaczenie oraz główne kierunki pomocy publicznej udzielanej przez samorząd gminny. Sądząc po danych zaprezentowanych w tabeli 5.31, można uznać, że gminy nie należą do grupy

⁶³⁰ M. Kogut-Jaworska, *Zwolnienia w podatkach lokalnych jako instrumenty pomocy publicznej udzielanej w gminach*, w: *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne*, op.cit., s. 580.

podmiotów udzielających znaczącej pomocy publicznej. Od momentu włączenia Polski w struktury unijne do końca 2009 r. wsparcie finansowe przyznawane w ramach ich kompetencji wahało się od 0,7% w 2009 r. do 5,0% w 2005 r. wartości pomocy ogólnokrajowej. Analizując dane z tabeli 5.31, należy jednocześnie wziąć pod uwagę, że o ile wartość pomocy publicznej począwszy od 2006 r. wykazuje tendencję wzrostową, o tyle nie można tego powiedzieć o wartości pomocy publicznej udzielanej w toku działalności gmin. Nie można jej przypisać wyraźnych tendencji (od 2005 r. spadek, następnie utrzymujący się do 2008 r. trend wzrostowy i ponowne znaczne zmniejszenie wartości pomocy w 2009 r.). Wynikało to przede wszystkim z przeorientowania kierunków wykorzystania pomocy publicznej w ramach realizacji konkretnych celów polityki regionalnej, horyzontalnej oraz sektorowej.

Tabela 5.31. Pomoc publiczna udzielana przez prezydentów, wójtów i burmistrzów gmin w latach 2004–2009

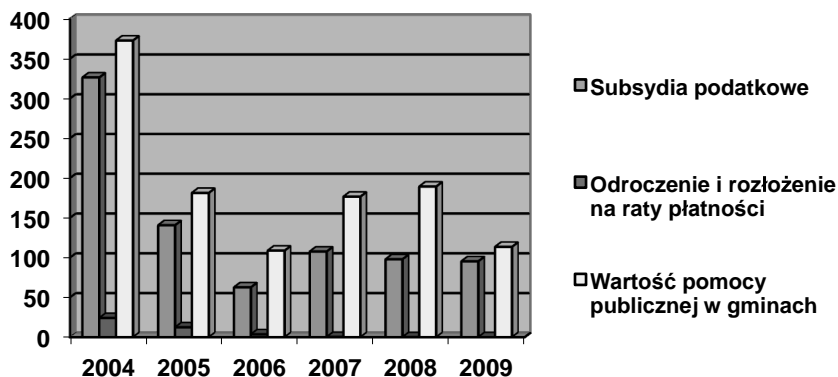
Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009
w mln zł						
Pomoc publiczna ogółem ^a	8 809,3	3 646,2	4 468,4	4 847,2	11 521,9	16 087,2
Pomoc publiczna udzielana w gminach	373,0	181,4	108,8	176,6	189,4	113,6
w %						
Pomoc publiczna ogółem	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Pomoc publiczna udzielana w gminach	4,2	5,0	2,4	3,6	1,7	0,7

^a Wartość udzielonej pomocy ogółem z wyłączeniem pomocy w transporcie.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Raport o pomocy publicznej w Polsce udzielanej przedsiębiorcom w 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009*, UOKiK, Warszawa.

Nie ulega wątpliwości, że pomoc publiczna udzielana przez samorząd gminny dotyczy głównie podatków majątkowych, czyli podatków decydujących o własnym potencjale dochodowym gmin. Wsparcie publiczne w tym zakresie obejmuje w szczególności preferencje podatkowe, których zastosowanie wynika – jak dowiedziono we wcześniejszych częściach pracy – z podejmowanych uchwał wprowadzających określone preferencje podatkowe w granicach ustawowych upoważnień lub z indywidualnych działań gminnych organów podatkowych. Na rysunku 5.3 ukazano wielkość najpopularniejszych narzędzi stymulowania lokalnej przedsiębiorczości: subsydia podatkowe (zwolnienia i ulgi podatkowe, obniżka podatku, umorzenie zaległości podatkowej) oraz tzw. miękkie kredytowanie, sprowadzające się do odroczenia lub rozłożenia na raty płatności podatku.

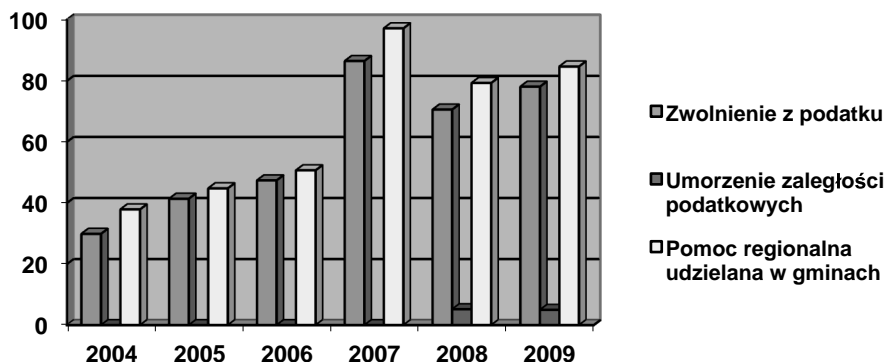
Analizując rysunek 5.3, można dostrzec pewne tendencje, jakie zarysowały się w okresie 2004–2009. Przede wszystkim zwraca uwagę duże znaczenie skutków zastosowania preferencji podatkowych w ogólnej wartości pomocy publicznej udzielanej przez prezydentów, burmistrzów i wójtów gmin (w każdym roku udział powyżej 50%, a w 2009 r. prawie 84%). Co prawda wartość zastosowania subsydiów podatkowych w analizowanym okresie wykazywała tendencję spadkową (z wyjątkiem 2007 r.), jednak na tle pozostałych form pomocy stanowi znaczące wsparcie. W grupie subsydiów podatkowych największe znaczenie mają zwolnienia w podatkach majątkowych (od nieruchomości, od środków transportowych). Ta problematyka była przedmiotem moich zainteresowań w poprzednich częściach pracy. W tym miejscu ograniczę się więc do wyrażenia poglądu, iż w poszczególnych podatkach majątkowych w prawie podatkowym w szczególności i jednoznaczny sposób uregulowano problematykę zwolnień – zwolnień przedmiotowych.



Rysunek 5.3. Znaczenie narzędzi podatkowych stymulowania lokalnej przedsiębiorczości w ramach pomocy publicznej udzielanej przez prezydentów, burmistrzów i wójtów gmin w latach 2004–2009 (w mln zł)

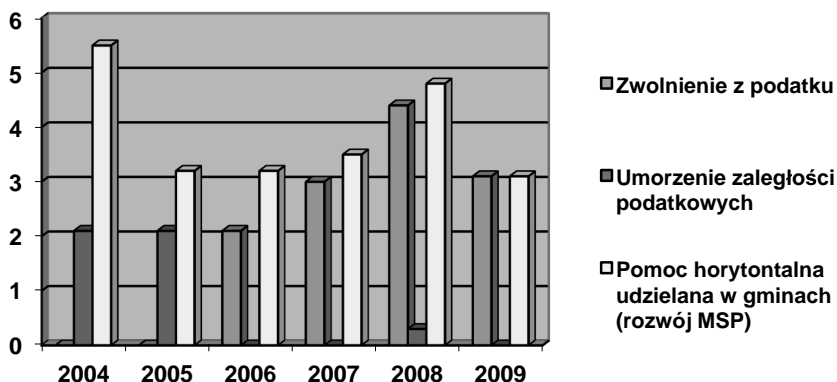
Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Raport o pomocy publicznej w Polsce udzielanej przedsiębiorcom w 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009*, UOKiK, Warszawa.

Należy się jeszcze odnieść do roli zwolnień podatkowych w systemie pomocy publicznej udzielanej w gminach, uwzględniając konkretne cele wsparcia lokalnego. Z zaprezentowanych danych empirycznych (rysunki 5.4–5.6) wynika, że zwolnienia podatkowe jako narzędzia pomocy publicznej są najczęściej wykorzystywane w ramach pomocy regionalnej.



Rysunek 5.4. Wartość wsparcia udzielanego w formie preferencji podatkowych w ramach pomocy regionalnej w gminach w latach 2004–2009 (w mln zł)

Źródło: ibidem.

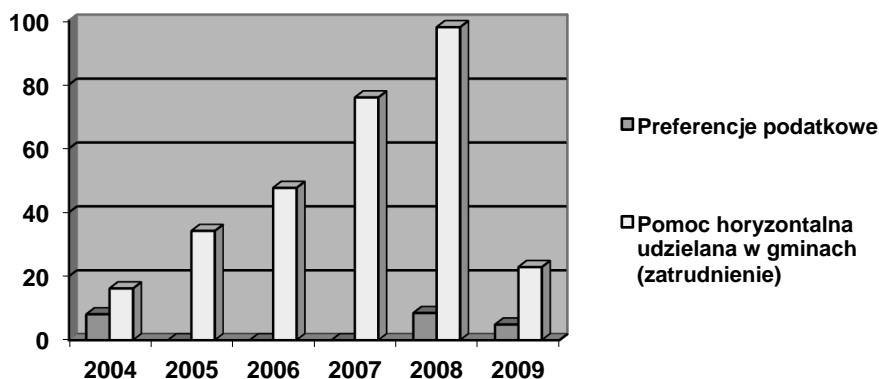


Rysunek 5.5. Wartość wsparcia udzielanego w formie preferencji podatkowych w ramach pomocy horyzontalnej (na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw) w gminach w latach 2004–2009 (w mln zł)

Źródło: ibidem.

Gminy udzielały pomocy regionalnej przede wszystkim w formie zwolnień z podatku od nieruchomości. Głównymi beneficjentami tej pomocy były przedsiębiorstwa działające na terenie specjalnych stref ekonomicznych. Stanowiące regionalną pomoc inwestycyjną zwolnienia z podatku od nieruchomości adresowane są do przedsiębiorstw inwestujących w działalność i rozwój (inwestycje w środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne). Pomoc udzielana w formie zwolnień podatkowych w ramach pomocy regionalnej odznaczała się największym

udziałem w strukturze tego celu wsparcia lokalnego (średnio ok. 90%). Może nie tak znacząco, ale podobnie wyglądała sytuacja, jeśli chodzi o relacje wartości pomocy udzielanej w formie zwolnień podatkowych w ramach pomocy regionalnej do wartości całego systemu lokalnego wsparcia fiskalnego przedsiębiorstw (blisko 40%). Zdecydowanie mniejszą rolę zwolnień podatkowych obserwuje się w odniesieniu do pomocy horyzontalnej (zwłaszcza na zatrudnienie). Wsparcie przeznaczone na realizację celów horyzontalnych na zatrudnienie przybierało bowiem częściej postać refundacji oraz dotacji.



Rysunek 5.6. Wartość wsparcia udzielanego w formie preferencji podatkowych w ramach pomocy horyzontalnej (na zatrudnienie) w gminach w latach 2004–2009 (w mln zł)

Źródło: ibidem.

Należy stwierdzić, że efektem samorządowego systemu wsparcia rozwoju gospodarczego w aspekcie bilansowym jest bez wątpienia zmniejszenie w krótkim okresie wpływów do budżetów gmin, a tym samym przysporzenie korzyści finansowych przedsiębiorcom działającym na lokalnych obszarach. W wyniku tej pomocy pojawiają się określone produkty (usługi), a także miejsca pracy. Perspektywnym rezultatem pomocy inwestycyjnej powinien być także późniejszy wzrost dochodów budżetowych. Nie wydaje się jednak, by znaczenie pomocy publicznej udzielanej przez samorząd gminny było duże. Przyczyn takiego stanu rzeczy szukać należy nie tylko w ograniczonej gamie narzędzi polityki gospodarczej, ale także w mało znaczących efektach dla przedsiębiorców. Mimo wymienionych ważnych korzyści systemu wsparcia publicznego opartego na subsydiach podatkowych należy jednak zwrócić uwagę na niebezpieczeństwo wykorzystania przez przedsiębiorców wkomponowanych w konstrukcję podatków preferencji za wszelką cenę, z pominięciem ich własnej strategii rozwoju. Innym problemem może

być niebezpieczeństwo związane z podejmowaniem przez przedsiębiorstwa prób funkcjonowania na koszt budżetów publicznych. Dlatego tak ważne są działania mające na celu monitorowanie całego procesu udzielania pomocy publicznej.

5.2.2.4. Rola podatków majątkowych płaconych przez przedsiębiorstwa

Jak wiemy z rozdziału 2, niektóre podatki majątkowe oddziałują na sytuację finansową przedsiębiorstw dwukierunkowo. Stąd też ważna jest ich wysokość. Przeprowadzona dotychczas analiza daje podstawę do stwierdzenia, że w przypadku podatków obciążających posiadanie przez przedsiębiorców majątku ich wysokość jest pochodną przede wszystkim przyjętej przez rady gmin strategii określania poziomu stawek podatkowych. Jest oczywiste, że przyjęcie przez gminy wysokich stawek zwiększa znaczenie tych podatków w kontekście wyniku bilansowego i podatkowego przedsiębiorstwa. Podwyższenie podatków lokalnych oznacza dla przedsiębiorstw w praktyce najczęściej zmniejszenie kapitału własnego, a tym samym zakresu samofinansowania. Z drugiej strony wyższe podatki lokalne zwiększają wartość korzyści z punktu widzenia podatków dochodowych.

Z danych zawartych w tabeli 5.32 wynika, że udział analizowanych podatków lokalnych i opłat⁶³¹ w kwocie kosztów ogółem w układzie rodzajowym wynosi przeciętnie ok. 2%. Pokazuje to, w jakim stopniu obciążenia kosztów podatkami majątkowymi wpłynęły na zmniejszenie zysku z działalności podstawowej przedsiębiorstw. Warto jeszcze zauważyć, że nieco wyższe było obciążenie kosztów z tytułu tych podatków i opłat w przedsiębiorstwach zatrudniających do 49 pracowników. Ponadto w obu grupach przedsiębiorstw odnotowano wyższy udział podatków i opłat w kosztach bieżących podmiotów sektora publicznego.

Przedstawione dane nie powinny jednak skłaniać do wniosku, że można mówić o dwóch odrębnych grupach przedsiębiorstw, czyli publicznych i prywatnych, ponoszących zróżnicowane skutki z punktu widzenia obciążenia ich kosztów. Zgromadzony materiał empiryczny nie uprawnia do tak daleko idących uogólnień. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę, że daniny majątkowe w marginalnym stopniu obniżają poziom zysku. Oznacza to ich symboliczne znaczenie w tzw. bilansie podatkowym. Otrzymane wyniki świadczą także o zawężeniu obszaru skutków podatków majątkowych dla finansów przedsiębiorstwa.

⁶³¹ Należy pamiętać, że wśród podatków i opłat obciążających koszty działalności podstawowej, oprócz podatków lokalnych, uwzględnia się także m.in. opłaty za wieczyste użytkowanie gruntów, cło, opłaty skarbowe, sądowe i notarialne, urzędowe opłaty administracyjne i manipulacyjne, opłaty za korzystanie ze środowiska (jeżeli nie mają charakteru sankcji), wpłaty na PFRON i inne centralne fundusze, opłaty koncesyjne. Wydaje się, że poza pewnymi wyjątkami (podmioty o liczbie pracujących od 10 do 49 osób w sektorze publicznym) nie powinno to wypaczyć wyników i ich interpretacji.

Tabela 5.32. Udział podatków i opłat (bez podatku akcyzowego) w kosztach przedsiębiorstw w latach 2004–2009 (w %)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009
W podmiotach o liczbie pracujących powyżej 49 osób						
Ogółem	2,1	1,9	1,8	1,7	1,7	1,8
Sektor publiczny	3,8	3,8	3,9	3,5	3,4	3,7
Sektor prywatny	1,6	1,4	1,4	1,3	1,3	1,4
W podmiotach o liczbie pracujących od 10 do 49 osób						
Ogółem	2,1	2,1	2,0	1,9	1,8	2,0
Sektor publiczny	5,1	6,0	6,8	5,5	6,7	7,1
Sektor prywatny	2,0	1,9	1,8	1,7	1,6	1,8

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Wyniki finansowe podmiotów gospodarczych za 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009*, GUS, Warszawa.

Wspomaganie operacyjne (dźwignia operacyjna) odzwierciedla, w jakim stopniu majątek stały i związane z nim koszty stałe są wykorzystywane w działalności przedsiębiorstwa. Obserwowane w analizowanym okresie tendencje (struktura kosztów oraz ich zmienność) nie pozostawiają wątpliwości, że wysokość podatków majątkowych bardzo słabo oddziałuje na stopień dźwigni operacyjnej.

Podatki majątkowe jako kategoria czynników kosztowych okazuje się mało istotna również przy wykorzystaniu podstawowych wskaźników charakteryzujących efektywność przedsiębiorstwa (jak np. wskaźnik poziomu kosztów, wskaźnik rentowności obrotu brutto). W niektórych pojedynczych przypadkach – ginących jednak w analizach statystycznych – podatki majątkowe mogą znacząco wpływać na poziom obciążenia kosztowego przedsiębiorstwa, które wykorzystuje w większym stopniu majątek nieruchomy lub ruchomy. Na przykład dla przedsiębiorstw zajmujących się działalnością transportową podatek od środków transportowych nabiera innego znaczenia.

Znaczenie płynności finansowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem jest oczywiste – nawet najmniejsze jej zakłócenia dostrzeżone przez otoczenie mogą wywołać negatywne konsekwencje dla przedsiębiorstwa. Podejmując problem związku podatku majątkowego z płynnością finansową przedsiębiorstw, najczęściej uwypukla się określony uszczerbek finansowy zmniejszający środki pozostające w dyspozycji przedsiębiorstwa, co może ograniczyć jego zdolność do bieżącego wywiązywania się ze swoich zobowiązań. Wyższe podatki majątkowe oznaczają przecież obniżenie przepływów pieniężnych w działalności operacyjnej. W takiej sytuacji, gdy przepływy pieniężne nie gwarantują realizacji bieżących zobowiązań, naruszona zostaje równowaga pieniężna oraz zdolność rozwojowa przedsiębiorstwa. W aspekcie rozważanego zagadnienia odnotowania wymagają nie tylko kwestie wysokości podatków majątkowych, ale także szczegółowe regulacje dotyczące

sposobu ich rozliczania. Elementem decydującym m.in. o terminie zapłaty podatku od nieruchomości jest charakter podmiotu władającego nieruchomością. Poprawa płynności finansowej podmiotów gospodarczych możliwa jest w przypadku osób fizycznych, gdyż podatek od nieruchomości wpłacany jest w innej częstotliwości niż miesięczna⁶³². Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie może mieć duże znaczenie dla firm mniejszych, ze względu na ich ograniczenia kapitałowe. Wskazane regulacje mogą pomóc niektórym małym przedsiębiorstwom, ale – ze względu na niewielkie znaczenie fiskalne polskich podatków obciążających nieruchomości – nie mogą być oceniane jako czynniki istotnej wagi.

5.2.2.5. Obciążenia podatkowe majątku w ocenie polskich przedsiębiorstw

Celem tego punktu rozdziału jest próba, oparta na wybranych badaniach poświęconych obciążeniom podatkowym⁶³³, zidentyfikowania opinii przedsiębiorców na temat podatków majątkowych⁶³⁴. Przybliżmy zatem wyniki badań empirycznych odnoszące się do weryfikacji wskazanych w treści rozdziału zależności.

Po pierwsze, spośród wszystkich podatków majątkowych badane podmioty wskazały zdecydowanie tylko na dwa (podatek od nieruchomości oraz od środków transportowych), jako te, które mają największy wpływ na ich rentowność i płynność. Szczególnie istotny dla przedsiębiorców był podatek od nieruchomości

⁶³² Proporcjonalne raty w terminach do dnia: 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego.

⁶³³ Wykorzystano:

1. Badania przeprowadzone przez polskich naukowców z Akademii Ekonomicznej w Katowicach. Badania opublikowano w następujących książkach: B. Ciupek, T. Famulska, K. Znanięcka, *Obciążenia podatkowe w ocenie przedsiębiorstw*, w: *Finanse przedsiębiorstw wobec procesów globalizacji*, red. L. Pawłowicz, R. Wierzba, Gdańska Akademia Bankowa, Gdańsk 2003; *Obciążenia fiskalne w Polsce na podstawie badań*, red. T. Famulska, K. Znanięcka, Akademia Ekonomiczna, Katowice 2003. Cytowane badania ankietowe zostały przeprowadzone w 2002 r. wśród przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie województwa śląskiego. Badaniami objęto 128 podmiotów.

2. Badania zespołu badawczego Uniwersytetu Humanistyczno-Przyrodniczego Jana Kochanowskiego w Kielcach, kierowanego przez Z. Olesińskiego, opublikowane w pracy: Z. Olesiński, *Rola gmin w kreowaniu lokalnej przedsiębiorczości w gminie*, w: *Gospodarka lokalna w teorii i praktyce*, red. R. Brol, Uniwersytet Ekonomiczny, Wrocław 2010. Cytowane badania zostały przeprowadzone w 2009 r. Przebadano 300 przedsiębiorstw.

3. Ogólnopolskie badanie przedsiębiorców (ponad 250 wypełnionych kwestionariuszy) w zakresie funkcjonowania polskiego systemu podatkowego przeprowadzone przez zespół Deloitte, opublikowane w: *Polski system podatkowy w opinii podatnika. Raport z badania*, Warszawa 2010, www.deloitte.com

⁶³⁴ Wyjaśnijmy, że w przeprowadzanych badaniach prezentowany materiał empiryczny dotyczy najczęściej całego otoczenia podatkowego przedsiębiorców. Podatki majątkowe, jako podatki lokalne, zajmują na ogół niewielką część badań. Przyjmijmy, że decyduje o tym ich rola – nie są one zaliczane do podstawowych podatków oddziałujących na wzrost gospodarczy. Stąd prezentowany materiał należy traktować jako próbę zebrania i przedstawienia opinii przedsiębiorców dotyczących oceny obowiązujących obciążeń majątkowych oraz oczekiwanych kierunków zmian.

– 36,7% wskazań dotyczyło wpływu obniżenia podatku na poprawę rentowności, a 32% na poprawę płynności. Zgodnie z wynikami badań, duża część przedsiębiorstw nie identyfikowała żadnego z podatków jako ważnego dla kształtowania ich sytuacji finansowej (brak wskazań w przypadku płynności wynosił ok. 22%, rentowności zaś ponad 14%).

Po drugie, przeprowadzone badania nie dają jednoznacznej odpowiedzi w kwestii postrzegania i oczekiwań przedsiębiorców odnośnie do interwencjonizmu samorządowego. Są badania, które nie pozostawiają złudzeń, jeśli chodzi o skuteczność instrumentów gminnej polityki podatkowej. Według zdecydowanej większości respondentów (uwzględniając brak odpowiedzi, było to ok. 2/3 wskazań), możliwości lokalnej polityki podatkowej, ze względu na jej motywacyjny charakter, są mocno ograniczone, co jest postrzegane jako brak zależności między decyzjami podatkowymi władz lokalnych a sytuacją finansową przedsiębiorstw. Tylko w przypadku 7% badanych przedsiębiorstw opinia na temat wykorzystania podatków majątkowych jako instrumentu stymulującego rozwój przedsiębiorczości była pozytywna. Opinię negatywną wyraziło prawie 29% respondentów. Są jednak i takie badania, w których w temacie „publiczne wsparcie rozwoju innowacyjności” jako oczekiwane przez przedsiębiorców wsparcie przez gminę przedsiębiorcy na pierwszym miejscu wskazali ulgi podatkowe (32%).

Po trzecie, ocena przepisów dotyczących podatków lokalnych wypadła zaskakująco korzystnie, co może wynikać z ich stabilności. Połowa respondentów uznała obowiązujące regulacje za optymalne. 31% ankietowanych uznało przepisy za skomplikowane, prawie 5% za bardzo skomplikowane, a dla ponad 14% badanych nie stwarzają one żadnych problemów. Bardzo pozytywnym sygnałem jest ocena przedsiębiorców w zakresie postrzegania ich własnych relacji z organami podatkowymi. Zaledwie 6,6% respondentów wskazało obszar podatków lokalnych jako szczególnie trudny w relacjach przedsiębiorcy z organami podatkowymi. Mniej wątpliwości w przepisach podatków lokalnych, a tym samym niższy poziom niepewności dla podatnika – to decydujące determinanty, co znalazło odzwierciedlenie w prezentowanym stanie rzeczy. Co ważne, zdecydowanie mniej jest sytuacji, w których przepisy podatków lokalnych są sprzeczne z Konstytucją, przepisami unijnymi, a interpretacje organów podatkowych dotyczące najważniejszych kwestii nie są tak kontrowersyjne, jak w przypadku pozostałych podatków.

Po czwarte, dla badanych przedsiębiorstw skutki nieprawidłowości w rozliczaniu podatków i opłat lokalnych, w porównaniu z pozostałymi podatkami (dochodowymi i od towarów i usług), były zdecydowanie najmniej dotkliwe. Jak wiadomo, mało przejrzyste, nieczytelne i nieprecyzyjne regulacje podatkowe sprawiają podatnikom trudności w obsłudze podatków. Z kolei nieprawidłowe rozliczanie podatków przekłada się na konsekwencje finansowe. Za znamienny należy uznać fakt, że zdecydowana większość badanych przedsiębiorstw (ponad 86%

spośród udzielających odpowiedzi) nie poniosła konsekwencji nieprawidłowego rozliczenia podatków lokalnych. Natomiast w grupie podmiotów, które poniosły konsekwencje finansowe, dominowały: wskazania sporadyczności konsekwencji (62,5%) oraz oceny o średniej lub mało znaczącej dotkliwości zastosowanych sankcji (75%).

Przeprowadzone badania nasuwają wnioski o niedużej uciążliwości dla przedsiębiorców obowiązujących podatków lokalnych. Dotyczy to zarówno ich wymiaru ekonomicznego (kształtowanie sytuacji finansowej przedsiębiorstwa), jak i technicznego (obsługa podatków).

5.3. Podsumowanie

Podjęte w niniejszym rozdziale rozważania dotyczące funkcji wypełnianych przez podatki majątkowe w Polsce pozwalają na sformułowanie kilku ogólnych wniosków. Formułowanie wniosków płynących z przedstawionej analizy materiałów empirycznych stanowi jednocześnie odpowiedź na pytanie, czego można oczekiwać od podatków majątkowych, a w szczególności od aktualnego systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce.

Po pierwsze, z zaprezentowanych danych wynika, że podatki majątkowe jako źródła dochodów, traktowane na ogół jako najistotniejsze dochody gmin, świadczące o potencjale dochodowym danego samorządu (ponieważ posiadają większość cech uznawanych za pożądane dla podatków lokalnych), nie zawsze stanowią w wystarczającym stopniu stabilną część własnych dochodów gmin. Należy jednak pamiętać, że na znaczenie fiskalne podatków majątkowych składają się w przeważającej części wpływy tylko z jednego podatku – od nieruchomości (średnio ok. 87%), podczas gdy waga finansowa trzech pozostałych podatków: rolnego, leśnego i od środków transportowych, była marginalna.

Po drugie, w analizowanych podatkach majątkowych występują – poza pewnymi wyjątkami – kwotowe stawki podatkowe. Oznacza to przyjęcie stałej kwoty podatku na jedną jednostkę miary podstawy opodatkowania. Dlatego, by realnie zwiększać wpływy budżetowe, nie wystarczy podwyższać stawki podatku. Jak pisano, zmiana stawek kwotowych wymaga zastosowania właściwego mechanizmu korekty, zgodnej ze stopą inflacji. Podkreśliśmy, że nie można procedury takiej korekty uznać za najskuteczniejszy i najłatwiejszy sposób zwiększania wpływów z danego podatku. Przyjęta przez ustawodawcę konstrukcja stawek podatkowych wynika ze sposobu ukształtowania podstawy opodatkowania – we wszystkich trzech podatkach od posiadanych nieruchomości jest to, różnie wyrażona, powierzchnia nieruchomości. Dokonana analiza stawek podatkowych w podatku od nieruchomości pozwala na stwierdzenie, że bardzo odczuwalne są dysproporcje

w ich wysokości. Dotyczy to głównie zdecydowanie wyższego, na tle obciążenia pozostałych rzeczy stanowiących przedmiot podatku, opodatkowania nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Na przykład w latach 2007–2010 relacja maksymalnych stawek dla budynków wykorzystywanych do działalności gospodarczej do stawek przewidzianych dla budynków mieszkalnych oscylowała wokół 32. Taka niespotykana w innych podatkach rozpiętość stawek wywołuje uzasadnione zastrzeżenia w kontekście sprawiedliwości w podatku od nieruchomości.

Po trzecie, przeprowadzone badania wskazują, że pewne znaczenie mogą mieć występujące w uchwałach rad gmin w sprawie podatków od posiadanych nieruchomości uchybienia oraz zaległości podatkowe, a także niesprawność systemu ich windykacji. Zidentyfikowanie i opisanie uchybień występujących w gminnych uchwałach podatkowych miało na celu podkreślenie wagi tej problematyki. Przedstawione przyczyny zdiagnozowanego poziomu legislacyjnego tych uchwał umożliwiły sformułowanie w rozdziale 6 pewnych postulatów mających na celu jeśli nie całkowite wyeliminowanie, to przynajmniej ograniczenie najbardziej typowych nieprawidłowości, skutkujących przecież trudnościami związanymi z realizacją lokalnych danin majątkowych. Usprawnienie poboru podatków wymaga ustalenia przyczyn powstawania zaległości podatkowych. Podejmując próbę ich określenia, należy mieć na uwadze zaległości w płatności podatków państwowych oraz podatków samorządowych. Złożony charakter tej specyficznej metody ucieczki przed podatkami na pewno nie ułatwia precyzyjnego określenia czynników wpływających na wzrost zaległości podatkowych w podatkach lokalnych. Do kreowania zaległości w płatności podatków lokalnych, tak jak i podatków państwowych, przyczynia się przede wszystkim pogarszająca się sytuacja całej gospodarki. Trzeba również zwrócić uwagę na przesłanki o charakterze technicznym (skomplikowane konstrukcje podatków, niejasno i niejednoznacznie sformułowane przepisy prawne, niska skuteczność administracji podatkowej) oraz moralnym (niepłacenie podatków w terminie w odczuciu niektórych podmiotów nie musi być oceniane jako nieuczciwe i naganne postępowanie). Statystyka zaległości we wpłatach podatków do budżetu państwa oraz niepełne dane dotyczące zaległości w podatkach i opłatach lokalnych nie pozostawiają wątpliwości, że ich rozmiary stanowią poważny problem, którego rozwiązanie wymaga czasu oraz podjęcia wskazanych w niniejszym rozdziale działań.

Po czwarte, jak dowiedziono, wykorzystanie narzędzi, za pomocą których władze gminy mogą oddziaływać na procesy rozwoju lokalnego, urzeczywistnia się poprzez decyzje w sprawie określania ostatecznej wysokości stawek podatkowych, zwolnień i ulg przedmiotowych, różnicowania stawek oraz odroczeń i umorzeń. Najistotniejsze znaczenie z punktu widzenia pozafiskalnych funkcji systemu opodatkowania nieruchomości mają stawki podatkowe w podatku od nierucho-

ności. Z przeprowadzonych rozważań, popartych szczegółową analizą, wynika jednak, że podatki od posiadanych nieruchomości w mocno ograniczony sposób wykorzystywano do realizacji celów pozafiskalnych. Wynika to m.in. z charakteru danin majątkowych (są to świadczenia rzeczowe, w przypadku których na plan pierwszy wysuwa się przedmiot opodatkowania). Wpływ wskazanego elementu został dodatkowo wzmocniony przyjętą konstrukcją podatków od posiadanych nieruchomości (zastosowano powierzchnię jako podstawę ich wymiaru). Winą za ograniczone wykorzystanie systemu opodatkowania nieruchomości do realizacji funkcji pozafiskalnych obarczyć też należy mało odczuwalny ciężar obciążeń podatkowych (co szczególnie uwidoczniło się w podatku rolnym i podatku leśnym). Stąd we współczesnych systemach podatkowych nie próbuje się w większym zakresie traktować podatków majątkowych jako skutecznego narzędzia wyrównującego rozkład dochodów społeczeństwa.

Po piąte, przeprowadzone analizy empiryczne wskazują, że wykorzystanie bodźców podatkowych (zwłaszcza w ramach pomocy publicznej) nie przesądza o późniejszych zwiększonych wpływach z podatków lokalnych oraz podatków dochodowych płaconych przez przedsiębiorstwa i zatrudnionych w nich mieszkańców gminy. Brak poszukiwanego związku w ujęciu przestrzennym nie musi jednak oznaczać, że w wypadku poszczególnych gmin zastosowanie wachlarza bodźców podatkowych pozostanie obojętne dla poziomu dochodów budżetowych w dłuższej perspektywie. Zbadanie tego problemu wymagałoby uwzględnienia odpowiednio długich szeregów czasowych, wysokości udzielanej pomocy publicznej i innych bodźców ekonomicznych, ale także i pozostałych czynników – o których była mowa w rozdziale 1 – determinujących efektywność ekonomiczną przedsiębiorstw.

Po szóste, w ocenie funkcjonowania rozwiązań, które wiążą się z uszczerbkiem we wpływach budżetowych, bardzo ważne jest uwzględnienie skuteczności określonych narzędzi podatkowych w praktyce. Problem ten nabiera większego znaczenia w warunkach, gdy przyzwolenie prawodawcy na funkcjonowanie tych narzędzi powoduje znaczne obniżenie wpływów budżetowych. W rzeczywistości trudno jest, ze względu na wielokierunkowy zakres oddziaływania narzędzi podatkowych, jednoznacznie ocenić skuteczność tego oddziaływania. Dla sygnalizowanego tu problemu istotny jest jednak fakt, że dokonana analiza kształtowania własnego potencjału dochodowego gmin oraz skutków stosowania narzędzi władztwa podatkowego wskazuje, iż tylko w nieznacznym stopniu pomniejszały one możliwe do uzyskania dochody. Ponadto subsydia podatkowe – jako przykład biernego instrumentu pomocy publicznej – stanowiły znikomą wartość wpływów należnych budżetowi samorządu terytorialnego.

Po siódme, jak wynika z ogólnego – ze względu na zgromadzony materiał empiryczny – charakteru zaprezentowanej problematyki, wnioski z badań nie dają

podstaw do jednoznacznej oceny skali wpływu podatków majątkowych na finanse przedsiębiorstwa. Z przeprowadzonych rozważań wynika, że podatki majątkowe, ze względu na niewysoki poziom ciężarów podatkowych, nie wpływają w znaczący sposób na sytuację finansową przedsiębiorstw. Ich rzeczywiste oddziaływanie na funkcjonowanie przedsiębiorstwa i jego gospodarkę finansową nie zajmuje tak istotnego miejsca wśród egzogenicznych czynników, jak opodatkowanie dochodów i obrotów. Wydaje się jednak, że problem może być dużo bardziej złożony i tkwić w cechach specyficznych określonego sektora gospodarki czy danej jednostki gospodarującej.

Rozdział 6

TEORETYCZNE I PRAKTYCZNE ASPEKTY REFORMOWANIA SYSTEMU OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI NALEŻĄCYCH DO PRZEDSIĘBIORCÓW JAKO ELEMENTU ŹRÓDEŁ DOCHODÓW WŁASNYCH JST

6.1. Makroekonomiczne podstawy reformy systemu dochodów własnych samorządu terytorialnego

Przy budowie systemu podatkowego (także podatków lokalnych) należy uwzględnić przede wszystkim przesłanki, warunki i skutki wprowadzanego systemu. Potrzeba reformy dochodów podatkowych JST w Polsce jest oczywista, uznawana przez przedstawicieli nauki, praktyków samorządowych, przedsiębiorców, polityków. Teza, że w Polsce konieczna jest reforma systemu podatków lokalnych, znajduje potwierdzenie w następujących faktach.

Po pierwsze, decentralizacja zarządzania będąca konsekwencją zapoczątkowanego w 1990 r. procesu przekazywania części zadań publicznych samorządowi terytorialnemu wymaga odpowiedniej bazy środków własnych dla gospodarki lokalnej. Dla właściwego funkcjonowania systemu finansowania samorządu terytorialnego ważne jest, by ustalono odpowiednie źródła dochodów oraz uprawnienia do kreowania własnej polityki lokalnej. Przyjęcie zdecentralizowanego modelu zarządzania nie może jednak oznaczać, że jednostki lokalne będą miały możliwość pełnego korzystania ze wszystkich podatków, które obciążają społeczności lokalne. Trzeba pamiętać o różnicach w zamożności poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego, wynikających w głównej mierze z okoliczności zewnętrznych (położenie, ukształtowanie terenu, warunki klimatyczne, odległości od wielkich miast). W związku z tym należy rozważyć częściowe zwiększenie roli podatków majątkowych, co można osiągnąć poprzez przyjęcie przez ustawodawcę wartościowego, stałego ich charakteru oraz danie organom lokalnym zdecydowanie większej swobody w kreowaniu przez nie własnej polityki podatkowej.

Po drugie, w dużym stopniu jest to typowy system historyczny, który nie został do tej pory poddany gruntownej reformie. Struktura obecnego systemu podatków lokalnych zasadniczo została ukształtowana w połowie lat 80. (podatek rolny od gruntów) oraz na początku lat 90. ubiegłego stulecia (nowy podatek leśny, nowa wersja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jako regulacje prawne, uchwalono-

ne z chwilą przywrócenia instytucji samorządu terytorialnego). Później były już tylko kolejne zmiany w konstrukcjach poszczególnych podatków, mające na celu dostosowanie ich do istniejącej sytuacji społeczno-gospodarczej. W rezultacie od dłuższego czasu obowiązują te same ustawy, które były jedynie modyfikowane. Nie sposób przy tym nie zauważyć, iż w przypadku konstrukcji podatków składających się na system opodatkowania nieruchomości kierunkiem ewolucji, systematycznie realizowanym, było dążenie ustawodawcy do rozwiązania, w którym powierzchnia nieruchomości decyduje o wysokości obciążenia.

Mając na uwadze strukturę ustroju państwowego (władza państwa kraju i działające obok niej samorządowe podmioty publicznoprawne), pewnego znaczenia nabiera koncepcja dotycząca wykorzystania instytucjonalnych rozwiązań prawnych, stanowiąca podstawę teoretycznego podziału danin publicznych na państwowe i samorządowe. Można w niej wyróżnić trzy modelowe podejścia do problemu, czyli następujące rozwiązania:

1. Określenie, na które spośród miejsc poboru podatku nałożone zostaną oddzielnie podatki państwowe, a na które samorządowe. Zaletą takiego wariantu jest jednoznaczny podział przedmiotów opodatkowania między państwo a samorząd terytorialny, dzięki czemu poszczególne przedmioty obciążane są tylko w podsystemie podatków państwowych bądź samorządowych.
2. Ustanowienie potencjalnych punktów poboru podatków, związanych z różnymi przedmiotami, bez precyzyjnego ustalenia zasad podziału między państwo a samorząd terytorialny. Wadą takiego wariantu jest duże prawdopodobieństwo podwójnego opodatkowania tych samych przedmiotów – przez władzę państwową i władzę samorządową (np. w postaci dwóch odrębnych podatków: państwowego i samorządowego, nakładanych na przedmiot).
3. Ustanowienie potencjalnych miejsc, związanych z różnymi przedmiotami, od których podmiot czynny (państwo albo samorząd terytorialny) wymierza i pobiera podatek. W przypadku takich podatków, które stanowią wspólne źródło dochodów państwa i samorządu terytorialnego, należy rozstrzygnąć rolę poszczególnych podmiotów czynnych w zakresie organizacji wymiaru, poboru, kontroli i egzekucji podatków, a także sposób podziału wpływów.

Wydaje się, że rozwiązaniem optymalnym, zarówno dla samorządu terytorialnego, jak i dla spójności systemu podatkowego państwa, jest wariant pierwszy. Dzięki samoistnym podatkom samorząd lokalny miałby rzeczywisty wpływ na kształtowanie swoich dochodów oraz możliwość oddziaływania na rozwój źródeł tych dochodów. Przesądzają one przecież o faktycznej samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, przyczyniając się tym samym do pełniejszego realizowania funkcji władzy publicznej. Warunkiem realizacji takiego rozwiązania jest jednak konieczność zapewnienia samofinansowania

wszystkich jednostek samorządowych. Wówczas podatki lokalne jako dochody własne stałyby się powszechnym, wyłącznym i w pełni wystarczającym źródłem finansowania zadań samorządu terytorialnego. Ponieważ jednak taka możliwość nie istnieje, co potwierdzają prowadzone od dawna badania (m.in. obiektywne przyczyny terytorialnego zróżnicowania wydajności finansowej poszczególnych podatków), realnych propozycji należy szukać w zbiorze rozwiązań pośrednich.

Najbardziej zasadne w tego typu podejściu byłoby nie tyle położenie nacisku na celowość sztywnego, instytucjonalnego podziału podatków na państwowe i lokalne, ile jednoznaczne wydzielenie z ogólnej puli danin publicznych części uznanej za lokalne. Odcięcie się od rygoryzmu dokonania podziału dochodów publicznych w przekroju pionowym otwiera pole do różnorodnych propozycji w ramach systemu podatkowego, jak np. wykorzystanie dodatków samorządowych do podatków państwowych czy też stosowane procentowe udziały w podatkach państwowych⁶³⁵. Rzecz jasna, sytuacja taka wymagałaby także zrewidowania stanowiska na temat przerysowanego – jak dowiedziono – znaczenia podatków majątkowych. Jednocześnie pominięte w pracy problemy nieadekwatności oraz wyrównywania sprawiają, że niezbędne pozostanie wykorzystanie w systemie finansowania samorządu terytorialnego dochodów pozostałych (zewnętrznych), w formie dotacji i subwencji z budżetu państwa.

Wobec takiego rozstrzygnięcia podjęto próbę – dokonując syntezy wniosków sformułowanych w rozprawie – przedstawienia propozycji reformy systemu podatków zasilających budżety jednostek samorządowych, ze szczególnym uwzględnieniem podatków obciążających nieruchomości, uwarunkowanej przesłankami natury teoretycznej i praktycznej. Moim zdaniem, koncepcja reformy systemu podatków samorządowych w Polsce powinna uwzględniać sześć następujących elementów:

- 1) zastosowanie wybranych rozwiązań wynikających z teorii optymalnego opodatkowania;
- 2) konieczność właściwej legitymizacji poboru podatków majątkowych;
- 3) bardziej wyraźne przesunięcie na szczebel samorządu terytorialnego przynajmniej jednego z wydajnych, elastycznych podatków państwowych; na polski system podatkowy, ze względu na opodatkowanie bardzo szerokiego wachlarza różnorodnych zdarzeń, składa się dość duża liczba różnego rodzaju podatków; zwracam uwagę, że w takich warunkach formułowanie postulatów ewentualnego rozszerzenia katalogu podatków, z których wpływy uznawane by były za źródła finansowania jednostek samorządowych, można łagodnie określić jako

⁶³⁵ Zob. także *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, op.cit., s. 206.

- mało uzasadnione i niecelowe; natomiast możliwe są dalsze przekształcenia w systemie udziału samorządu terytorialnego w podatkach państwowych⁶³⁶;
- 4) wprowadzenie podatku *ad valorem* jako jedyne go podatku majątkowego od posiadanych nieruchomości⁶³⁷;
 - 5) zwiększenie kompetencji jednostek samorządu terytorialnego w ramach samoistnych danin samorządowych⁶³⁸;
 - 6) uporządkowanie systemu pozostałych danin majątkowych.

Dla właściwego funkcjonowania systemu finansowego samorządu terytorialnego istotne jest, by system, rozumiany najczęściej jako zestawienie podatków lokalnych, konstruowany w sposób świadomy i racjonalny, wypełniał następujące cele:

- Kreowanie długotrwałej zdolności sektora finansów lokalnych do sfinansowania jego usług na rzecz społeczności lokalnych. Należy jednak pamiętać, że w nauce i w praktyce nie udało się określić dotąd satysfakcjonującego samorząd terytorialny podziału dochodów publicznych. Najczęściej podatki przyznawane organom lokalnym nie są wydajne fiskalnie, a system rozdziału źródeł podatkowych państwa i samorządu terytorialnego nie został dla tego ostatniego korzystnie ukształtowany. Presja potrzeb finansowych jest jednak silna w sytuacji wzrostu zadań i wydatków samorządowych. Niezależnie jednak od tego aktualny pozostaje problem niwelowania dysproporcji dochodowych i wydatkowych poszczególnych jednostek samorządowych, ze względu na konieczność prowadzenia ogólnopaństwowej polityki społeczno-gospodarczej państwa unitarnego, jakim jest Polska. Z pragmatycznego punktu widzenia należy stwierdzić, że niezbędna będzie w takiej sytuacji realizacja przez państwo polityki wyrównawczej, przybierająca formę redystrybucji pionowej lub poziomej.

⁶³⁶ Zagadnienie to wykracza poza przyjęty zakres tematyki książki. Szczegółowe przedstawienie tematyki wymagałoby także przygotowania symulacji pokazujących, jak ukształtują się wpływy do budżetu państwa oraz budżetów samorządu terytorialnego. Aspekt ten w niniejszej książce został przedstawiony w stopniu marginalnym, jako konieczne w niedalekiej przyszłości wzmocnienie samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego (przekazanie im uprawnień do dysponowania środkami finansowymi). Niewątpliwie warto ponownie rozważyć, proponowane ponad 10 lat temu, dodatki do podatków dochodowych, które – przy założeniu, że państwo nie może całkowicie zrezygnować z określonego źródła dochodów podatkowych – stanowiłyby właściwy przykład wspólnego, równoczesnego obciążenia tego samego przedmiotu opodatkowania. Obciążenie tego samego przedmiotu stanowiłoby tytuł do powstania obowiązku podatkowego na rzecz państwa oraz samorządu terytorialnego. Naturalnie, by podatnik nie odczuł ich uciążliwości, konieczne by było zmniejszenie stawek „państwowych” części podatków.

⁶³⁷ Koncepcja podatku od wartości jako podstawowego elementu docelowego systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce zostanie szczegółowo rozwinięta w podrozdziale 6.3.

⁶³⁸ Zaproponowane rozwiązania w obszarze danin samorządowych (zwiększenie uprawnień JST, a także uporządkowanie poszczególnych podatków) zostaną przybliżone w podrozdziale 6.4.

- Sprzyjanie rozwojowi lokalnemu w długim okresie, a w krótkim – nieograniczanie go. W centrum uwagi zawsze pojawiają się wątpliwości dotyczące aktywności państwa oraz samorządu terytorialnego, wykorzystujących określone narzędzia finansów publicznych. Na podstawie argumentacji z rozdziału 1 przypomnijmy, że na gruncie teoretycznym można uzasadnić aktywność publicznego systemu finansowego dorobkiem teorii dóbr publicznych oraz niedoskonałościami mechanizmu rynkowego.
- Realizacja podstawowych zasad opodatkowania, czyli zasady powszechności i równości opodatkowania. W doktrynie podatkowej od lat formułowany jest pogląd, że zasada sprawiedliwości powinna stanowić fundament systemu podatkowego⁶³⁹. Idea kształtowania ciężaru podatkowego jako sprawiedliwej części pieniężnej daniny ponoszonej na rzecz dobra ogólnego powinna uwzględniać powszechność i równość opodatkowania. Jak wiemy z rozważań zawartych w rozdziale 1, zasady te, zwłaszcza zasada równości opodatkowania, budzą kontrowersje interpretacyjne. Należy jednak mocno podkreślić, że zasada sprawiedliwości podatkowej czyni system podatkowy zrozumiałym i przyczynia się do jego akceptacji⁶⁴⁰.

W zakresie reformy systemu podatków pożądanymi byłyby uznanie pewnych zasad wywiedzionych z teorii optymalnego opodatkowania za makroekonomiczne podstawy normatywnego modelu podatkowego. Wśród dorobku teorii optymalnego opodatkowania – pamiętając o uwarunkowaniach i specyfice samorządu terytorialnego – na szczególną uwagę zasługuje:

- postrzeganie lokalnego systemu podatkowego w kontekście strategicznych celów rozwojowych samorządu terytorialnego,
- uwzględnienie ekwiwalentności wymiany świadczeń pomiędzy samorządem terytorialnym a podatnikiem,
- pamiętanie o minimalizowaniu kosztów procesu fiskalnego.

Kluczową rolę wśród wymienionych elementów odgrywa pierwszy. W państwach o gospodarce rynkowej systemy podatkowe różniły się i różnią między sobą. Nierzadko kształtowały się one w wyniku długotrwałej ewolucji. Podatnicy na ogół

⁶³⁹ Podkreślenie znaczenia tych dwóch podstawowych zasad może budzić – w kontekście teoretycznego wsparcia wniosków wypływających z teorii optymalnego opodatkowania dla przekształceń systemu podatków lokalnych w Polsce – wśród uważnych czytelników zdziwienie. F. Grądański, prezentując ideę zasady ekwiwalentności świadczeń pomiędzy państwem a podatnikiem, podkreśla, że w procesie reformy systemu podatkowego należy odchodzić od filozofii państwa sprawiedliwości społecznej na rzecz własnej ekwiwalentnej wymiany. Wydaje się jednak, że społeczne uwarunkowania procesów fiskalnych raczej wykluczają rozwiązanie, by system podatkowy oparty był w pełni na podatkach ekwiwalentnych. Przyjmując, że podatek ekwiwalentny mógłby być zastosowany w pewnych tylko obszarach (np. budowa dróg i autostrad), uznano, że wymienione zasady zachowują aktualność. Zob. F. Grądański, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, op.cit., s. 208.

⁶⁴⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, op.cit., s. 130.

niechętnie akceptują zmiany, zwłaszcza te, które w ich odczuciu czynią – poprzez nieustanne powiększanie nakładanego na nich ciężaru – obowiązek podatkowy bardziej uciążliwym niż dotychczas. W konsekwencji niezwykle trudne jest ukształtowanie całkowicie odmiennej struktury systemu podatkowego. Jak się bowiem okazuje, uchwalanie podatków petryfikuje strukturę systemu podatkowego, zwłaszcza gdy takie podatki wkomponowały się w układ społeczno-gospodarczy, a ich uciążliwość przestała być dostrzegana. Kwestie te wskazują na zasadność osadzenia problematyki podatkowej w szerszym kontekście – strategicznego celu rozwoju państwa oraz samorządu terytorialnego.

Dążąc do zgodności z fundamentalnymi zasadami podatkowymi, a także mając świadomość zakłócania przez podatki różnych płaszczyzn życia gospodarczego, konieczne wydaje się takie stanowienie i stosowanie przepisów podatkowych, by daniny te nie tylko zapewniały wydajne źródło finansowania potrzeb publicznych, ale także umożliwiały stabilny rozwój sfery realnej. Ustawodawca, formułując, a następnie konstruując strukturę systemu podatkowego, stoi więc w obliczu konieczności rozwiązania wielu problemów, których skutki powinny być oceniane ze znacznej perspektywy czasowej. Ważne, by wdrażane rozwiązania nie były wynikiem doraźnych i politycznych kompromisów. Biorąc pod uwagę trwałe i długofalowe oddziaływanie systemu podatkowego na gospodarkę i społeczeństwo, należy wskazać na konieczność uwzględnienia realizacji celów strategicznych. W toczącej się debacie nad przyszłym kształtem polskiego systemu podatkowego krzyżują się różnorodne poglądy. Przyjmijmy za S. Owsiakiem, że „w podejściu do sfery realnej potrzebny jest realizm i pragmatyzm, a nie spektakularny radykalizm”⁶⁴¹.

Co się zaś tyczy możliwości kształtowania przyjaznego systemu podatkowego, w taki sposób, by negatywne skutki poszczególnych rodzajów podatków w jak najmniejszym zakresie dotyczyły sfer wpływających na realizację strategicznych celów, to są one na szczeblu samorządowym – co dowiedziono na podstawie argumentacji z rozdziału 3 – mocno zawężone. Samorząd terytorialny dysponuje zbyt niskim potencjałem dochodowym oraz niewielkim zakresem władztwa podatkowego. Ograniczenia te wynikają także z ekonomicznych i politycznych uwarunkowań funkcjonowania szczebla samorządu terytorialnego. Można sformułować pogląd, poparty praktyką wielu państw europejskich, że niezależnie od obserwowanego dążenia do wzmocnienia finansowego i kompetencyjnego samorządu lokalnego to właśnie aktywna rola władzy państwowej powinna stwarzać możliwości podejmowania takich działań, dzięki którym realizowane będą cele bardziej ogólne. W naturalny sposób państwo prowadzi centralną politykę

⁶⁴¹ S. Owsiak, *Teoretyczne podstawy doktryny fiskalnej Polski*, w: *Wybrane zagadnienia teorii oraz praktyki finansów*, red. J. Nowakowski, J. Ostaszewski, SGH, Warszawa 2005, s. 143.

gospodarczą w przekroju regionalnym i lokalnym. Przede wszystkim jednak, jak zaznaczono w poprzednich rozdziałach, nie można wykluczyć nadmiernego ograniczenia samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, do czego niewątpliwie może się przyczynić system finansowego zasilania zewnętrznego samorządu terytorialnego. Zachodzi więc obawa, czy i w jakim stopniu będą realizowane interesy szczegółowe, które są reprezentowane przez poszczególne szczeble samorządu terytorialnego. Respektując prawo władzy państwowej do wykonywania niemal w całości władztwa podatkowego, niesłuszne byłoby jednak pominięcie istotnych zaleceń sformułowanych w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego. Stąd w dalszej części rozdziału zaprezentowano – opartą na umocowaniu ustawowym – koncepcję zwiększenia uprawnień jednostek samorządowych w obszarze samoistnego podatku samorządowego. Niezależnie jednak od zgłoszonej propozycji, należy mieć na uwadze, aby zdecentralizowany system wykonywania zadań publicznych nie przyczyniał się do niestabilności makroekonomicznej oraz umożliwiał harmonijny rozwój w skali całego kraju⁶⁴².

Wydaje się, że najbardziej zasadne jest przeprowadzenie testu racjonalności idei podatku ekwiwalentnego właśnie na szczeblu lokalnym⁶⁴³. Ten rodzaj podatku stanowi bowiem koncepcję systemu podatkowego preferującego ideę równoważnej wymiany pomiędzy państwem a podatnikiem, możliwą do zastosowania właśnie w przypadku tej części sektora publicznego. Powszechnie przyjmuje się, że społeczności lokalne, uwzględniając swoje potrzeby, w sposób najbardziej właściwy potrafią je zhierarchizować. Obciążenia podatkowe ponoszone przez społeczność nie są oceniane jako dotkliwe, ponieważ ci, którzy ponoszą ich ciężar, czynią to dobrowolnie, na konkretny cel. Omawiana konstrukcja podatkowa uważana jest także za ekonomicznie efektywną, społecznie sprawiedliwą oraz neutralną względem mechanizmu rynkowego⁶⁴⁴. Trudno zaprzeczyć, że przywołana tu koncepcja podatku ekwiwalentnego dość słabo jednak nawiązuje do praktyki działania samorządu terytorialnego. Może się okazać, że jednostki samorządowe przez długie jeszcze lata będą się zmagaly z niedoborem środków finansowych niezbędnych do absorpcji środków unijnych, dzięki którym możliwa staje się szybsza modernizacja infrastruktury na wsi i w małych ośrodkach miejskich. Tym samym można wyrazić obawy, że ewentualne działania mające na celu wykorzystanie podatku niezbyt wysokiego, który dodatkowo byłby powiązany z jakimś rodzajem świadczenia

⁶⁴² E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 183.

⁶⁴³ Jednym z przykładów jest samoopodatkowanie się mieszkańców. Na przykład w Polsce kwestie te uregulowano w następujących aktach prawnych: Ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, DzU 2001, nr 142, poz. 1591 oraz Ustawie z dnia 15 września 2000 r. o referendum lokalnym, DzU 2000, nr 88, poz. 985.

⁶⁴⁴ F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, op.cit., s. 208–209.

władzy publicznej, pomijając także problemy wyrównywania dochodowości, będą traktowane jako nadmiernie teoretyczne i odległe zagadnienie. Stąd wyrażane w literaturze sceptyczne komentarze na temat realnych możliwości zastosowania takiego rozwiązania. Na przykład E. Denek zwraca uwagę, że społeczeństwo obciążone stosunkowo wysokimi podatkami, opłatami i cenami nie będzie skłonne do ponoszenia dodatkowych ciężarów podatkowych⁶⁴⁵. Dlatego też konieczne są przekształcenia jakościowe systemu podatków lokalnych, a nie kolejne „poprawki kosmetyczne” konstrukcji wybranych podatków.

Analiza konstrukcji poszczególnych podatków, a także relacji pomiędzy obciążaniem majątku różnymi podatkami wymaga uwzględnienia również kosztów procesu fiskalnego. O poziomie efektywności i skuteczności oraz sprawności systemu podatkowego nie decyduje bowiem wyłącznie wielkość dochodów podatkowych. Nie można zatem badać przyczyn zmian efektywności i skuteczności systemu fiskalnego, nie uwzględniając generowanych na różnych płaszczyznach kosztów. Systematyzując koszty opodatkowania, należy pamiętać, że powinny one obejmować zarówno wydatki ponoszone przez administrację podatkową, jak i koszty dostosowania ponoszone przez podatników. Przyjmijmy, za F. Grądalskim, następujące elementy kosztów procesu fiskalnego⁶⁴⁶:

- pieniężne obciążenia podatkowe – pomniejszają one możliwości realizacji potencjalnego dobrobytu w sektorze prywatnym;
- koszty wymiaru i poboru podatków (polityczne koszty ustawodawstwa podatkowego, koszty utrzymania administracji podatkowej, koszty kontroli podatkowej, koszty odszkodowań wynikające z błędnych decyzji urzędów skarbowych) – jako bezpośrednie koszty egzekucji fiskalnej;
- koszty płacenia podatków (koszty przestrzegania prawa podatkowego) – jako bezpośrednie koszty egzekucji fiskalnej;
- dodatkowe straty w dobrobycie (*excess burden*) – jako pośrednie koszty egzekucji fiskalnej.

Poprawa funkcjonowania systemu zapewniającego dopływ środków finansowych do budżetu w świetle teorii optymalnego opodatkowania związana jest z usprawnieniami w zakresie minimalizacji strony kosztowej. W tym celu pożądane byłoby podjęcie próby skwantyfikowania kosztów procesu fiskalnego w zakresie lokalnej polityki podatkowej. Należałoby zatem skonstruować metodologię, za pomocą której będzie można ustalić wynik szacunku⁶⁴⁷. Mając na uwadze obecny stan dorobku teorii ekonomii dotyczącej kosztów opodatkowania, można stwier-

⁶⁴⁵ E. Denek, *Podatki w gospodarce samorządu terytorialnego w warunkach integracji europejskiej*, w: *Finanse*, op.cit., s. 264.

⁶⁴⁶ F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, op.cit., s. 79–87.

⁶⁴⁷ Pewną propozycją może być przyjęta przez F. Grądalskiego metodologia szacunku. Ponieważ została ona wykorzystana do podatków państwowych, należałoby uwzględnić specyfikę podatków lo-

dzić, że prawdopodobnie nie będzie to zbyt pewne⁶⁴⁸. Wyjątkowo trudno bowiem zestawić koszty procesu fiskalnego z użytecznością dóbr publicznych i efektami redystrybucji dochodów⁶⁴⁹. Należy jednak podejmować badania ukierunkowane na poszukiwanie i konstruowanie nowych i doskonalenie istniejących modeli i formuł, gdyż nawet przybliżone oszacowanie kosztów nabiera znaczenia dla bieżącej praktyki podatkowej.

Niewątpliwie do szczególnie trudnych problemów oszacowania kosztów należy także zaliczyć koszty substytucji (bezpowrotną stratę społeczną), choćby ze względu na ich istotę, gdyż w przeciwieństwie do pozostałych elementów są one w pełni niewidoczne. Analiza modelu gospodarki bez podatków oraz modelu z instrumentami ingerencji publicznoprawnej potwierdza, że z ekonomicznego punktu widzenia wprowadzenie i nałożenie podatku generuje dla podatnika koszt, nawet wówczas, gdyby jego kwota została w całości zwrócona podatnikowi⁶⁵⁰. Jak wiadomo, dodatkowe straty w dobrobycie są wynikiem uciążliwości nakładanego podatku (skali fiskalizmu) oraz braku akceptacji podatnika dla wyrażonej za pomocą regulacji prawnych konstrukcji podatku. W odpowiedzi na nałożony podatek, a także stopień deformowania przez niego rynkowych relacji cen, podatnicy podejmują określone działania skierowane na minimalizację obciążeń podatkowych (konieczność mikroekonomicznego dostosowania). Zagraniczne badania empiryczne wskazują, że wysokość *excess burden* może być znacząca⁶⁵¹, ale także istotnie zróżnicowana dla różnych typów podatków. Analiza systemów podatkowych na świecie dowodzi, że podatki majątkowe zdecydowanie nie należą do tych, które odgrywają dominującą i rosnącą rolę w finansowaniu wydatków publicznych oraz oddziaływaniu na zachowania przedsiębiorców. Upraszczając, można więc przyjąć, że w przypadku powszechnie akceptowanej legitymizacji po-

kalnych oraz instytucji poboru dochodów samorządowych i kontroli ich gospodarki finansowej. Zob. ibidem, s. 87–99.

⁶⁴⁸ J. Kudła podkreśla, że teoria ta należy do stosunkowo młodych i mimo coraz większego zainteresowania badaczy nie doczekała się kompleksowego ujęcia. Zob. J. Kudła, *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, op.cit., s. 7.

⁶⁴⁹ Można oczywiście badanie uprościć i założyć, że użyteczność dóbr publicznych i efektów redystrybucyjnych w pełni rekompensuje ubytek dobrobytu podmiotów sfery realnej z tytułu pięniężnego obciążenia podatkowego.

⁶⁵⁰ W modelu pojawia się określenie „biały trójkąt Harbergera”, pochodzące od nazwiska ekonomisty Arnolda Harbergera. Obszar ten odzwierciedla dodatkowe koszty nałożenia podatku, czyli dodatkowe straty w dobrobycie ponad te, które wynikają z pięniężnego obciążenia podatkowego. Zob. S. Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Vahlen, München 1997, za: F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, op.cit., s. 84.

⁶⁵¹ W 1980 r. w Stanach Zjednoczonych oszacowano, że wzrost podatku o 1 USD przyniesie dodatkową stratę w dobrobycie w wysokości 0,33 USD. Zob. C.L. Ballard, J.K. Shoven, J.B. Whalley, *General equilibrium computations of the marginal welfare costs of taxes in the United State*, „American Economic Review” 1985, no. 75, za: F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, op.cit., s. 98.

datków majątkowych odzwierciedlone w mikroekonomii przez tzw. substytucyjne efekty zmiany ceny w wyniku opodatkowania straty nie będą stanowiły znaczącego elementu empirycznej weryfikacji kosztów procesu fiskalnego w Polsce.

Tego typu podejście powoduje skupienie się w metodologii szacunku kosztów procesu fiskalnego na kosztach wymiaru i poboru podatków oraz kosztach płacenia podatków. Wydaje się, że obecny poziom kosztów administracyjnych, a zwłaszcza dostosowania przedsiębiorców, nie jest w Polsce nadmierny. W warunkach ukształtowanego systemu opodatkowania nieruchomości realizacja zadania, jakim jest oddanie do dyspozycji państwa i samorządu terytorialnego kwoty fiskalnej, podobnie jak jego czasochłonność (czas potrzebny na przygotowanie, wypełnienie i dostarczenie odpowiednim organom administracji skarbowej właściwych formularzy, liczba złożonych przez podatników w ciągu roku deklaracji podatkowych oraz niezbędnych informacji o nieruchomościach) i kosztochłonność (alternatywny koszt przyjętej jednostki czasu przeznaczony na wywiązanie się z obowiązku podatkowego, koszty ponoszone na rzecz firm doradztwa podatkowego), nie sprawia większych trudności.

Nie można jednak wykluczyć, że zmiana systemu opodatkowania nieruchomości spowoduje, iż przedsiębiorcy będą zmuszeni większą część swego potencjału niż dotychczas skoncentrować na wspomnianej już racjonalności podatkowej zamiast na działaniach rynkowych, co w sposób oczywisty ograniczy możliwości realizacji ich potencjalnego dobrobytu. Z funkcjonowaniem nowej konstrukcji systemu opodatkowania nieruchomości związane jest także realne niebezpieczeństwo wysokich kosztów wprowadzenia i stosowania podatku *ad valorem* (założenie dla całego kraju katastru nieruchomości w celu identyfikacji wszystkich nieruchomości podlegających opodatkowaniu, taksacja nieruchomości w celu ustalenia ich wartości, przyszłe aktualizacje wartości ustalonej w wyniku dokonanej wyceny, przeprowadzane akcje edukacyjne). Zakładając, że będzie to w pełni samoistny podatek samorządowy, można to częściowo uzasadniać ceną za przyznany zakres autonomii oraz swobody samorządu terytorialnego w kształtowaniu lokalnej polityki podatkowej⁶⁵². W celu zobrazowania wielkości nakładów związanych z reformą systemu opodatkowania nieruchomości, które dotyczą tylko wdrażania zintegrowanego systemu katastralnego (ZSK), posłużymy się danymi pochodzącymi z kontroli NIK⁶⁵³ (tabela 6.1).

⁶⁵² Oczywiście przy założeniu, że to właśnie budżety lokalne zostaną obciążone nie tylko kosztami związanymi z procesem przekształcenia istniejącej ewidencji gruntów i budynków w kataster nieruchomości oraz tworzenia ich rejestru podatkowego, ale również kosztami przeprowadzenia powszechnej taksacji nieruchomości.

⁶⁵³ *Informacja o wynikach kontroli Zintegrowanego Systemu Katastralnego w latach 2000–2005 (I półrocze)*, NIK, Departament Środowiska, Rolnictwa i Zagospodarowania Przestrzennego, Warszawa, marzec 2006.

Tabela 6.1. Koszty wdrożenia zintegrowanego systemu katastralnego (w tys. zł)

Wyszczególnienie	Wydatkowana kwota w latach 2000–2005 (I półrocze)	Planowane wydatki niezbędne do zakończenia budowy ZSK po 20.06.2005 r.	Coroczne wydatki po zakończeniu budowy ZSK w celu zapewnienia sprawności działania systemu
Komponent I – Kataster nieruchomości	31 036,3	530 000	12 000
Komponent II – Nowa księga wieczysta	96 667,8	180 100	2 900
Komponent III – Ewidencja podatkowa nieruchomości	3 649,8	58 000	32,8
Razem	151 196 ^a	768 100	14 932,8

^a W tabeli nie uwzględniono kosztów obsługi ekspertów (w ramach umowy twiningowej) i kosztów szkolenia, które w okresie 2000–2005 (I półrocze) wyniosły 19 842,1 tys. zł.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Informacja o wynikach kontroli Zintegrowanego Systemu Katastralnego w latach 2000–2005 (I półrocze)*, NIK, Departament Środowiska, Rolnictwa i Zagospodarowania Przestrzennego, Warszawa, marzec 2006.

Należy podkreślić, że podane w tabeli 6.1 skutki fiskalne stworzenia i wykorzystywania w przyszłości zintegrowanego systemu informacji o nieruchomościach nie mogą być z oczywistych powodów kojarzone wyłącznie z wprowadzeniem w Polsce podatku od wartości nieruchomości. Nie budzi wątpliwości, że jednym z niezbędnych warunków realizacji reformy opodatkowania nieruchomości powinno być założenie wiarygodnej ewidencji nieruchomości. Pomijając jednak obiekcje, czy ZSK wypełnia definicję katastru nieruchomości, czy też będzie odgrywać wyłącznie rolę centralnego punktu informacyjnego o nieruchomościach, trzeba wziąć pod uwagę, iż celem katastru powinno być dostarczanie aktualnych, szczegółowych i wiarygodnych informacji o nieruchomościach, ich właścicielach (posiadaczach) oraz o prawach do nieruchomości. Stąd gromadzone dane z powodzeniem mogą być wykorzystane nie tylko jako wymiar podatku od nieruchomości, ale również w planowaniu gospodarczym, planowaniu przestrzennym, oznaczeniu nieruchomości w księgach wieczystych, statystyce publicznej, gospodarce nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw⁶⁵⁴.

⁶⁵⁴ Art. 21 Ustawy a dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne, tekst jednolity, DzU 2005, nr 240, poz. 2027, ze zm.

Rozważania dotyczące strony kosztowej związanej z poborem podatków prowadzą do wniosku, że są one tak samo ważne, jak ich efekty dochodowe. Ponadto zwrócenie większej uwagi na towarzyszące podatkom majątkowym koszty pozwala na określenie obszarów nieprawidłowości, a następnie sformułowanie rozwiązań, których wprowadzenie mogłoby się przyczynić do zrationalizowania systemu opodatkowania majątku.

Jak już wspomniano, niezwykle istotna chociażby dla odpowiednich relacji pomiędzy państwem a podatnikiem jest właściwa legitymizacja poboru podatków. Trzeba przyznać, że w świetle podjętych w rozdziale 2 rozważań i rekomendacji, iż państwo nie powinno opodatkowywać zasobu, czyli tego, co wypracowano i przekazano w spadku kolejnym pokoleniom, przedstawienie reguł legitymizowania podatków majątkowych nie będzie zadaniem łatwym⁶⁵⁵; tym bardziej że w naukowych dyskusjach z jednej strony podaje się w wątpliwość odwoływanie się do modeli mających za podstawę idealizujące założenia, z drugiej zaś powołuje się na dwa fundamentalne, ale różniące się między sobą podejścia: regułę ekwiwalentności (nazywaną także regułą korzyści) oraz regułę możliwości płatniczych (określaną również jako teoria równej ofiary). Niemniej jednak przyjęcie i uzasadnienie niektórych teorii pozwoli zmniejszyć opór podatnika przeciw obciążeniom zgromadzonego w przeszłości majątku.

Odkąd A. Smith sformułował swoje cztery zasady opodatkowania⁶⁵⁶, podejmowane były kolejne próby określenia postulatów pod adresem sprawiedliwego i efektywnego systemu podatkowego. Na uwagę zasługuje zasada pierwsza, postrzegana jako nadrzędna, w której A. Smith akcentował konieczność uiszczania przez każdego obywatela podatków w uzasadnionej wysokości. Odwołując się do teorii A. Smitha, podkreślmy, że ustalenie ciężaru podatkowego wymaga, by każda jednostka obciążona została w wysokości uzależnionej od stopnia skorzystania przez nią z usług państwa, dzięki którym możliwe staje się jej bogactwie⁶⁵⁷. Za F. Grądalskim można sformułować myśl, iż przywołana zasada Smitha stanowi bezpośrednią inspirację dla jednej z reguł legitymizowania podatków – możliwości płatniczych⁶⁵⁸. Abstrahując jednak od tego, czy w przypadku reguły możliwości płatniczych państwo rzeczywiście legitymizuje nie tyle sam pobór

⁶⁵⁵ Przyjmujemy, że legitymizacja oznacza uzasadnienie dla poboru podatków, natomiast zasady podatkowe stanowią treść postulatów precyzujących warunki, którym powinny odpowiadać podatki już uzasadnione. Często okazuje się, że zasady podatkowe stanowią podstawę do formułowania bardziej ogólnych reguł legitymizujących pobór podatków.

⁶⁵⁶ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 500–503.

⁶⁵⁷ Według A. Smitha „poddani każdego państwa powinni przyczyniać się do utrzymywania rządu w jak najściślejszym stosunku do ich możliwości, czyli proporcjonalnie do dochodu, jaki każdy z nich pod opieką państwa uzyskuje”. *Ibidem*, s. 500.

⁶⁵⁸ F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, op.cit., s. 56.

podatków, ile skalę partycypacji podatników w arbitralnie ustalonych podatkach, należy zaakceptować konieczność partycypowania każdego obywatela w kosztach wytworzenia lub utrzymania dostarczanych dóbr publicznych. Dokonuje się to właśnie w wyniku ponoszenia obciążeń podatkowych na rzecz państwa i samorządu terytorialnego. Zauważalny staje się jednak problem nierównomiernego rozłożenia obciążenia podatkowego na wszystkich członków społeczności lokalnej oraz możliwości korzystania z dóbr publicznych nawet przez osoby niewywiązujące się ze swoich zobowiązań podatkowych. Mechanizm dostarczania dóbr publicznych nie jest bowiem bezpośrednio powiązany z kalkulacją ich ceny i wnoszeniem zapłaty⁶⁵⁹.

W przypadku dostarczania dóbr publicznych ujawnia się konieczność wcześniejszego zgromadzenia środków publicznych w celu późniejszego ich wykorzystania do realizacji funkcji publicznych. Przedstawione argumenty pozwalają przyjąć, że w przypadku świadczeń przynoszących korzyści zbiorowe bezpośrednie opłaty, co ma miejsce w sektorze prywatnym, nie wydają się właściwym rozwiązaniem. W kontekście lokalnych dóbr publicznych, czyli takich, z których korzystają przede wszystkim członkowie społeczności lokalnej, konieczne będzie uwzględnienie, jako źródła ich finansowania, podatków lokalnych uiszczanych przez rezydentów oraz w części podatków eksportowanych do innych okręgów w stopniu, w jakim eksportowane są takie świadczenia. W rozdziale 3 starałem się wykazać, że podatkiem mającym dużo pożądanых cech, którym powinny odpowiadać podatki lokalne, jest m.in. podatek od nieruchomości. Niestety opodatkowanie majątku prowadzi do zniekształceń w systemie rynkowym. Oznacza to, że nałożenie podatku majątkowego na zasoby wykorzystywane w działalności gospodarczej prowadzi do nałożenia na sferę produkcji podatków zniekształcających. W tej sytuacji, z punktu widzenia społecznej akceptacji dla poboru podatków majątkowych, niezbędne byłoby rozszerzenie bazy podatkowej. Podatki oparte na szerszej bazie podatkowej to realna szansa na⁶⁶⁰:

- zmniejszenie kosztów procesu fiskalnego,
- wzrost efektywności podatkowej,
- wspieranie w długim okresie wzrostu gospodarczego,
- honorowanie, poprzez wprowadzenie powszechności opodatkowania, społecznych norm dotyczących sprawiedliwości.

W tym przypadku większą bazę powinny stanowić wszystkie opisane oraz zarejestrowane w katastrze nieruchomości. Wskazane rozwiązanie może sprawić,

⁶⁵⁹ *System finansowy w Polsce*, t. 2, red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, op.cit., s. 34.

⁶⁶⁰ R.W. Trasch, *Public Finance. A Normative Theory*, Academic Press, San Diego 2002, s. 332, za: R. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Baza podatkowa i jej wpływ na efektywność systemu podatkowego*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, op.cit., s. 196.

że nieruchomości gospodarcze nie będą obciążone podatkiem od nieruchomości w stopniu zdecydowanie wyższym niż nieruchomości mieszkaniowe. W związku z tym wysokość opodatkowania powinna wynikać głównie z poziomu kosztów związanych ze świadczeniem usług publicznych. Jeżeli więc koszty świadczeń publicznych różnią się w zależności od typu czy lokalizacji nieruchomości, stosowane są – o czym piszę w dalszej części rozdziału – zróżnicowane stawki opodatkowania. Argument współuczestniczenia w kosztach budowy infrastruktury powinien być przekonujący dla większości podatników. Polepszone zostały warunki bytowe, więc mieszkańcy danej jednostki samorządowej powinni uczestniczyć w kosztach inwestycji. W ten sposób wyraźnie widać, że traktowanie podatku od nieruchomości jako kosztu dóbr i usług publicznych, dzięki którym możliwe było osiągnięcie przez podatnika korzyści, zbliża nas do idei ekwiwalentu. Nawiązując do przeprowadzonych wcześniej rozważań na temat walorów podatku ekwiwalentnego, przytoczmy pogląd J.M. Buchanana, który twierdzi: „Zadziwiająco jest, jak mało zrozumienia, nawet dziś, napotyka idea, że podatki powinny być w ostatecznym rozrachunku traktowane jako koszt dóbr i usług publicznych, przysparzających korzyści podatnikowi”⁶⁶¹. Należy zauważyć, że propozycja rozszerzenia bazy podatkowej nie musi kolidować z innymi celami polityki podatkowej. Jak wiemy z rozważań zawartych w rozdziałach 1 i 5, podatkom majątkowym nie powinno się przypisywać zbyt dużej roli pozafiskalnej, dlatego też w praktyce tylko niektóre nieruchomości mogą korzystać z przywilejów podatkowych.

Przejmowanie w drodze przymusu podatkowego części zasobów pieniężnych lub majątkowych uzasadniane jest więc najczęściej możliwością realizacji funkcji alokacyjnej oraz redystrybucyjnej finansów publicznych. Z formalnologicznego punktu widzenia należałoby przyjąć, że warunkiem ich realizacji są dochody pierwotne wytworzone przez czynniki wytwórcze. Przedmiot i zakres (rozmiar) redystrybucji, w zależności od teorii ekonomicznych, są zróżnicowane. Z teorii finansów wynika, że powinny one umożliwić państwu wypełnianie jego funkcji publiczno-społecznych, minimalizując przy tym ewentualne zakłócenia w funkcjonowaniu gospodarki. Zadania publiczne nierozzerwalnie związane są z istnieniem instytucji państwa. Oznacza to, że aktywność państwa nie może być ograniczana tylko do sfery regulacyjnej, rozumianej jako promowanie ważnych dla obywateli reguł: bezpieczeństwa, konkurencyjności oraz przejrzystości. Dostarczanie dóbr publicznych uzasadnia więc i realną sferę jego funkcjonowania. W związku z tym istotne jest osiągnięcie pożądanego i akceptowanego przez obywateli poziomu redystrybucji. Chodzi tutaj zarówno o istniejące już dobra naturalne, które bezsprzecznie należy chronić i utrzymywać w stanie umożliwiającym ich wykorzy-

⁶⁶¹ J.M. Buchanan, *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 123–124.

stanie w przyszłości przez kolejne pokolenia (powietrze, środowisko, krajobraz, woda), jak i dobra, które powstały w wyniku działalności człowieka (korzystanie w ramach usług publicznych z dróg, ulic, mostów, oczyszczalni ścieków).

Można jednak przyjąć, że możliwości bogacenia się społeczeństwa (a więc i możliwości płatnicze) w dużym stopniu zależą od ustalonych reguł funkcjonowania poszczególnych podsystemów systemu społecznego. Z uwagi na fakt, iż uprawnienia państwa i samorządu terytorialnego wkraczają w sferę praw majątkowych obywateli, naturalny konflikt interesów między tymi stronami może zostać ograniczony dzięki satysfakcjonującej podatników jakości tworzonego przez państwo porządku prawno-ekonomicznego.

6.2. Uwarunkowania reformy systemu opodatkowania nieruchomości

Na początku 1990 r., kiedy to rozpoczęto proces zmiany ustroju polskiej gospodarki z centralnie planowanej na rynkową, pojawiła się także idea wprowadzenia podatku od wartości nieruchomości. Prace związane z tworzeniem nowego systemu rozpoczęto pod koniec 1993 r. w Ministerstwie Finansów, w którym powołany został Zespół ds. Reformy Systemu Podatkowego⁶⁶². Podejmowane od wielu lat próby legislacyjne tworzenia nowego systemu opodatkowania nieruchomości według podstawy wartościowej przesuwają się jednak w bliżej nieokreślonej przyszłość. Nic na razie nie wskazuje na to, by dostosowanie polskiego systemu opodatkowania nieruchomości do rozwiązań przyjętych w rozwiniętych krajach UE zostało wdrożone w niedalekiej przyszłości⁶⁶³. Mimo zaawansowanych prac nad formułą podatku *ad valorem* i obecnych bardziej sprzyjających niż poprzednio okoliczności, w Polsce istnieje nadal wiele barier i trudności, które uniemożliwiają wprowadzenie tych rozwiązań w życie. Przybliżmy zatem problemy związane z reformą systemu opodatkowania nieruchomości⁶⁶⁴.

Wśród najważniejszych barier należy wymienić przede wszystkim bariery o charakterze technicznym. Niewątpliwie wprowadzenie podatku od wartości nieruchomości powinno zostać poprzedzone założeniem wiarygodnej i pełnej

⁶⁶² Szczegółowo ewolucja koncepcji podatku *ad valorem* od początku lat 90. została przedstawiona w: L. Eteł, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 220–242.

⁶⁶³ W odpowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z upoważnienia ministra na interpelację nr 363 w sprawie podatku katastralnego minister M. Grabowski w dniu 12 stycznia 2012 r. przyznał, że Ministerstwo Finansów, podobnie jak rząd, nie pracuje nad wprowadzeniem podatku *ad valorem*.

⁶⁶⁴ Szczegółowo, wykorzystując dane empiryczne według stanu do 2005 r., główne bariery towarzyszące reformie przedstawiła K. Wójtowicz w: *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 195–205. Przyjmijmy zatem, że w niniejszej pracy – wykorzystując dorobek wymienionej autorki – skupimy się na kwestiach aktualnych.

ewidencji nieruchomości. Poruszając w poprzednim punkcie problemy związane z kwantyfikacją kosztów procesu fiskalnego, zwróciliśmy uwagę na zintegrowany system katastralny, którego podstawowy cel sprowadza się do automatycznej wymiany informacji pomiędzy wszystkimi trzema komponentami systemu rejestracji gruntów i budynków, czyli: ewidencją gruntów i budynków (kataster fizyczny⁶⁶⁵), systemem ksiąg wieczystych (kataster prawny⁶⁶⁶) oraz ewidencją podatkową (kataster fiskalny⁶⁶⁷). Tymczasem realizacja zapisów dotyczących terminów zakończenia procesu informatyzacji pozostawia w dalszym ciągu wiele do życzenia. Dla ilustracji tego istotnego problemu prześledźmy dane obrazujące postęp prac w zakresie modernizacji ewidencji (tabela 6.2). Co prawda, dane opisowe ewidencji prowadzone są w całości od kilku lat, jednak nie można tego powiedzieć o innych jej elementach, zwłaszcza w przypadku ewidencji obszarów wiejskich. Okres pięciu lat okazał się niewystarczający, by w znaczny sposób przyczynić się do wykonania większości zadań.

Niestety opóźnienia dotyczą także drugiego komponentu – nowej księgi wieczystej. Wpływ na to ma nie tylko wdrożenie systemu informatycznego zakładania i prowadzenia ksiąg wieczystych (wg danych na 30 czerwca 2005 r. system informatyczny udało się wdrożyć jedynie w 18,9% wszystkich wydziałów ksiąg wieczystych w Polsce), ale także przenoszenie treści dotychczasowych ksiąg wieczystych do struktury księgi wieczystej w systemie informatycznym (do 30 czerwca 2005 r. przeniesiono na nośniki informatyczne zaledwie 7,4% wszystkich prowadzonych ksiąg wieczystych w formie papierowej)⁶⁶⁸. Na pozytywną ocenę zasługuje natomiast ewidencja podatkowa nieruchomości – komponent III systemu. Ministerstwo Finansów zapewniło, że wszystkie gminy i miasta na prawach powiatu powinny prowadzić taką ewidencję w systemie informatycznym od 1 stycznia 2005 r. Niestety, w świetle omówionych w rozdziale 4 problemów wynikających ze stosowania przepisów normujących podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny, a także przypisywanej systemowi katastralnemu roli uporządkowanego i zintegrowanego ze sobą zbioru danych opisowych i przestrzennych dotyczących gruntów, budynków i lokali, jest to niewystarczające. Skuteczność przyszłego systemu opodatkowania nieruchomości bezwzględnie wymaga całkowitego uporządkowania systemów ewidencyjnych związanych z nieruchomością-

⁶⁶⁵ Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne, tekst jednolity, DzU 2005, nr 240, poz. 2027, ze zm.

⁶⁶⁶ Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece, tekst jednolity, DzU 2001, nr 124, poz. 1361, ze zm.; Ustawa z dnia 14 lutego 2003 r. o przenoszeniu treści księgi wieczystej do struktury księgi wieczystej prowadzonej w systemie informatycznym, DzU 2003, nr 42, poz. 363.

⁶⁶⁷ Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jednolity, DzU 2010, nr 95, poz. 613, ze zm.

⁶⁶⁸ Zaprezentowane dane pochodzą z *Informacji o wynikach kontroli Zintegrowanego Systemu Katastralnego w latach 2000–2005 (I półrocze)*, op.cit.

mi. Mimo pozytywnych zmian w dalszym ciągu nie ukończono procesu budowy solidnych fundamentów katastru nieruchomości (należy doprowadzić do integracji zapisów ewidencji gruntów i budynków z nową księgą wieczystą). Przyjrzyjmy się jeszcze regulacjom dotyczącym ewidencji gruntów i budynków. Ustawodawca w ustawie Prawo geodezyjne i kartograficzne utożsamiał pojęcie ewidencji gruntów i budynków z pojęciem katastru nieruchomości⁶⁶⁹. Ponadto w art. 53a tej ustawy wspomina się o przyszłym przekształceniu ewidencji gruntów i budynków w kataster nieruchomości, nie określając jednak trybu przekształcenia. Z uwagi na to, że ewidencja ta odgrywa szczególną rolę w ZSK, proces jej modernizacji powinien zostać znacznie przyspieszony. W 2004 r. zakładano, że cały proces tworzenia ZSK zostanie zakończony w 2010 r. Z przywołanych już wyników kontroli Najwyższej Izby Kontroli wynika, iż nastąpi to prawdopodobnie w latach 2018–2019. Konkludując, spełnienie wymogów formalnych wymaga kontynuacji planowanych działań związanych z zakresem i tempem modernizacji całego systemu.

Tabela 6.2. Stan prac w zakresie modernizacji ewidencji gruntów i budynków

Wyszczególnienie	Miasta		Tereny wiejskie	
	stan na 31.12.2003 r.	stan na 31.12.2008 r.	stan na 31.12.2003 r.	stan na 31.12.2008 r.
Mapa ewidencyjna prowadzona w postaci wektorowej	81%	91%	44,8%	49%
Dane ewidencyjne dotyczące budynków	18%	86%	2,5%	22%
Dane ewidencyjne dotyczące nieruchomości lokalowych	11,1%	70%	12,5%	26%

Źródło: opracowano na podstawie: W. Radzio, *System katastralny w Polsce*, w: *Ewidencja nieruchomości*, GUGiK, Warszawa 2006; Z. Parzyński, W. Radzio, *Analiza porównawcza modelu danych ewidencji gruntów i budynków z modelem katastru FIG*, Polskie Towarzystwo Informatyki Przestrzennej, „Roczniki Geomatyki” 2010, t. VIII, nr 1(37).

Kolejne problemy utrudniające wprowadzenie reformy systemu wiążą się z procesem taksacji nieruchomości⁶⁷⁰. Zwróćmy uwagę przede wszystkim na niewystarczające regulacje prawne i tego konsekwencje. Prawne podstawy dokonywania powszechnej taksacji nieruchomości zawarte są w następujących aktach prawnych: ustawie o gospodarce nieruchomościami⁶⁷¹ oraz rozporządzeniu Rady

⁶⁶⁹ W art. 2 pkt 8 tego aktu prawnego zdefiniowano ten rejestr publiczny jako jednolity dla kraju, systematycznie aktualizowany zbiór informacji o gruntach, budynkach i lokalach, ich właścicielach oraz o innych osobach fizycznych lub prawnych władających tymi gruntami, budynkami i lokalami.

⁶⁷⁰ Szczegółowe omówienie kalkulowania wartości nieruchomości znajduje się w następnym punkcie rozdziału.

⁶⁷¹ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r., tekst jednolity, DzU 2010, nr 102, poz. 651, ze zm.

Ministrów w sprawie powszechnej taksacji nieruchomości⁶⁷². Zgodnie z treścią art. 163 ust. 1 przywołanej ustawy, termin rozpoczęcia oraz zakończenia powszechnej taksacji nieruchomości, a także źródła jej finansowania określa odrębna ustawa. Oczwistym skutkiem jej braku jest niepodjęcie – poza projektami studialnymi i pilotażowymi – żadnych działań mających na celu przeprowadzenie powszechnej taksacji nieruchomości i uzupełnienie ewidencji o wartość katastralną działek ewidencyjnych, budynków i lokali. Ponadto, na co zwracają uwagę Z. Parzyński i W. Radzio, w rejestrze cen i wartości nieruchomości prowadzonym przez starostów gromadzone są jedynie informacje o cenach transakcyjnych oraz wartościach nieruchomości ustalanych przez rzeczoznawców majątkowych w ramach indywidualnych wycen⁶⁷³.

Nie ma wątpliwości, że reforma systemu podatków od nieruchomości w Polsce jest trudna do przeprowadzenia również z politycznego punktu widzenia. Uwarunkowania te są pochodną istniejącego układu politycznego sprawującego władzę. Wyjście z sytuacji nie jest możliwe bez porozumienia na szczeblu centralnym. Problem polega na braku podejścia długofalowego oraz upolitycznianiu decyzji dotyczących zmian w prawie podatkowym. Biorąc pod uwagę funkcjonowanie niespójnych politycznie i mających zróżnicowane interesy władz publicznych, nie można wykluczyć świadomego odwlekania podjęcia określonych decyzji. Racjonalne dla określonej grupy politycznej opóźnianie prac nad nową formułą opodatkowania wynika z obaw, że proponowana zmiana będzie niesprawiedliwa dla reprezentowanej grupy społecznej, która musiałaby ponieść większy niż dotychczas ciężar obciążeń podatkowych. W naturalny sposób władze koncentrują się raczej na utrzymywaniu dotychczasowego porządku podatkowego bądź ewentualnie akceptowaniu rozwiązań cząstkowych, wyrywkowych, które pogarszają funkcjonalną jakość systemu podatkowego. Biorąc pod uwagę, że decyzje dotyczące systemu podatkowego oraz całych finansów publicznych nie będą podejmowane wyłącznie na gruncie rachunku ekonomicznego (koszty–korzyści), niezbędne są właśnie trudne decyzje polityczne. Rozpatrując problematykę zmian w podatkach majątkowych w szerszym kontekście, czyli postępującej decentralizacji wykonywania zadań publicznych na rzecz jednostek samorządowych, a także możliwości kształtowania przez nie kategorii własnego potencjału dochodowego, można się pokusić o stwierdzenie, że wcześniej czy później zmiany te będą musiały być wprowadzone.

Nowa formuła to szansa, dzięki stworzeniu stabilnego i wydajnego źródła dochodów własnych, na wzmocnienie samodzielności finansowej jednostek sa-

⁶⁷² Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 czerwca 2005 r., DzU 2005, nr 131, poz. 1092.

⁶⁷³ Z. Parzyński, W. Radzio, *Analiza porównawcza modelu danych ewidencji gruntów i budynków z modelem katastru FIG*, op.cit., s. 114.

morządu terytorialnego. W związku z tym ujawnia się w szczególności potrzeba uwzględniania politycznego punktu widzenia na szczeblu samorządowym. Należy także zwrócić uwagę na opinie lokalnych decydentów na temat pożądanych przez nich zmian systemu zasilania finansowego jednostek samorządu terytorialnego. Z przeprowadzonych i przedstawionych w literaturze badań wynika, co następuje⁶⁷⁴:

- Zdecydowana większość ankietowanych decydentów samorządowych oczekuje zwiększenia dochodów o charakterze paratransferowym (udziałów w podatkach państwowych), transferów z tytułu subwencji ogólnych oraz silniejszego wyrównywania potencjałów dochodowych. W przypadku JST ogółem za najbardziej pożądaną zmianę blisko 50% ankietowanych uznało właśnie zwiększenie udziałów w podatkach państwowych, nieco ponad 22% wskazało wzrost kwot subwencji ogólnych, natomiast ok. 14% silniejsze wyrównywanie potencjałów dochodowych.
- Jednostki samorządu terytorialnego nie upatrują swojej szansy rozwojowej w zwiększeniu zakresu samodzielności dochodowej. Rozkład wskazań dla kategorii oznaczającej przyznanie nowych podatków i opłat był następujący: 5,1% jako najbardziej pożądana zmiana (4. wynik na 7 możliwości), 2,6% jako druga w hierarchii ważności zmiana (6. wynik na 7 możliwości), 4,1% jako trzecia w hierarchii ważności zmiana (6. wynik na 7 możliwości).
- Zauważalne jest zróżnicowanie wskazania na potrzebę wzrostu znaczenia podatków i opłat w strukturze dochodów wspólnot samorządowych w zależności od typu gminy. Największy odsetek respondentów wyrażających zainteresowanie otrzymaniem nowych dochodów własnych w postaci podatków i opłat lokalnych dotyczył grupy małych gmin miejskich, miast na prawach powiatu oraz powiatów.

Reasumując, należy stwierdzić, że bardzo mała jest grupa decydentów samorządowych, którzy byliby zainteresowani rozszerzeniem skali lokalnej polityki podatkowej, co byłoby równoznaczne z ponoszeniem zwiększonej odpowiedzialności za sytuację finansową zarządzanej przez siebie wspólnoty. Nasuwa się w tym kontekście wątpliwość, jaka jest zasadność poglądów i postulatów domagających się większego wyposażenia samorządu terytorialnego we własne źródła dochodów podatkowych, jeśli polscy politycy lokalni nie chcą być odpowiedzialni za sytuację finansową swoich wspólnot samorządowych. Nie należy także pomijać – jako przyczyn wskazanych w zaprezentowanych badaniach wyników – obiektywnych

⁶⁷⁴ Warto zwrócić uwagę na szeroki zakres podmiotowy wykorzystanych badań ankietowych – wszystkie JST w Polsce (16 województw, 65 miast na prawach powiatów, 314 powiatów ziemskich, 2413 gmin). Wskaźnik przeciętnej zwrotności wyniósł ok. 25%. Badanie ankietowe przeprowadzono w 2008 r. Zob. A. Babczuk, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego. Pożądane kierunki zmian w świetle badań ankietowych*, w: *Finanse 2009 – teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, op.cit.

okoliczności. Otóż samorządowi decydenci, wskazując na rozwiązania, które zwiększają zakres samodzielności wydatkowej (wzrost wpływów z tytułu udziału w podatkach państwowych, wzrost kwot subwencji ogólnych), a także oznaczają, że ciężar równoważenia budżetów samorządowych powinien spoczywać w zasadniczej mierze na władzach państwowych, słusznie obawiają się, iż w sytuacji dynamicznego wzrostu zadań i wydatków samorządowych oparcie dochodów samorządowych przede wszystkim na podatkach lokalnych niesie uzasadnione niebezpieczeństwo ich niewystarczalności.

Ponieważ wdrożenie nowego systemu opodatkowania i ewidencjonowania nieruchomości należy do procesów nie tylko żmudnych i czasochłonnych, ale także kosztownych, nie można pomijać barier finansowych. Z uwagi na to, iż nieznana jest data wprowadzenia podatku *ad valorem* i niewystarczające są obecne uregulowania prawne, nie jest możliwe przytoczenie wiarygodnych danych na ten temat. Opierając się na dostępnych informacjach, można określić, że w latach 2000–2005 w ramach prac modernizacyjnych związanych z synchronizacją trzech komponentów w zintegrowany kataster nieruchomości wydano łącznie przeszło 151 mln zł. W 2006 r. szacowano, że pozostałe koszty związane z dokończeniem prac modernizacyjnych wyniosą prawie 770 mln zł. Wskutek wykorzystania środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej (PHARE, MATRA, Bank Światowy) nastąpiło tylko częściowe obciążenie budżetu państwa. W sumie strona kosztowa, zawierająca oprócz wydatków związanych z koniecznością stworzenia systemu informacji o nieruchomościach także koszt powszechnej taksacji, szacowana była w 2004 r. na blisko 2 mld zł. Uwzględniając jednak koszt przeprowadzenia powszechnej taksacji nieruchomości według zasad określonych w ustawie o gospodarce nieruchomościami (szacowany na kwotę ponad 1,4 mld zł), zamknięcie się całkowitego budżetu w wymienionej kwocie stało się mało realne. Nie ma wątpliwości, że przytoczone szacunki przekraczają skromne możliwości finansowe samorządu terytorialnego. Pojawia się zatem pytanie o możliwości do udźwignięcia w krótkim czasie ciężar koniecznych do zakończenia reformy wydatków. Niestety, polskie finanse publiczne znajdują się w stanie kryzysu (niekorzystne dane finansowe dotyczące wysokości deficytu i długu sektora finansów publicznych). Niezależnie od tego należy mieć na uwadze, że znaczne odroczenie w czasie bądź co gorsza brak reformy systemu opodatkowania nieruchomości nie pozostanie bez wpływu na możliwości doskonalenia funkcjonowania instytucji publicznych, a tym samym ograniczy efektywność finansów samorządu terytorialnego.

Wreszcie na koniec refleksji na temat problemów utrudniających wprowadzenie reformy systemu opodatkowania nieruchomości należy podnieść problem, który staje się kluczowy. Jest nim przyzwolenie społeczne. Wysokość i forma nakładanych obciążeń podatkowych nie zawsze przecież znajdują społeczną aprobatę i akceptację. Dla podatnika ważna jest subiektywna ocena ciężaru podatkowego.

Postawy wobec procesu wprowadzania nowego podatku są więc pochodną oceny własnej sytuacji w chwili obecnej w porównaniu z wcześniejszymi okresami, ale także odzwierciedleniem własnej sytuacji na tle sytuacji innych ludzi. Krytyczny osąd treści konkretnych rozwiązań ustawodawczych może także wynikać nie tylko z przyczyn bezpośrednio związanych z ich oceną; krytykę mogą wywołać pogarszające się nastroje społeczne i niechęć wobec większości propozycji, które w odczuciu społecznym są złe. Wprowadzenie podatku opartego na wartości nieruchomości wymaga więc przygotowania społeczeństwa do nowej formuły (rzetelnie przygotowane i przeprowadzone akcje edukacyjne i promocyjne, publiczne debaty, w których zwraca się uwagę na zalety i wady rozwiązania). Tymczasem dotychczasowe działania władzy publicznej pozostawiają wiele do życzenia i w efekcie są odbierane jako próba zachowania w tajemnicy tego elementu transformacji systemu podatkowego do samego końca.

6.3. Koncepcja podatku opartego na wartości nieruchomości

6.3.1. Podatek *ad valorem* – jeden podatek, którego przedmiotem są wszystkie rodzaje nieruchomości

Zasadniczym elementem koncepcji opodatkowania nieruchomości powinno być ujednoczenie zasad ich opodatkowania i przyjęcie konstrukcji nowego, jednego podatku od nieruchomości. Podobnie jak w większości państw UE, wysokość podatku od nieruchomości powinna być uzależniona od wartości nieruchomości. Nie oznacza to jednak, że imitacja rozwiązań podatkowych stosowanych w innych krajach, a tym samym ich unifikacja, jest pożądana; tym bardziej że szczegółowe rozwiązania w zakresie konstrukcji są zróżnicowane. Ponadto poziom rozwoju gospodarczego Polski jest znacznie niższy. Jak zatem powinien wyglądać polski podatek od nieruchomości? Wydaje się, że w miarę możliwości powinien stanowić połączenie modeli i doświadczeń wysoko rozwiniętych państw europejskich ze specyfiką lokalną, wynikającą z uwarunkowań prawno-społecznych. Nie ulega wątpliwości, że z punktu widzenia reformowania systemu podatków majątkowych ten aspekt wzbudza najwięcej kontrowersji. Większość badaczy jest zdania, że koncepcja podatku opartego na wartości nieruchomości jest pożądana z punktu widzenia sprawiedliwości i ekonomicznej efektywności opodatkowania. Dyskusja dotycząca sprawiedliwości podatkowej trwa w literaturze od dawna. Oczywiście, jak podkreślano wcześniej, znalezienie zobiektywizowanych miar sprawiedliwości stwarza wiele problemów. Przyjmując więc, że sprawiedliwe opodatkowanie mogłoby wynikać ze zdolności podatkowej podatnika, nie powinien wzbudzać

zastrzeżeń fakt zapłacenia wyższego podatku przez osoby posiadające nieruchomości o wyższej wartości. Rozwiązanie uwzględniające wartościowe określenie podstawy opodatkowania pozwala zatem na zróżnicowanie wysokości ciężarów podatkowych w zależności od posiadanego przez podatnika majątku. Trafna jest więc uwaga wyrażona przez J. Hozerę i S. Kokotę, którzy stwierdzają, iż „podstawową doktryną sprawiedliwości podatku katastralnego jest to, że każdy może być właścicielem takiej nieruchomości, na której utrzymanie go stać”⁶⁷⁵.

Wskazmy zatem te problemy, które powinny stanowić przedmiot szczególnych badań naukowych, w kontekście reformy podatków lokalnych, czyli kolejnego elementu dostosowania polskiego systemu podatkowego do rozwiązań przyjętych w pozostałych krajach Unii Europejskiej. Omawiając zagadnienia związane z przyszłą zmianą systemu opodatkowania nieruchomości, należy wskazać jego następujące obszary:

- 1) budowę i wprowadzenie kompletnego i spójnego systemu katastralnego,
- 2) procedurę powszechnej taksacji nieruchomości jako sposobu dokonania powszechnej wyceny wszystkich nieruchomości w celu ustalenia ich wartości katastralnej,
- 3) zarządzanie i administrowanie systemem katastralnym,
- 4) rolę samorządu terytorialnego w kształtowaniu elementów konstrukcyjnych podatku *ad valorem*.

Budowa i wprowadzenie kompletnego i spójnego systemu katastralnego

Do prawidłowego funkcjonowania nowej formuły podatku od nieruchomości niezbędne jest przygotowanie systemu ewidencjonowania nieruchomości. Jak wiemy, w Polsce ciągle nie ma w pełni zidentyfikowanej bazy podatkowej (wiarygodnej i pełnej ewidencji nieruchomości w układzie rzeczowym). Stan zaawansowania prac w zakresie ewidencji nieruchomości, w tym tworzenia informatycznej bazy danych, co zauważono w poprzednim punkcie rozdziału, pozostawia wiele do życzenia. W Polsce dane o przestrzeni rozproszone są w wielu rejestrach publicznych oraz opracowaniach kartograficznych, co utrudnia nie tylko dotarcie do nich, ale także ich właściwą interpretację. Szanse na pozytywne wdrożenie i realizowanie nowego systemu opodatkowania nieruchomości stwarza tylko całościowe oraz jednolite zaewidencjonowanie nieruchomości.

Wprowadzenie systemu katastralnego nie może być jednak sprowadzane wyłącznie do aspektu fiskalnego. W większości państw o rozwiniętej gospodarce rynkowej dobrze funkcjonujący system katastralny jest postrzegany jako podstawa działania państwa. Ewolucja roli systemu katastralnego nie może pozostawać

⁶⁷⁵ J. Hozer, S. Kokot, *Problemy powszechnej taksacji nieruchomości w Polsce*, „Zeszyty Naukowe” nr 15, „Prace Katedry Ekonometrii i Statystyki” nr 16, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2005, s. 136.

bez wpływu na rozwiązania polskiego katastru nieruchomości. Analiza ewolucji roli katastrów potwierdza, że grupowanie katastrów w kontekście ich roli wymaga rewizji. Stąd przytaczany często w literaturze podział katastru na fiskalny (zapewnienie dochodów podatkowych z tytułu posiadania nieruchomości), prawny (zabezpieczenie obrotu nieruchomościami) oraz fizyczny (planowanie i gospodarowanie nieruchomościami) traci znaczenie. Na podkreślenie zasługuje fakt wielofunkcyjnego wykorzystania systemu katastralnego w celu wspierania zrównoważonego rozwoju gospodarczego państwa. Proces rozwoju technologii informacyjnych i komunikacyjnych, a także coraz większa świadomość społeczna o wielofunkcyjności systemów katastralnych prowadzą niewątpliwie do rozwinięcia się powszechnego zapotrzebowania na informację katastralną. W związku z tym system może być wykorzystywany przez sektor zarówno publiczny, jak i prywatny⁶⁷⁶.

Obserwując międzynarodowe trendy w gospodarce nieruchomościami, należy odnotować wiele cennych inicjatyw (m.in. Kataster 2014, Kataster wielozadaniowy, Paradygmat gospodarki nieruchomościami)⁶⁷⁷. Zwróćmy uwagę przede wszystkim na opublikowane w 1995 r. przez Międzynarodową Federację Geodetów „Oświadczenie FIG dotyczące katastru”, które w wielu państwach traktowane jest jako punkt odniesienia w unowocześnianiu katastru. Kataster powinien zatem obejmować następujące aspekty zarządzania państwem⁶⁷⁸:

- wzmocnienie ochrony praw do ziemi (zagwarantowanie własności i zabezpieczenia posiadania praw do gruntów, zapewnienie bezpieczeństwa kredytów),
- regulacje rynku nieruchomości (rozwiązywanie i monitorowanie problemów związanych z nieruchomościami),
- wsparcie władzy publicznej w procesie naliczania podatków majątkowych (dostarczenie danych o wartości nieruchomości),
- zrównoważone gospodarowanie zasobami środowiska (wsparcie dla zarządzania środowiskiem),
- tworzenie i wdrażanie planów zagospodarowania terenów (efektywne wykorzystanie obszarów).

⁶⁷⁶ I. Williamson, L. Ting, *Cadastral Trends: A Synthesis*, „The Australian Surveyor” 1999, vol. 4, no. 1, s. 46–54, za: A. Dawidowicz, R. Żróbek, *Ewolucja potencjału systemu katastru nieruchomości w Polsce w świetle założeń Międzynarodowej Federacji Geodetów (FIG)*, „Studia i Materiały Towarzystwa Naukowego Nieruchomości”, vol. 19, nr 4, Olsztyn 2011.

⁶⁷⁷ Współczesne trendy międzynarodowe zostały przedstawione w: A. Dawidowicz, R. Żróbek, *Ewolucja potencjału systemu katastru nieruchomości w Polsce w świetle założeń Międzynarodowej Federacji Geodetów (FIG)*, op.cit.

⁶⁷⁸ *FIG Statement on the Cadastre*, www.fig.net/commission7/reports/cadastre/statement_on_cadastre.html

Reasumując, budowany w Polsce zintegrowany system katastralny jako nowoczesny model systemu katastralnego ma na celu integrację funkcjonalną rejestru gruntów i budynków, ksiąg wieczystych, ewidencji podatkowej, a także w przyszłości innych rejestrów publicznych. Stworzenie kompletnej bazy danych jest – o czym już pisano – procesem czasochłonnym i kosztownym. Nie powinna podlegać dyskusji jej wartość i przydatność w procesie gospodarowania nieruchomościami zabudowanymi i niezabudowanymi. Racjonalne gospodarowanie nieruchomościami na określonym terenie wymaga przestrzennego rozpoznania oraz oceny jego zasobów gospodarczych, kulturowych, społecznych i środowiskowych. Dzięki temu, że dane o przestrzeni i jej obiektach gromadzone będą w jednym centralnym systemie, możliwe staje się podejmowanie optymalnych decyzji.

Procedura powszechnej taksacji nieruchomości jako sposób dokonania powszechnej wyceny wszystkich nieruchomości w celu ustalenia ich wartości katastralnej

Zrealizowanie procesu powszechnej taksacji wymaga więc kompletnego i spójnego systemu katastralnego. Każda nieruchomość jest w nim zaewidencjonowana, opisana i ma określoną wartość katastralną, ustaloną w procesie powszechnej taksacji. Powszechna (masowa) taksacja nieruchomości w wąskim znaczeniu sprowadza się do wyceny, obejmującej z reguły dużą liczbę nieruchomości, w wyniku której ustalane są wartości katastralne nieruchomości – jako podstawy opodatkowania nieruchomości podatkiem *ad valorem*. Przeprowadzenie powszechnej taksacji zostało dotychczas w Polsce uregulowane w Ustawie o gospodarce nieruchomościami oraz Rozporządzeniu w sprawie powszechnej taksacji nieruchomości. Odpowiedzialne za to będą organy prowadzące kataster nieruchomości. Rzeczoznawcy majątkowi będą zaś dokonywać oszacowania nieruchomości reprezentatywnych, w celu nie tylko ustalenia wartości katastralnej (wartości maksymalnie zbliżonej do wartości rynkowej), ale także sporządzenia map i tabel taksacyjnych. Określenie wartości katastralnej nieruchomości w pewnym stopniu może być obciążone niedokładnością, wynikającą z subiektywnego i indywidualnego podejścia rzeczoznawcy. Dzięki ujednoczeniu procesu powszechnej taksacji możliwe będzie częściowe ograniczenie tego czynnika.

Przy ustalaniu katastralnej wartości nieruchomości należy zwrócić uwagę na następujące elementy, które mogą przesądzać o sukcesie funkcjonowania przyjętego modelu:

- zasady racjonalizacji systemu taksacji: zrozumiałość (wszyscy uczestnicy systemu powinni rozumieć jego ideę), powszechność (wszyscy spełniający warunki unormowane ustawą ponoszą konsekwentnie ciężar podatkowy), stabilność (likwidowanie niepotrzebnych fluktuacji, przemyślane wprowadzanie zmian),

przewidywalność (uczestnicy systemu znają skutki finansowe), uczciwość (precyzyjne ustalenie preferencji, redukujących wysokość obciążenia), sprawiedliwość (osoby o zbliżonej sytuacji dochodowo-majątkowej ponoszą podobne ciężary finansowe)⁶⁷⁹;

- przebieg procesu wyceny: wybór sposobu wyceny wartości majątku (wartość rynkowa – wartość, jaką można by uzyskać w razie sprzedaży nieruchomości, lub wartość czynszowa – wartość równa wartości czynszu uzyskiwanego na podstawie umowy najmu, dzierżawy w przyjętym okresie), wykorzystywane narzędzia procedury taksacyjnej (indywidualna wycena nieruchomości, mapa taksacyjna, tabela taksacyjna);
- zarządzanie i administrowanie systemem katastralnym: procedura sprawdzania uczciwości i sprawiedliwości wyceny, kontrole stanu nieruchomości, aktualizacja ich wartości (bieżąca, tzw. nadprogramowa oraz stosowane w określonym cyklu kolejne powszechne wyceny nieruchomości).

Warto w tym miejscu prześledzić proces ustalenia wartości katastralnej w procesie powszechnej taksacji. Zgodnie z obowiązującymi przepisami normującymi sposoby dokonywania powszechnej taksacji, z racji terytorialnego zasięgu przeprowadzenia powszechnej taksacji nieruchomości można wyróżnić dwa podstawowe tryby: ogólnokrajową powszechną taksację oraz gminną powszechną taksację. Należy zaznaczyć, że katalog sposobów ustalania wartości katastralnej uzupełniają: masowa waloryzacja wartości katastralnej oraz indywidualna waloryzacja wartości katastralnej – jako możliwości wykorzystywane pomiędzy dwiema powszechnymi taksacjami nieruchomości⁶⁸⁰.

Nie wszystkie z wymienionych trybów zostały w pełni uregulowane w obecnych aktach prawnych. W odniesieniu do powszechnej taksacji nieruchomości przeprowadzanej dla obszaru całego kraju w ustawie określono jedynie sposób jej dokonywania. Natomiast terminy jej przeprowadzania i źródła finansowania zostaną ustalone odrębnie, także w drodze ustawy. Przyjmijmy zatem, że pierwsza powszechna taksacja nieruchomości w Polsce będzie mogła zostać przeprowadzona dopiero wówczas, gdy ustalone zostaną – w odrębnej ustawie – jej terminy, a także terminy kolejnych powszechnych taksacji nieruchomości, obejmujących terytorium całego kraju.

Warto zwrócić większą uwagę na drugi prawnie określony tryb dokonywania powszechnej taksacji nieruchomości – podejmowanie jej na obszarze gminy na podstawie uchwały rady gminy. Z punktu widzenia zachowania aktualności war-

⁶⁷⁹ T. Johnstone, *System ad valorem – cudowny lek?*, IPTI Second Annual Conference, *Podatki od nieruchomości w krajach transformacji gospodarczej*, Kraków 1999.

⁶⁸⁰ M. Wolanin, *Powszechna taksacja nieruchomości – zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, „Nieruchomości” 2005, nr 10.

tości katastralnej nieruchomości, w sytuacji odległej terminowo taksacji ogólnokrajowej, na pozytywną ocenę zasługuje możliwość podjęcia inicjatywy w sprawie powszechnej taksacji nieruchomości mającej wymiar lokalny. Niewątpliwą zaletą przyjętego rozwiązania jest także fakultatywny charakter podjęcia powszechnej taksacji przez gminy. W praktyce może się okazać, że nie ma ona – ze względu na przeprowadzony rachunek opłacalności – uzasadnienia. Powszechna taksacja przeprowadzana z inicjatywy gminy może być bowiem finansowana wyłącznie przez gminę.

Ustalanie wartości katastralnej sprowadza się do wyliczenia jej dla każdej nieruchomości na podstawie wartości jednostkowych miar powierzchni gruntu i powierzchni części składowych przyjętych na terenie danego obszaru według uprzedniej wyceny tzw. nieruchomości reprezentatywnej. Wartość katastralna nieruchomości będzie ustalana przez starostę, który wykorzysta do tego wskaźniki opracowane na podstawie rynkowej wartości nieruchomości reprezentatywnej. Zgodnie z założeniami ustawodawcy, powinna ona uwzględniać różnice, jakie występują między poszczególnymi nieruchomościami, oraz zbliżenie jej do wartości rynkowej możliwej do uzyskania przy zastosowaniu zasad przyjętych dla masowej wyceny.

Dokonanie powszechnej taksacji nieruchomości wymaga zatem przyjęcia punktu odniesienia, którym będą wartości wybranych nieruchomości o cechach odzwierciedlających czynniki mające wpływ na kształtowanie cen nieruchomości na rynku. Poznanie tych parametrów pozwoli określić wartości jednostkowych miar nieruchomości wraz z ich częściami składowymi. One z kolei zostaną wykorzystane do opracowania map taksacyjnych (zawierających jednostkowe wartości powierzchni gruntu) oraz tabel taksacyjnych (zawierających jednostkowe wartości powierzchni części składowych gruntu). Uwzględniając treść art. 165 Ustawy o gospodarce nieruchomościami, należy zauważyć, że na wartość katastralną nieruchomości gruntowej składa się wartość katastralna gruntu oraz wartość katastralna jego części składowych. Stąd w procesie powszechnej taksacji nieruchomości jednostkami taksacyjnymi są:

- w odniesieniu do gruntu – działka gruntu lub jej część o przeznaczeniu odmiennym od działek sąsiednich lub pozostałej części działki, bądź o odmiennym sposobie użytkowania danej części działki,
- w odniesieniu do części składowych gruntu – budynek, lokal w budynku wielolokalowym lub inne urządzenie trwale związane z gruntem.

Podsumowując tę część, podkreślimy, że indywidualna wycena nieruchomości reprezentatywnej, mapa taksacyjna oraz tabela taksacyjna to narzędzia procedury taksacyjnej, znajdujące zastosowanie przy ustalaniu wartości katastralnej nieruchomości. Ograniczając prezentację procedury powszechnej taksacji nieruchomości do ustalenia wartości katastralnej, można stwierdzić, że etapem końcowym jest

indywidualizacja wartości katastralnej każdej z nieruchomości w drodze decyzji administracyjnej⁶⁸¹.

Zarządzanie i administrowanie systemem katastralnym

Przyjęcie odpowiedniego modelu wyceny nie kończy całego procesu taksacji. Kolejnym jej elementem jest etap zarządzania i administrowania systemem katastralnym. Wymagane jest zatem nie tylko stworzenie systemu katastralnego, ale także jego systematyczna aktualizacja. W przyszłości wartość katastralna, na skutek różnych czynników, będzie przecież ulegać zmianom. Należy przewidywać, że zaniedbania w tym zakresie (brak bądź sporadyczne aktualizacje wyceny wartości nieruchomości, rzadkie i nieefektywne kontrole stanu nieruchomości) ograniczą w zdecydowany sposób perspektywę sprawiedliwości i efektywności w podatku *ad valorem*⁶⁸². Z punktu widzenia sygnalizowanego problemu istotne wydają się zapisy art. 163 Ustawy o gospodarce nieruchomościami, z którego wynika, że powszechną taksację nieruchomości przeprowadza się okresowo. Natomiast w okresach rocznych, dzielących przeprowadzanie kolejnych powszechnych taksacji nieruchomości, wartości katastralne ustalone w wyniku poprzedniej taksacji przeszacowuje się, stosując wskaźniki zmian cen nieruchomości, ogłaszanych przez Prezesa GUS (tzw. masowa waloryzacja wartości katastralnej). Co istotne, rada gminy może – co wcześniej podkreślano – podjąć uchwałę o przeprowadzeniu na swój koszt „nadprogramowej” powszechnej wyceny nieruchomości, jednak nie częściej niż raz na trzy lata. Dodatkowo warto zwrócić uwagę na treść art. 170 tejże ustawy: wartości katastralne nieruchomości mogą być także aktualizowane na wniosek podatnika lub z urzędu na podstawie indywidualnego oszacowania nieruchomości (tzw. indywidualna waloryzacja wartości katastralnej).

Oceniając przepisy z punktu widzenia omawianego celu, należy zwrócić uwagę także na podejmowanie przez władzę publiczną działań kontrolnych. Otóż zgodnie z §15 Rozporządzenia, w okresie pięciu lat od zakończenia taksacji lub poprzedniej kontroli taksacji dokonywana jest kontrola wartości katastralnych wszystkich wycenionych nieruchomości. Kontrola ta obejmuje coroczną kontrolę wartości katastralnych co najmniej 20% powierzchni nieruchomości na kolejno wybranych obszarach w granicach każdej gminy.

⁶⁸¹ Pozostałymi czynnościami procedury są: wyłożenie map i tabel taksacyjnych do publicznego wglądu, nadanie mapom i tabelom taksacyjnym mocy urzędowej w drodze uchwały rady gminy z jednoczesnym rozstrzygnięciem zarzutów wobec map i tabel taksacyjnych, opublikowanie map i tabel taksacyjnych. Więcej na temat pisze M. Wolanin, *ibidem*.

⁶⁸² Problem ten pojawił się w niektórych państwach UE, m.in. w Niemczech i we Francji. Na przykład w Niemczech wartości podatkowe dóbr gospodarczych nie odzwierciedlają należycie rzeczowych wartości nieruchomości. Zob. Ch. Spengel, J.H. Heckemeyer, B. Zinn, *Reform der Grundsteuer: Ein Blick nach Europa*, „Der Betrieb” 2011, Nr. 1.

Ustawodawca w dotychczasowych aktach prawnych bardzo dokładnie określił przyszłe zasady działania aktualizowania i kontrolowania danych, jako ważnego składnika całego systemu katastralnego. Można przypuszczać, że niewłaściwe rozwiązanie tego problemu nie pozostałoby bez wpływu głównie na pozafiskalne skutki reformy (wątpliwości co do sprawiedliwego rozkładu obciążeń podatkowych, poprzez powiązanie wysokości podatku z nieadekwatną wartością nieruchomości, negatywny wpływ na pobudzenie efektywnego ekonomicznie zagospodarowania i wykorzystywania nieruchomości oraz na zracjonalizowanie struktury przestrzennej miast i miejscowości).

Rola samorządu terytorialnego w kształtowaniu elementów konstrukcyjnych podatku *ad valorem*

Jeśli reforma podatków od posiadanych nieruchomości ma przynieść pozytywne skutki fiskalne oraz pozafiskalne, niezbędne jest – poza określonymi już czynnikami – jednoznaczne rozstrzygnięcie roli organów samorządu terytorialnego w ustalaniu konstrukcji podatku od nieruchomości. Zastosowanie modelu podatku *ad valorem* to nie tylko zmiana liczenia (wartościowe kryterium wymiaru), ale również kwestia zakresu uprawnień w kształtowaniu elementów konstrukcyjnych podatku. W związku z tym można postulować zwiększenie kompetencji jednostek samorządu terytorialnego w obszarze podatków majątkowych. Pomijając w tym miejscu zgłoszone i przybliżone w p. 6.4 propozycje, podkreślmy, że w gestii jednostek samorządowych, tak jak w obecnych regulacjach prawnych, powinno być określanie stawek podatkowych oraz katalogu możliwych ulg i zwolnień z podatku.

6.3.2. Metodyka ustalania wartości katastralnych nieruchomości

Wycena to działanie zmierzające do określenia wartości. Termin ten stanowi przedmiot rozważań w wielu dziedzinach nauki. W teorii ekonomii wartość jest jedną z najważniejszych, ale i najtrudniejszych kategorii. Pomijając jej prezentację na gruncie ekonomii, wskaźmy, że również w odniesieniu do nieruchomości wartość może być definiowana w różny sposób⁶⁸³. Obok wartości rynkowej, stanowiącej najczęściej przedmiot wycen, istnieje także wartość nierynkowa. Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Wyceny, wyróżnia się następujące rodzaje wartości nierynkowych: użytkową, inwestycyjną (indywidualną), funkcjonującego przedsiębiorstwa, ubezpieczeniową, skarbową dla celów podatkowych (katastralną), odzysku, likwidacyjną (dla wymuszonej sprzedaży), szczególną, bankowo-hipoteczną. Ustalona w procesie powszechnej taksacji wartość katastralna to jeden z wielu prze-

⁶⁸³ Zagadnienie zostało zaprezentowane m.in. w: E. Kucharska-Stasiak, *Nieruchomość w gospodarce rynkowej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.

jawów wartości ekonomicznej. Nie jest więc ona równoważna z wartością rynkową nieruchomości, aczkolwiek powinna się do niej zbliżać.

Dotychczasowe rozważania wskazują, że kluczowym zagadnieniem powszechnej taksacji nieruchomości jest nieruchomość reprezentatywna, która jako jednostka taksacyjna powinna zawierać charakterystyczne cechy oraz przeciętne parametry cech typowych dla określonego rodzaju nieruchomości w danej strefie taksacyjnej. Na podstawie nieruchomości reprezentatywnych obliczona zostanie jednostkowa wartość nieruchomości i jej części składowych. W przypadku każdej strefy taksacyjnej ustalone zostaną jednostkowe wartości 1 m² powierzchni jednostek taksacyjnych składających się na nieruchomość reprezentatywną. Na wartości jednostkowe gruntu i części składowych gruntu przedstawionych na mapie taksacyjnej oraz w tabelach taksacyjnych wpływają określone, wskazane przez ustawodawcę, cechy charakterystyczne. Zostały one, dla poszczególnych rodzajów nieruchomości wyodrębnionych dla celów taksacji, przedstawione w tabeli 6.3.

Tabela 6.3. Cechy charakterystyczne nieruchomości wpływające na wartość katastralną

Rodzaj nieruchomości	Cechy charakterystyczne
Grunty zabudowane lub przeznaczone na zabudowę, grunty przeznaczone na inne cele niż rolne i leśne	<ul style="list-style-type: none"> • położenie • przeznaczenie w planie miejscowym bądź sposób użytkowania w przypadku jego braku • stan wyposażenia w infrastrukturę techniczną • stan zagospodarowania • klasa gleboznawcza gruntu, wykazana w katastrze nieruchomości
Grunty rolne i leśne	<ul style="list-style-type: none"> • położenie • rodzaj użytku gruntowego • stan wyposażenia w infrastrukturę techniczną służącą prowadzeniu produkcji rolnej i leśnej • klasa gleboznawcza gruntu
Budynek	<ul style="list-style-type: none"> • położenie • rodzaj budynku • sposób użytkowania • wyposażenie w instalacje wewnętrzne • dane techniczne w rozumieniu katastru nieruchomości • stopień zużycia budynku
Lokal	<ul style="list-style-type: none"> • położenie w budynku • rodzaj lokalu • sposób użytkowania • wyposażenie w instalacje wewnętrzne • stopień zużycia lokalu

Źródło: opracowano na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 czerwca 2005 r. w sprawie powszechnej taksacji nieruchomości, DzU 2005, nr 131, poz. 1092.

Zgodnie z treścią przywołanego Rozporządzenia, do wymienionych w tabeli 6.3 cech charakterystycznych gruntów, budynków i lokali można także zaliczać inne cechy, jeśli są one charakterystyczne dla danego obszaru.

Wartość katastralną nieruchomości, na którą składa się grunt oraz części składowe gruntu, można zapisać jako:

$$WKN = W_{jG} \cdot P_G + \sum W_{jcsG} \cdot P_{csG},$$

gdzie: W_{jG} – wartość jednostkowa gruntu (mapy taksacyjne); P_G – powierzchnia gruntu; W_{jcsG} – wartość jednostkowa części składowych gruntu (tabele taksacyjne); P_{csG} – powierzchnia części składowych gruntu.

Jednym z podstawowych problemów związanych z wprowadzeniem podatku *ad valorem* będzie więc określenie wartości nieruchomości. Nie podlega dyskusji, że wycena nieruchomości dla celów podatkowych powinna być przeprowadzona w sposób masowy. Ustalenie wartości katastralnej dla potrzeb podatku od nieruchomości, ze względu na bardzo dużą liczbę szacowanych nieruchomości (kilkadziesiąt milionów nieruchomości), w stosunkowo krótkim czasie i przy zastosowaniu jednolitego podejścia powinno mieć właśnie taki charakter. Wycena taka będzie możliwa jedynie poprzez modelowanie matematyczne wartości nieruchomości. W modelowaniu tym zostaną wykorzystane metody badań reprezentacyjnych, metody statystyki matematycznej oraz teorii ekonometrii⁶⁸⁴. Algorytmizacja procesu wyceny wymaga odpowiedniej bazy danych (wystarczająco liczebnej oraz powiązania między bazami zawierającymi dane mapowe i tabelaryczne), a także – co obecnie nie powinno już stanowić większych problemów – dostępu do elektronicznej techniki obliczeniowej.

Szczególne rolę w powszechnej taksacji nieruchomości przypada więc wykorzystanym algorytmom masowej wyceny. Przede wszystkim trzeba stwierdzić, co podkreśla Z. Adamczewski, że zastosowany algorytm powinien być jednoznaczny i wystarczająco szczegółowym opisem postępowania prowadzącego do rozwiązania określonego problemu⁶⁸⁵. Mając świadomość, że opracowane algorytmy masowej wyceny mogą mieć postacie lepsze i gorsze, przyjmijmy za cytowanym autorem katalog kryteriów, według których powinien być dobierany algorytm numeryczny powszechnej taksacji nieruchomości⁶⁸⁶:

⁶⁸⁴ E. Sawiłow, M. Akińcza, *Zastosowanie teorii modelowania dla potrzeb powszechnej taksacji nieruchomości*, Zeszyt Naukowy nr 4, „Infrastruktura i Ekologia Terenów Wiejskich”, PAN, Kraków 2011, s. 132.

⁶⁸⁵ Z. Adamczewski, *Problemy identyfikacji obiektów i algorytmów powszechnej taksacji nieruchomości w Polsce*, „Przegląd Geodezyjny” 2005, nr 12.

⁶⁸⁶ Ibidem.

- prostota modelu, ale również jego poprawność merytoryczna i adekwatność do rzeczywistych uwarunkowań,
- odporność na błędy numeryczne oraz restrykcje algebry liniowej,
- łatwość i niskie koszty zebrania danych empirycznych,
- możliwość w miarę ścisłego oszacowania dokładności wyznaczenia wartości katastralnej,
- łatwość percepcji algorytmu przez obywatela (co sprowadza się do umożliwienia przekazywania prostych wyjaśnień w przypadku zgłoszenia skargi, natomiast w przypadku wykształconego obywatela – zapewnienia powtórzenia osobiście obliczenia wartości katastralnej jego nieruchomości).

Wydaje się, że za ciekawą i oryginalną propozycję można uznać algorytmy zaproponowane przez Z. Adamczewskiego⁶⁸⁷ i E. Sawiłowa⁶⁸⁸, a także tzw. szczeciński algorytm masowej wyceny nieruchomości⁶⁸⁹. Przeprowadzone przez wymienionych autorów analizy i badania potwierdzają ich przydatność w przyszłym zastosowaniu do szacowania wartości katastralnej dla potrzeb podatku od wartości nieruchomości.

Na zakończenie warto zwrócić uwagę na problematykę wyceny nieruchomości przemysłowych, które charakteryzują się złożonością i różnorodnością. Wskazane jest zidentyfikowanie nie tylko niezbędnych danych do oszacowania ich wartości (parametry geometryczne nieruchomości przemysłowych, atrybuty nieruchomości), ale także dokonanie wyboru w sprawie odpowiedniej jednostki odniesienia, dzięki której możliwa będzie analiza porównawcza jednostkowych cen transakcyjnych sprzedanych nieruchomości przemysłowych w odniesieniu do jednostek poszczególnych elementów składowych tych nieruchomości w porównaniu z nieruchomością przemysłową stanowiącą przedmiot wyceny. Szacowanie wartości rynkowej nieruchomości przemysłowych powinno opierać się – jak twierdzi J. Klajn – na algorytmach pozwalających na uwzględnienie cen transakcyjnych otrzymanych za podobne nieruchomości przemysłowe, ale z uwzględnieniem rodzaju i liczby elementów składowych tych nieruchomości oraz ich wskaźników cenowych⁶⁹⁰.

⁶⁸⁷ Z. Adamczewski, *Algorytm wektorowej średniej ważonej zastosowany do realizacji metody porównawczej wyceny nieruchomości*, „Przegląd Geodezyjny” 2002, nr 1.

⁶⁸⁸ E. Sawiłow, *Zmodyfikowana metoda powszechnej taksacji nieruchomości*, Materiały Konferencji Naukowo-Technicznej pt. „Procedury prawne, organizacyjne i technologiczne powszechnej taksacji nieruchomości”, Olsztyn 2004.

⁶⁸⁹ *Wycena nieruchomości*, red. J. Hozer, Katedra Ekonometrii i Statystyki, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Analiz, Diagnoz i Prognoz Gospodarczych, Szczecin 2008.

⁶⁹⁰ J. Klajn, *Wycena nieruchomości przemysłowych*, „Studia i Materiały Towarzystwa Naukowego Nieruchomości” vol. 16, nr 3, Olsztyn 2008, s. 75.

6.3.3. Problemy dotyczące praktyki ustalania stawki podatku *ad valorem*

Skonstruowanie systemu opodatkowania nieruchomości wymaga również ustalenia stawki podatku od nieruchomości i rozstrzygnięcia głównych zagadnień związanych z tym elementem techniki opodatkowania. Jest sprawą oczywistą, że jeżeli podstawa opodatkowania wyrażona jest wartościowo, to podatek wyliczony jest na ogół w określonej procentowej proporcji. W praktyce podatkowej współczesnych państw demokratycznych zastosowanie mają więc stawki procentowe – proporcjonalne. Średnia stawka podatku waha się od 1% do kilku procent wartości nieruchomości. Właściwością taryfy proporcjonalnej jest to, że dla każdej wysokości podstawy opodatkowania stawka podatku przeciętnego pozostaje taka sama, czyli jest stała. W tej sytuacji następuje liniowa zmiana ciężaru podatkowego, odpowiednia do zmiany wysokości podstawy opodatkowania. Uwzględniając właściwości taryfy proporcjonalnej, spróbujmy prześledzić, jakie to ma znaczenie dla motywowania przedsiębiorców do zwiększania podstaw opodatkowania (poprawa stanu nieruchomości) i rozwijania ich aktywności gospodarczej, w sytuacji gdy taki rodzaj stawek zostanie wkomponowany w konstrukcję podatku *ad valorem*.

Omawiając ogólne problemy związane z podatkami majątkowymi, ustaliliśmy w rozdziale 1, że wysoka stawka proporcjonalna będzie stanowić barierę rozwoju gospodarczego i akumulacji. Należy jednak przypomnieć, iż bardzo ryzykowne byłoby stawianie tezy o oczywistych zależnościach przyczynowo-skutkowych między niskimi stawkami podatków a tempem wzrostu gospodarczego. Przedsiębiorca nie podejmuje przecież decyzji biznesowych wyłącznie na podstawie wysokości stawek poszczególnych podatków, niemniej jednak w modelu decyzyjnym powinien także uwzględniać skutki podatkowe. Ocena ciężaru podatkowego wymaga wyodrębnienia wszystkich składników podatkowych (podatki zależne od dochodu, podatki niezależne od dochodu), a następnie ich uwzględnienia w rachunku inwestycyjnym. W ramach dynamicznych metod rachunku inwestycji szczególną rolę, ze względu na to, że wiąże przedsięwzięcie inwestycyjne z długofalowym celem działania przedsiębiorstwa (wzrost jego wartości), można przypisać metodzie wartości bieżącej netto (*net present value*). Według tego kryterium najbardziej opłacalna jest realizacja przedsięwzięcia mającego najwyższą wartość bieżącą netto. Nie wydaje się uzasadnione, by wyodrębnione składniki podatkowe traktować jako wydzielone cele (minimalizacja zdyskontowanej wartości płatności podatkowych). Za główne przyczyny takiego stanu rzeczy należy uznać to, że realizacja optymalnej – wyłącznie pod względem podatkowym – alternatywy inwestycyjnej może prowadzić do rozwiązań niekoniecznie równoważnych z nadrzędnym celem, tj. maksymalizacją wartości bieżącej netto przedsięwzięcia. Podkreślimy, że to, czy stawki proporcjonalne w systemie podatkowym są skutecznym narzędziem

dziem stymulowania aktywności gospodarczej, wynika nie tylko z ich poziomu, ale również ze stabilności i pewności opodatkowania. Zmienność uwarunkowań podatkowych zdecydowanie nie sprzyja działalności przedsiębiorców, zwiększa ryzyko, a także utrudnia osiąganie zamierzonych celów zgodnie z prowadzoną kalkulacją ekonomiczną.

Przy rozpatrywaniu problemu właściwego ustalenia stawek podatku od nieruchomości nie sposób pominąć rozważań na temat ewentualnego różnicowania taryf w zależności od rodzaju, przeznaczenia oraz lokalizacji danej nieruchomości. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na pytanie, czy nieruchomości związane z działalnością gospodarczą powinny być obciążone wyższymi stawkami niż pozostałe. Można sformułować pogląd, iż zdecydowanie wyższe opodatkowanie nieruchomości gospodarczych implikuje pewne wątpliwości dotyczące ekonomicznej efektywności i sprawiedliwości. Kluczowy punkt tej kontrowersji dotyczy tego, czy możliwe jest spełnienie kryterium efektywności świadczeń lokalnych, jeżeli świadczenia konsumowane przez właścicieli sektora mieszkaniowego dotowane będą głównie z podatków obciążających nieruchomości gospodarcze. Odwołując się do artykułu H. Kitchen⁶⁹¹, przedstawmy argumentację za odpowiedzią przeczącą. Otóż poziom świadczeń w każdym okręgu administracyjnym określany jest przede wszystkim przez potrzeby sektora mieszkaniowego („mieszkańcy mają prawo głosu”). Fakt ten przesądza o tym, że subsydiowanie świadczonych na jego rzecz usług powoduje, iż stawka podatku będzie niższa niż bez subsydiów, a to pociąga za sobą nadmierne świadczenia ze strony władz lokalnych. Nawiązując do drugiego kryterium, czyli sprawiedliwości, należy zauważyć, że ono również nie zostanie spełnione, jeżeli beneficjenci świadczeń lokalnych nie zostaną w pełni obciążeni ich kosztami. W amerykańskiej i kanadyjskiej literaturze przedmiotu ostatnich 20–30 lat pojawiły się nieliczne empiryczne badania dotyczące nadmiernego opodatkowania sektora nieruchomości gospodarczych. Wszystkie one wykazały – cytując za H. Kitchenem – znamienne rzecz: „nieruchomości gospodarcze w mniejszym stopniu korzystały ze świadczeń publicznych niż sektor mieszkaniowy, płacąc jednocześnie większe podatki”⁶⁹².

Zwolennicy wyższego opodatkowania nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą uzasadniają to w ten sposób, że jest to konieczne ze względu na niwelowanie oczywistych asymetrii w obciążeniach podatkowych. Argumentacja jest następująca: z uwagi na to, iż przedsiębiorstwa mogą w celu ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym wliczać w koszty uzyskania przychodu wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodu (także podatki majątkowe),

⁶⁹¹ H. Kitchen, *Property Taxation: Issues in Implementation*, „Working Paper” 2005, no. 3, Queen’s University, s. 10.

⁶⁹² *Ibidem*, s. 10–11.

a właściciele będący lokatorami nieruchomości mieszkalnych pozbawieni są takich możliwości, niedopuszczenie do zjawiska niesymetryczności obciążeń podatkowych tych dwóch kategorii opodatkowanych nieruchomości wymaga właśnie wyższego opodatkowania nieruchomości gospodarczych. W tym miejscu podejmiemy próbę ustalenia, czy rzeczywiście tylko w wypadku przedsiębiorstw ekonomiczny dochód do opodatkowania, ze względu na opisany mechanizm odliczenia podatków od nieruchomości od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, ulega zmniejszeniu. Taki właśnie kierunek rozumowania i argumentacji został przyjęty przez R. Boadwaya i H. Kitchen⁶⁹³. Z przeprowadzonej przez autorów analizy wynikają następujące ustalenia: właściciele będący lokatorami nie muszą doliczać do podstawy opodatkowania ani kwot hipotetycznego czynszu, które musieliby zapłacić, gdyby nie byli właścicielami zajmowanych nieruchomości, ani też – w większości krajów – skapitalizowanych zysków zrealizowanych przy sprzedaży zamieszkiwanych nieruchomości. W ten sposób zostało dowiedzione, że efekt takich wyłączeń jest podobny, jak w przypadku przedsiębiorstw, mogących odliczać podatki od nieruchomości od dochodu do opodatkowania. Wynika stąd bardzo ważny wniosek dla praktyki podatkowej: trudno jest teoretycznie uzasadniać wyższe stawki podatku od nieruchomości dla nieruchomości komercyjnych i przemysłowych.

Pozostaje jeszcze problem ewentualnego eksportowania obciążeń z tytułu podatku od nieruchomości komercyjnych i przemysłowych. Wiadomo bowiem, że w zależności od elastyczności popytu na wywożone z danego okręgu administracyjnego produkty możliwe jest zjawisko eksportowania obciążeń podatkowych na rezydentów innych okręgów. W rozdziale 3 staraliśmy się wykazać, że przekazanie podatków jednostkom samorządu terytorialnego może wywołać różnorodne skutki, m.in. zjawisko eksportu podatkowego. W świetle takiej diagnozy trzeba przyznać, że jeżeli wyższe efektywne opodatkowanie nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą rzeczywiście doprowadzi do relatywnie wyższych cen sprzedaży produktów i usług wywożonych z danego okręgu administracyjnego do innych, to organy tego samorządu przyczynią się do przesunięcia części obciążeń na rezydentów innych okręgów. Jak już pisałem, w rzeczywistości stopień reakcji przedsiębiorstw na wysokość stawki podatkowej zależy od wielu czynników. W praktyce raczej trudno liczyć na to, że przedsiębiorcy, podejmując decyzje lokalizacyjne, ograniczą się tylko do wysokości podatku od nieruchomości – jednego z elementów kosztów prowadzenia działalności. Gdyby tak było, mielibyśmy do czynienia z bardzo silną koncentracją przedsiębiorstw w jednostkach samorządu terytorialnego stosują-

⁶⁹³ R. Boadway, H. Kitchen, *Canadian Tax Policy*, wyd. 3, Canadian Tax Foundation, Toronto 1999, za: H. Kitchen, *Property Taxation: Issues in Implementation*, op.cit.

cych niższe opodatkowanie. W tej sytuacji uprawnione jest przypuszczenie, iż przedsiębiorcy, płacąc wyższe podatki od nieruchomości za bardzo korzystną lokalizację, odnoszą korzyści z tytułu rent ekonomicznych kreowanych dzięki takiej lokalizacji. Należy jeszcze zwrócić uwagę i na to, że możliwe będzie przetrzucenie skutków wyższego opodatkowania na konsumentów, najemców lub pracowników. W ostateczności można się więc spodziewać wyższego prawdopodobieństwa eksportu podatku od nieruchomości, które może prowadzić także do niekorzystnej alokacji zasobów.

W kontekście zagadnienia skutecznego wykorzystania stawek proporcjonalnych w roli stymulatora procesów gospodarczych należy odnieść się jeszcze do wyższego opodatkowania kapitału zaangażowanego w nieruchomości gospodarce w relacji do kapitału zainwestowanego w inne czynniki wytwórcze. Otóż zmniejszenie obciążeń podatkowych nakładanych na nieruchomości przemysłowe prowadzi do niwelowania zróżnicowania stawek opodatkowania kapitału rzeczowego. Biorąc to pod uwagę, możliwe byłoby osłabienie wywoływanych przez podatki zniekształcające zakłóceń mechanizmu rynkowego w zakresie decyzji dotyczących struktury zastosowanych przez przedsiębiorcę czynników wytwórczych, a tym samym otrzymanie pozytywnych skutków w postaci korzystniejszej alokacji zasobów w gospodarce kraju.

Niezmiernie ważną kwestią, która poszerza obszar rozważań na temat stawek w katastralnym systemie opodatkowania nieruchomości, jest rozstrzygnięcie, kto powinien określać stawki podatku od nieruchomości, oraz – w przypadku wskazania organów samorządu terytorialnego jako odpowiedzialnych za to – ustalenie, czy należy limitować stawki w podatku od nieruchomości. W rozdziale 3 podkreśliłem znaczenie jednostek samorządu terytorialnego jako podmiotów polityki fiskalnej. Z tych względów nie może dziwić opowiedzenie się za rozwiązaniem mającym na celu wzmocnienie ich samodzielności finansowej. Wzmocnienie to nastąpi w efekcie przekazania na odpowiednie szczeble samorządu uprawnień do ustalania stawek własnych dochodów podatkowych. Przekazywanie JST uprawnień do określania poziomu stawek w podatku od nieruchomości oznacza więc ścisły związek pomiędzy odpowiedzialnością za gromadzone zasoby środków publicznych i uprawnieniami do ich rozdzielania. Ocena samorządu terytorialnego jako efektywnego oraz odpowiedzialnego publicznie wymaga m.in. takiego uprawnienia.

Jednym z istotniejszych problemów związanych ze stosowaniem narzędzi podatkowych, mających na celu skuteczne kształtowanie zachowań podatników, jest kwestia siły ich oddziaływania. Jej wykładnikiem jest dla podatnika skala korzyści lub dolegliwości finansowej. Ważna zatem jest możliwość stosowania przez samorząd terytorialny zmiennych stawek opodatkowania nieruchomości w zależności od kosztów świadczenia usług publicznych na rzecz poszczególnych nieruchomości

(np. według ich typu lub lokalizacji). Wymusza to z kolei konieczność podejmowania działań mających na celu opracowanie standardów i kosztów usług w sferze użyteczności publicznej. W procesie tym muszą być brane pod uwagę – co stwierdza E. Denek – zarówno specyficzne cechy działalności usługowej w zaspokajaniu potrzeb społeczeństwa, jak i różnego rodzaju cechy samego procesu usługowego w przekroju nie tylko dziedzin działalności, ale także elementów składowych tych dziedzin⁶⁹⁴. Dla uzasadnienia prezentowanego stanowiska w sprawie stosowania przez samorząd terytorialny stawek zmiennych można przytoczyć następujące argumenty⁶⁹⁵. Po pierwsze, w przypadku gdy ich konstrukcja rzeczywiście umożliwia uchwycenie zróżnicowania wykorzystania usług publicznych względem typu bądź lokalizacji nieruchomości, można je uznać za bardziej sprawiedliwe. Po drugie, są one efektywne – konieczne jest jednak, by ich konstrukcja odzwierciedlała koszty świadczonych usług publicznych. Nie występują wtedy żadne bodźce, w wyniku których w celu uniknięcia ciężarów podatkowych gospodarstwa domowe oraz przedsiębiorstwa zmieniałyby swoje zachowania lub lokalizację. Po trzecie, władze samorządu terytorialnego w celu realizacji określonych preferencji, np. co do kierunków kształtowania racjonalnej struktury przestrzennej miast, mogą je wykorzystywać do świadomego wpływania na decyzje społeczności lokalnej.

Ze zwiększeniem uprawnień w kształtowaniu taryfy opodatkowania związane jest jednak niebezpieczeństwo pojawienia się lub nasilenia nieracjonalnych postaw jednostek samorządu terytorialnego w ramach gospodarowania środkami publicznymi (rozzrutność, nieuzasadnione, nadmierne wydatki). Praktyka odgórnego ograniczania możliwości samorządu terytorialnego w zakresie ustalania stawek w podatkach lokalnych oceniana jest przez zwolenników takich ograniczeń jako jedna ze skutecznych form racjonalizacji wydatków publicznych. Niewiele jest dostępnych wyników badań dotyczących korelacji pomiędzy odgórnie ustalonym limitem stawek podatków lokalnych a wysokością wydatków samorządowych. Na przykład, badania przeprowadzone w Stanach Zjednoczonych nie dają podstaw do formułowania jednoznacznych wniosków⁶⁹⁶.

Proces przekazywania uprawnień do pełnego kształtowania stawek podatkowych na szczeble niższe niż rządowy automatycznie rodzi więc problem od-

⁶⁹⁴ E. Denek, *Usługi społeczne w działalności samorządu terytorialnego (wybrane zagadnienia)*, w: *Finanse publiczne wobec procesów globalizacji*, red. L. Pawłowicz, R. Wierzbą, GAB, Warszawa 2003, s. 85.

⁶⁹⁵ Na podstawie: E. Slack, *Property Tax Reform in Ontario. What Have We Learned?*, „Canadian Tax Journal” 2002, vol. 50, no. 2, za: H. Kitchen, *Property Taxation: Issues in Implementation*, op.cit.

⁶⁹⁶ Okazało się bowiem, że w niektórych wypadkach obniżono wydatki administracyjne bardziej niż proporcjonalnie, podczas gdy w innych przypadkach ograniczono w większym stopniu wydatki bezpośrednio związane ze świadczeniem usług. Z jeszcze innych badań wynika, że utrzymywano usługi na zbliżonym poziomie mimo ograniczenia wpływów podatkowych, a także że świadczenie części dotychczasowych usług publicznych przejął sektor prywatny. Zob. H. Kitchen, *Property Taxation: Issues in Implementation*, op.cit.

powiedzialności za kształtowanie własnego potencjału dochodowego JST. Samo przyznanie organom samorządu terytorialnego takich uprawnień nie musi się automatycznie przekładać na realizowaną przez nie politykę nadmiernego fiskalizmu. Wypada zwrócić uwagę, że władze lokalne, czując silną presję na zwiększanie wydatków, będą skłonne zwiększać wysokość obciążeń podatkowych, jednak muszą także uwzględnić konsekwencje takich decyzji. Nie bez znaczenia pozostaje niekonsekwentna na ogół postawa podatników – wyborców, tzn. ich minimalne zrozumienie związku między poziomem wydatków a wysokością podatków (wyrażanie opinii: „zdecydowanie zmniejszać podatki, natomiast zwiększyć wydatków budżetowych, poza oczywiście wydatkami na administrację, powinna być większa”). Presja na obniżanie podatków jest odczuwana jednak silniej. Brak oczekiwanej ze strony społeczeństwa reakcji może oznaczać utratę władzy w następnych wyborach samorządowych. Przyjmijmy zatem, że to właśnie organy samorządu terytorialnego, ze względu na rzetelną ocenę możliwości podatkowych podatników znajdujących się na ich terenie, a także znajomość specyfiki swoich obszarów, powinny kształtować podatki lokalne w jak najbardziej racjonalny sposób. To podejście przemawiałoby za odrzuceniem jakichkolwiek limitów, które w takiej sytuacji zawężyłyby tylko pole decyzyjności samorządu terytorialnego poprzez ograniczenie elastyczności oraz samodzielności finansowej w gromadzeniu środków publicznych na realizowane zadania własne. Wydaje się, że większe znaczenie można by przypisać, będącej konsekwencją konkurencji podatkowej, naturalnej formie kontroli. Stosunkowo duża liczba gmin w Polsce oznacza, że stawki podatków lokalnych ustalane są w otoczeniu konkurencyjnym. Z tego względu rada każdej z gmin, świadoma wysokości stawek podatkowych obowiązujących w sąsiednich gminach, będzie unikać istotnych różnic w wysokości stawek. Konkludując, można sformułować opinię, iż zaprezentowane argumenty przemawiające na korzyść odgórnych ograniczeń stawek w podatkach lokalnych są niewystarczające. Nie przesądza to jednak o tym, że jedynym podmiotem odpowiedzialnym za ustalanie lokalnych stawek podatków majątkowych powinny być organy samorządu terytorialnego. Należy uznać, że prawa samorządu terytorialnego do prowadzenia samodzielnej gospodarki finansowej nie mogą być traktowane w każdych okolicznościach jako prawa nieograniczone. Racjonalne limitowanie stawek w podatkach lokalnych uznaję za przykład takiego właśnie ograniczenia, dokonywanego w imię realizacji interesu ogólniejszego, a takim bez wątplenia jest w państwie unitarnym interes państwa (przeciwdziałanie zjawisku pogłębiania się różnic w poziomach dochodów poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego w Polsce)⁶⁹⁷.

⁶⁹⁷ Zob. także E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 179.

6.3.4. Potencjalne skutki reformy systemu opodatkowania nieruchomości dla przedsiębiorców

W prezentowanych w literaturze polskiej symulacjach skutków fiskalnych wdrożenia opodatkowania *ad valorem* najczęściej zwraca się uwagę na skalę efektów budżetowych. Inaczej na problem spojrzała K. Wójtowicz, koncentrując się na kwestiach zmiany rozkładu obciążeń podatkowych⁶⁹⁸. Realizacja tak sformułowanego zadania wymagała wyliczenia poziomu neutralnej stawki podatku *ad valorem* (wysokość wpływów budżetowych z tytułu opodatkowania nieruchomości w wyniku reformy systemu nie ulegnie zmianie)⁶⁹⁹, a następnie ustalenia dla każdej z badanych nieruchomości wysokości obciążenia podatkiem *ad valorem*⁷⁰⁰. Dla poszczególnych rodzajów nieruchomości otrzymano następujące wysokości stawki neutralnej: dla gruntowych mieszkalnych 0,19%, dla gruntowych związanych z działalnością gospodarczą 0,98%, dla budynków mieszkalnych 0,03%, dla budynków związanych z działalnością gospodarczą 1,42%, dla lokali mieszkalnych 0,02%. Przeprowadzone przez K. Wójtowicz obliczenia pozwoliły na dokonanie porównania bieżącego poziomu obciążeń (formuła podatku od ilości) z symulowaną ich wysokością po zmianie formuły (podatek od wartości) dla wszystkich rodzajów badanych nieruchomości, przy uwzględnieniu ich lokalizacji. Wyniki symulacji dla interesujących nas nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą przedstawiono w tabeli 6.4.

W związku z tym nasuwają się następujące obserwacje:

- Wysokość otrzymanej stawki neutralnej dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą kształtuje się na poziomie ewentualnych stawek procentowych przyszłego podatku od nieruchomości. Wstępne obliczenia jej poziomu przyjętego na potrzeby badania wykazały, że nie odbiega ona znacząco od standardów europejskich.
- Przedsiębiorcy, z uwagi na to, że obecnie podlegają stosunkowo wysokiemu obciążeniu podatkiem od nieruchomości, w zdecydowanie mniejszym stopniu niż właściciele lokali mieszkalnych oraz nieruchomości rolnych i leśnych odczuliby skutki powiązania wysokości podatku z wartością nieruchomości. Efekt ten należy ocenić pozytywnie przede wszystkim z punktu widzenia przywoływanej już wielokrotnie zasady, że ustawodawca nie powinien nakładać podatku na majątek wykorzystywany przede wszystkim w działalności gospodarczej. Przy okazji tych danych należy zwrócić uwagę na interesującą

⁶⁹⁸ K. Wójtowicz, *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit. s. 205–219.

⁶⁹⁹ Poziom takiej stawki otrzymano poprzez podzielenie sumy aktualnych zobowiązań podatkowych przez sumę cen transakcyjnych nieruchomości.

⁷⁰⁰ Według następującego algorytmu: cena transakcyjna nieruchomości \times neutralna stawka podatku *ad valorem*.

informację dotyczącą znacznych relatywnych zmian wysokości opodatkowania w grupie budynków związanych z działalnością gospodarczą. Otóż w skrajnym przypadku spadek ciężaru podatkowego sięgał 93,3%, wzrost zaś 121,2%.

- Porównując wysokość neutralnej stawki podatku *ad valorem* dla mieszkalnych kategorii nieruchomości (wyrażonej w promilach i dziesiątych częściach promila) z potencjalnymi do zastosowania w docelowym systemie (np. w przedziale 0,5–1%), wyraźnie widać, że grupą, która najbardziej odczuje skutki reformy systemu opodatkowania nieruchomości, będą właściciele nieruchomości mieszkalnych. Otrzymane w badaniu wielkości neutralnych dochodowo stawek podatku *ad valorem* to kolejny dowód na to, że są one niezwykle niskie w przypadku gruntów, budynków i lokali o przeznaczeniu mieszkalnym. Zmiana w konstrukcji tego podatku z pewnością wpłynęłaby na zwiększenie dochodów budżetowych samorządu terytorialnego. Uwzględniając jednak skutki społeczne takich działań, należałoby odpowiednio wyważyć skalę tego wzrostu.

Tabela 6.4. Liczba nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą, które zyskają lub tracą w wyniku reformy

Wyszczególnienie	Rodzaj nieruchomości			
	gruntowe związane z działalnością gospodarczą		budynkowe związane z działalnością gospodarczą	
	liczba	udział	liczba	udział
Liczba badanych nieruchomości ogółem	48	100,0%	31	100,0%
Nieruchomości, dla których wysokość obciążeń podatkowych spadnie – „zwycięskie”	19	39,6%	25	80,6%
Nieruchomości, dla których wysokość obciążeń podatkowych wzrośnie – „przegrane”	29	60,4%	6	19,4%

Źródło: na podstawie: K. Wójtowicz, *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2007.

Przypomnijmy, że w zaprezentowanym badaniu empiryczna weryfikacja potencjalnych skutków wprowadzenia podatku *ad valorem* opierała się na generalnym założeniu, iż podstawę takiego opodatkowania stanowi wyłącznie cena transakcyjna nieruchomości. Ceny transakcyjne w dużym stopniu uwarunkowane są lokalizacją nieruchomości (w tym odległością od centrum miasta i szlaków komunikacyjnych oraz dostępnością niezbędnych urządzeń infrastruktury technicznej). Pomijając więc znaczenie innych istotnych czynników, o których pisano w kontekście dokonania prawidłowej taksacji, na zmianie podstawy opodatkowa-

nia zyskaliby przedsiębiorcy prowadzący działalność na terenach peryferyjnych, o mniej korzystnym wyposażeniu infrastrukturalnym, natomiast straciliby przedsiębiorcy wykorzystujący w działalności gospodarczej nieruchomości usytuowane w centralnych strefach miasta. Uważam, że pomimo tego uproszczenia szacunek może mieć pewne znaczenie poznawcze.

Dotychczasowe ustalenia skłaniają do wniosku, że skala następstw o charakterze fiskalnym towarzyszących wprowadzeniu podatku od wartości nieruchomości zależy od przyjętego sposobu ustalania wartości podatkowej dóbr gospodarczych oraz wysokości stawek nowego podatku. Dla ilustracji prześledźmy jakościową analizę efektywnych obciążeń przedsiębiorstw podatkami w UE, ze szczególnym uwzględnieniem podatku gruntowego⁷⁰¹. Podstawą prezentowanej symulacji jest model przedsiębiorstwa z siedzibą w różnych krajach przy uwzględnieniu wszystkich istotnych rodzajów podatku. Efektywne obciążenie podatkiem zostało ustalone w drodze symulacji wymiaru podatku, w której przedsiębiorstwom w formie prawnej spółki kapitałowej wymierzony zostaje podatek na podstawie prawa podatkowego obowiązującego w konkretnym państwie na przełomie roku 2009/2010, przy zachowaniu takich samych warunków ekonomicznych. Wielkością obciążenia podatkowego jest uwarunkowana podatkami redukcja majątku końcowego, wykazywanego przez przedsiębiorstwo po dziesięciu okresach symulacyjnych. Wielkość wyjściową obliczenia podatku tworzą dane dotyczące majątku i kapitału wzorcowego przedsiębiorstwa, które wykazuje strukturę bilansu i dochodu przeciętnej dużej europejskiej spółki kapitałowej⁷⁰².

W tabeli 6.5 zaprezentowano efektywne obciążenie podatkami przeciętne przedsiębiorstwa oraz względną wagę poszczególnych rodzajów podatku w obciążeniu całkowitym w 27 państwach UE. Nie ulega wątpliwości, że największy wpływ na obciążenie całkowite mają w poszczególnych krajach podatki zależne od dochodu. To one, a wśród nich podatek dochodowy, są jednym z czynników ograniczających poziom samofinansowania przedsiębiorstw. Udział podatku gruntowego w obciążeniu całkowitym jest znikomy (4,3% przeciętnie w 27 krajach Unii). Pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi występują – o czym pisano w rozdziale 1 – wyraźne różnice w zakresie zarówno obowiązujących form podatków od nieruchomości, jak i sposobów ustalania podstawy opodatkowania. Należy jednak podkreślić, że we wszystkich badanych krajach, z wyjątkiem Włoch,

⁷⁰¹ Analiza została przygotowana za pomocą *European Tax Analyzer* Centrum Badań nad Gospodarką Europejską (ZEW) i Uniwersytetu w Mannheim. Zob. Ch. Spengel, J.H. Heckemeyer, B. Zinn, *Reform der Grundsteuer: Ein Blick nach Europa*, op.cit.

⁷⁰² Z bilansu modelowego przedsiębiorstwa, sporządzonego w środkowym okresie obserwacji, wynikają następujące dane: udział kapitału własnego 34,3%, udział rzeczowego majątku trwałego w sumie bilansowej 30%, przy czym 42,7% stanowią grunty, 42% maszyny, a 15,3% przypada na pozostałe urządzenia.

płatności podatku gruntowego dopuszczone są do potrącenia w ramach ustalania podstawy wymiaru podatku dochodowego.

Tabela 6.5. Efektywne obciążenie przedsiębiorstwa poszczególnymi rodzajami podatków

Kraj	Efektywne obciążenie podatkiem (EUR)	Podatki zależne od dochodu (%)		Podatki niezależne od dochodu (%)			
		podatek dochodowy od osób prawnych	inne lokalne podatki dochodowe	podatek gruntowy	podatek od wynagrodzeń	podatek majątkowy	lokalne podatki od majątku trwałego
Belgia	30 951 976	89,15	0,00	10,85	0,00	0,00	0,00
Bułgaria	9 943 237	97,75	0,00	2,25	0,00	0,00	0,00
Dania	26 723 298	89,60	0,00	10,40	0,00	0,00	0,00
Niemcy	31 302 143	48,61	49,69	1,70	0,00	0,00	0,00
Estonia	19 931 512	95,78	0,00	4,22	0,00	0,00	0,00
Finlandia	26 162 615	96,14	0,00	3,86	0,00	0,00	0,00
Francja	58 225 421	59,16	0,00	2,04	10,21	0,00	28,59
Grecja	24 069 325	97,75	0,00	2,25	0,00	0,00	0,00
Irlandia	14 239 335	90,18	0,00	9,82	0,00	0,00	0,00
Włochy	43 522 262	61,98	36,88	1,14	0,00	0,00	0,00
Łotwa	16 217 130	88,15	0,00	11,85	0,00	0,00	0,00
Litwa	19 784 255	94,81	0,00	5,19	0,00	0,00	0,00
Luksemburg	29 236 244	71,50	20,85	2,99	0,00	4,66	0,00
Malta	33 662 021	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Holandia	24 862 573	98,93	0,00	1,07	0,00	0,00	0,00
Austria	41 584 278	57,74	0,00	0,89	41,38	0,00	0,00
Polska	20 071 361	92,83	0,00	7,17	0,00	0,00	0,00
Portugalia	25 524 997	98,35	0,00	1,65	0,00	0,00	0,00
Rumunia	16 666 643	92,56	0,00	7,44	0,00	0,00	0,00
Szwecja	25 934 068	97,30	0,00	2,70	0,00	0,00	0,00
Słowenia	20 151 753	100,0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Słowacja	19 596 450	92,91	0,00	7,09	0,00	0,00	0,00
Hiszpania	33 587 989	83,75	0,00	1,51	0,00	0,00	14,74
Czechy	20 202 593	99,30	0,00	0,70	0,00	0,00	0,00
Węgry	38 856 894	43,88	52,90	3,22	0,00	0,00	0,00
Wielka Brytania	30 913 815	88,45	0,00	11,55	0,00	0,00	0,00
Cypr	17 341 697	62,49	0,00	1,62	35,89	0,00	0,00
UE-27	26 639 477	84,78	5,94	4,27	3,24	0,17	1,60

Źródło: na podstawie: Ch. Spengel, J.H. Heckemeyer, B. Zinn, *Reform der Grundsteuer: Ein Blick nach Europa*, „Der Betrieb” 2011, Nr. 1.

Gdy dokonamy porównania między badanymi krajami w zakresie wysokości podatku gruntowego, możemy zauważyć, że najwyższy jego poziom odnotowany jest w Wielkiej Brytanii (3 570 546 EUR), Belgii (3 358 289 EUR) oraz Danii (2 779 223 EUR). W Wielkiej Brytanii oraz Belgii za podstawę opodatkowania przyjęto roczną wartość czynszową nieruchomości, w Danii zaś wartość kapitałową. Trzeba zaznaczyć, że model oparty na wartości kapitałowej ma zastosowanie również w innych państwach europejskich. Mimo to zarówno pod względem absolutnej wysokości obciążenia podatkiem gruntowym, jak i w odniesieniu do względnej wagi podatku gruntowego w całkowitym obciążeniu podatkami państwa te zajmują w zakresie podatku gruntowego w Europie pozycję w środku tabeli. Dzieje się tak głównie dlatego, że w niektórych krajach wartość podatkowa majątku znacznie odbiega od jego wartości rynkowej⁷⁰³.

Za istotną przyczynę znaczących rozbieżności w efektywnym obciążeniu podatkiem gruntowym należy także uznać wysokość przyjętych stawek. Przykładem niech będą rozwiązania podatkowe w Holandii i na Łotwie, gdzie modele podatku gruntowego ukierunkowane są na opodatkowanie faktycznej wartości nieruchomości. Stawki podatku w przypadku budynków wykorzystywanych do celów niemieszkalnych znacznie się wahają, mieszcząc się w przedziale wynoszącym od 0,3% w Holandii do 1,5% na Łotwie. W rezultacie na Łotwie efektywne obciążenie podatkiem gruntowym wyniosło 1 921 730 EUR, podczas gdy w Holandii tylko 266 030 EUR. Również w państwach Europy Środkowo-Wschodniej, w których opowiedziano się za koncepcją podatku gruntowego od powierzchni nieruchomości, poziom stawek podatkowych jest zróżnicowany w zależności od użytkowanych nieruchomości. Nie należy się zatem dziwić znacznym różnicom w wysokości efektywnego obciążenia podatkiem gruntowym.

Uwzględniając obciążenia całkowite modelowego przedsiębiorstwa, znaczenie podatku gruntowego jest wyższe w przypadkach, gdy wycena nieruchomości jest zbliżona do jej wartości rynkowej. Zupełnie inaczej wygląda sytuacja w krajach, w których praktyka wyceny nawiązuje do wartości nieruchomości pochodzących z przeszłości oraz rozpowszechnionej w Europie Środkowo-Wschodniej koncepcji podatku od powierzchni. Niejako z obowiązku badawczego wypada zwrócić uwagę, że niewłaściwe byłoby porównanie obciążeń podatkowych na arenie międzynarodowej wyłącznie na podstawie zamieszczonych w tabeli 6.5 danych o efektywnym obciążeniu poszczególnymi podatkami. Konieczne jest uwzględnienie systemu dochodów samorządu terytorialnego obowiązującego w danym

⁷⁰³ Często, jak np. w Niemczech, Austrii i we Francji, pobór podatku gruntowego ukierunkowany jest na wycenę nieruchomości niezmienną od kilkunastu, a nawet kilkudziesięciu lat.

kraju. Na podstawie analizy porównawczej systemów podatków samorządowych w 27 państwach UE można wyodrębnić następujące grupy⁷⁰⁴:

- 1) państwa, w których przedsiębiorstwa są obciążane w ramach podatków niezależnych od dochodu głównie podatkiem gruntowym (Belgia, Bułgaria, Dania, Estonia, Finlandia, Grecja, Irlandia, Łotwa, Litwa, Holandia, Polska, Portugalia, Rumunia, Szwecja, Słowacja, Czechy, Wielka Brytania);
- 2) państwa, w których przedsiębiorstwa są obciążane wieloma podatkami niezależnymi od dochodu, a podatkowi gruntowemu nie zawsze można przypisać największe znaczenie (Francja, Austria, Hiszpania, Cypr);
- 3) państwa, w których przedsiębiorstwa są obciążane, jeśli chodzi o podatki zależne od dochodu, nie tylko podatkiem dochodowym od osób prawnych, ale także innymi lokalnymi podatkami dochodowymi; w tej sytuacji podatki niezależne od dochodu (a więc i podatek gruntowy) nie odgrywają większej roli (Niemcy, Włochy, Luksemburg, Węgry).

Znaczenie podatków zasilających budżety samorządu lokalnego państw UE jest zróżnicowane. Jeżeli więc nie uwzględnimy całego lokalnego systemu podatkowego (podatki zależne od dochodu oraz podatki niezależne od dochodu), tylko ich poszczególne składniki (podatek od nieruchomości), to ocena obciążeń przedsiębiorstw będzie niepełna. Przytoczone dane potwierdzają, że najczęściej występującym podatkiem lokalnym jest podatek od nieruchomości. W przeważającej większości państw UE podatek od nieruchomości stanowi najpoważniejsze wśród podatków niezależnych od dochodu obciążenie przedsiębiorstw. Należy więc oczekiwać, że dolegliwość podatku od nieruchomości związana jest z procedurą szacowania wartości majątku oraz poziomem przyjętych stawek podatkowych. Jeżeli przyjrzeć się różnym metodom wyceny majątku nieruchomego, to można zauważyć, że wszędzie tam, gdzie – nawet przy użyciu nowoczesnych metod statystycznych – ma miejsce wycena zbliżona do wartości rynkowej, rośnie skala oddziaływania podatkiem od nieruchomości na poziomie przedsiębiorstwa. Można powiedzieć, że Polska z mocno ryczałtowym modelem, jakim jest podatek od powierzchni, zarówno pod względem absolutnej wysokości obciążenia podatkiem gruntowym, jak i w odniesieniu do względnej wagi podatku gruntowego w całkowitym obciążeniu podatkami zajmuje pozycję w górnej części tabeli przedstawiającej porównanie podatku gruntowego w Europie. Do różnicowania ciężaru podatkowego w powierzchniowych systemach opodatkowania nieruchomości wykorzystuje się – na co zwracano już uwagę – rozbudowany system kwotowych stawek podatku. Wysokie obciążenie podatkiem gruntowym w państwach preferujących ilościową

⁷⁰⁴ Oprócz Malty i Słowenii wszystkie państwa członkowskie pobierają pewne formy podatku gruntowego.

podstawę wymiaru wynika z przyjęcia dla nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej bardziej dotkliwej taryfy.

Na podstawie opracowanego przez niemieckich naukowców modelu przedsiębiorstwa o dobrej sytuacji ekonomicznej można stwierdzić, że w pewnym sensie potwierdza on spostrzeżenia wynikające z wcześniej przytoczonego badania. Wprowadzenie w Polsce podatku od wartości nieruchomości, przy uwzględnieniu wyeksponowanych wcześniej istotnych problemów wdrożeniowych nowego podatku od nieruchomości, skutkowałoby więc zachowaniem *status quo* w zakresie ciężaru opodatkowania nieruchomości wykorzystywanych przez przedsiębiorców. Podatki majątkowe bez względu na zastosowane rozwiązania systemowe powinny przecież w ograniczonym zakresie obejmować przedsiębiorstwa.

6.3.5. Potencjalne skutki reformy systemu opodatkowania nieruchomości dla samorządu terytorialnego

Ocena skutków wprowadzenia koncepcji podatku od wartości nieruchomości wymaga uwzględnienia uzyskanych efektów mierzalnych i niemierzalnych. Dokładne przewidzenie skutków wpływu reformy systemu opodatkowania nieruchomości na wielkość wpływów podatkowych nie jest możliwe. Po pierwsze, brak dostępu do szczegółowych danych dotyczących wprowadzenia podatku *ad valorem*⁷⁰⁵, a także aktualnych danych na temat wysokości wpływów w budżetach gmin z tytułu opodatkowania poszczególnych kategorii nieruchomości nie pozwala na przeprowadzenie pełnych symulacji efektów budżetowych reformy. Po drugie, trudno jest skonstruować model, który odzwierciedlałby wszystkie zasygnalizowane w pracy współzależności pomiędzy poszczególnymi elementami systemu opodatkowania nieruchomości. Dlatego też przeprowadzono ogólne rozważania o charakterze teoretyczno-praktycznym, mające na celu nakreślenie obszarów potencjalnych skutków wprowadzenia podatku *ad valorem*.

Z perspektywy jednostek samorządu terytorialnego należy zwrócić uwagę zwłaszcza na możliwą zmianę w zakresie struktury ich dochodów budżetowych. Dochody z każdego podatku (także podatku od nieruchomości) uzależnione są m.in. od jego konstrukcji. Ustawodawca, zmieniając konstrukcję podatku od nieruchomości, wpłynie w oczywisty sposób na jego wydajność fiskalną. Powołując się na doświadczenia samorządu terytorialnego innych państw, a także analizy ekspertów, można sądzić, że przyszedł system opodatkowania nieruchomości zwiększy dochody jednostek samorządu terytorialnego. Ciekawą ilustrację stanowi skala efektów budżetowych towarzyszących przeprowadzonym w latach 2000–2003

⁷⁰⁵ Chodzi w szczególności o dane dotyczące powierzchni nieruchomości, taksacji oraz poziomów stawek dla poszczególnych nieruchomości.

programom pilotażowym, w wyniku których w wybranych miastach dokonano informatyzacji ewidencji gruntów i jej korelacji z ewidencją podatkową. W Bytomiu i Wejherowie zanotowano wzrost wpływów podatków od nieruchomości o 9%, w Płocku o prawie 10%, a w Poznaniu o 1% (przełożyło się to na 1 mln zł dodatkowych dochodów)⁷⁰⁶.

Reforma systemu opodatkowania nieruchomości sprawi, że będzie on bardziej skutecznym narzędziem nie tylko generowania dochodów gmin, ale również zaspokajania potrzeb publicznych społeczności lokalnej (uwzględniając jej preferencje dotyczące zakresu i poziomu usług publicznych, a także sposobu ich finansowania). Można podać następujące przyczyny takiego stanu rzeczy.

Po pierwsze, uwzględnienie składnika wartości w podstawie wymiaru podatku od nieruchomości oznacza stworzenie stabilnego i wydajnego źródła dochodów własnych. Wpływ wartościowej podstawy wymiaru na wielkość dochodów podatkowych jest uzależniony od tego, w jaki sposób wartości podatkowe nieruchomości odzwierciedlają ich rzeczywiste wartości. Wnioski wynikające z badań prezentowanych w literaturze przedmiotu są następujące: w krajach, w których w procesie wyceny majątku w nieruchomościach dąży się do wykorzystania aktualnych wartości obiegowych, zauważalna jest tendencja do wykazywania wyższego obciążenia podatkiem od nieruchomości. Poza wartościową podstawą wymiaru podatku, ustalaną dzięki wykorzystaniu różnych metod wyceny majątku, skala efektów budżetowych zależeć będzie od wysokości stawek podatku. Sporo wskazuje na to, że – ze względu na dotychczasowe ich drastyczne zniżenie w przypadku nieruchomości przeznaczonych na cele mieszkalne – w dłuższej perspektywie nastąpi podwyższenie obciążeń podatkowych właśnie w tej grupie nieruchomości. Należy uznać, że sprawność nowego systemu wymaga, by stawki podatku nie były ani zbyt niskie, ani zbyt wysokie. Bez wchodzenia w szczegóły, warto wyeksponować problem właściwego ustalenia stawek, na poziomie odpowiadającym sytuacji społecznej. Oznacza to konieczność, przynajmniej w perspektywie bieżącej, utrzymania dotychczasowego poziomu obciążenia przeciętnego podatnika.

Po drugie, uszczelnienie systemu ewidencji i rejestracji nieruchomości ograniczy wielkość występowania gospodarki nieformalnej. W podatkach majątkowych, w przeciwieństwie do podatków dochodowych, okoliczności sprzyjające rozwojowi szarej strefy to nie tyle wysokość obciążeń podatkowych, ile czynniki, które można określić jako administracyjne. W obu podatkach bezpośrednio opodatkowanie dochodu bądź majątku wynika z odpowiedniego administracyjnego rejestru podatników, ich dochodów oraz majątków. Nawijając do tego, co zostało powiedziane w rozdziale 1 o specyfice nieruchomości, przyjmijmy, że w silnym

⁷⁰⁶ S. Kosieliński, *Pożytki z katastru*, podsumowanie konferencji, „System katastralny w Polsce”, Computerworld, 8.03.2004, www.computerworld.com.

państwie, ze względu chociażby na widoczność w przestrzeni i immobilność nieruchomości, niezbędne jest sporządzanie odpowiednich systemów ewidencjonowania nieruchomości. Zastosowanie nowoczesnych technik informatycznych i ewidencyjnych bez wątpienia usprawni funkcjonowanie lokalnej administracji podatkowej (zwiększy efektywność poboru i egzekucji podatku od nieruchomości). Ważne jest przy tym zwiększenie w społeczeństwie poczucia, że zaproponowane rozwiązanie służy realizacji sprawiedliwości społecznej w zakresie podatków. Realizacja zasady powszechności to przyjęcie podatków o charakterze powszechnym, opartych na szerokiej bazie. Szeroka baza pozwala z kolei na wprowadzenie przez ustawodawcę niższych stawek podatku. W rezultacie wzrost dochodów samorządu terytorialnego wynikać będzie przede wszystkim ze zwiększenia powszechności opodatkowania. Ponadto chodzi o to, by poszerzenie bazy podatkowej nie tylko przyczyniało się do wzrostu dochodów z tytułu podatku od nieruchomości, ale także ograniczało zniekształcenia mechanizmu rynkowego. Ponieważ duża liczba nieuzasadnionych preferencji podatkowych, jako odstępstwo od reguły, zakłóca alokację zasobów i prowadzi do nieefektywności ekonomicznej, zachodzi konieczność racjonalnego wykorzystania stosowanych do celów stymulacyjnych narzędzi podatkowych, z uwzględnieniem ich teoretycznej podbudowy⁷⁰⁷.

Po trzecie, podatek oparty na dynamicznej, rynkowej podstawie, wzmacniając kategorie własnego potencjału dochodowego, uwiarygodnia jednostki samorządowe jako uczestników rynków finansowych. Wykonując zadania rozwojowe, jednostki samorządowe sięgają coraz częściej po zwrotne źródła finansowania. Czynnikiem pobudzającym aktywność inwestycyjną JST są możliwości pozyskiwania środków finansowych z funduszy unijnych. Realizacja takich projektów wymaga jednak posiadania przez beneficjentów własnych środków, co stymuluje wzrost popytu jednostek samorządowych na długoterminowe, stabilne źródła finansowania. W rozdziale 5 wyraziłem pogląd, że ograniczone i niewydajne samorządowe źródła finansowania zmuszają jednostki samorządowe do pozabudżetowych źródeł finansowania inwestycji. Należy jednocześnie uwzględnić inne powody takich działań, m.in. właściwe wykorzystanie przychodów zwrotnych może służyć sprawiedliwemu rozłożeniu ciężarów publicznych pomiędzy poszczególne generacje podatników, umożliwiać ograniczanie wahań poziomu obciążeń podatkami lokalnymi, przyczyniać się do optymalizacji kosztów realizacji zadań publicznych⁷⁰⁸. Nie można zatem wykluczać, że mimo korzystnych zmian

⁷⁰⁷ Zob. podrozdział 1.3, w którym sformułowano niezbędne warunki skuteczności stosowanych do celów stymulacyjnych narzędzi podatkowych, a także J. Sokołowski, *Ulgi i zwolnienia w polskim systemie podatkowym w latach 2005–2010 – ocena i proponowane kierunki zmian*, w: *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne*, red. L. Patrzalek, op.cit.

⁷⁰⁸ A. Babczuk, *Limitowanie zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego. Wybrane problemy*, w: *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne*, red. L. Patrzalek, op.cit., s. 475.

w strukturze dochodów podatkowych w następstwie wdrożenia nowego systemu jednostki samorządowe – z wymienionych powodów – nie zwiększą zadłużenia, mającego uzasadnienie w aktywności inwestycyjnej. Zawężając problem do części uwarunkowań finansowych i ekonomicznych⁷⁰⁹ zaciągania zobowiązań dłużnych przez JST, można przyjąć, że sytuacja finansowa determinowana m.in. poziomem dochodów związanym z władztwem podatkowym oraz możliwościami jego kształtowania na skutek zmian w podatkach majątkowych będzie miała istotny wpływ na ocenę ryzyka związanego z finansowaniem dłużnym samorządu terytorialnego. Należy dodatkowo podkreślić, że pomimo pozytywnej weryfikacji przez rynki finansowe problemem może być zbyt agresywna polityka inwestycyjna jednostek samorządu terytorialnego, w wyniku której dochodzi do przeinwestowania, a w efekcie problemów ze spłatą zobowiązań z tytułu zaciągniętego długu. Nadmierne zadłużanie może więc prowadzić do niewypłacalności, której następstwami dotychczas dotychczas: ekonomicznego, politycznego i społecznego.

Po czwarte, konstrukcja podatku od wartości nieruchomości stwarza większe szanse na rozwiązanie utrudniających rozwój gospodarczy problemów nieefektywności obszarów zurbanizowanych. W rozdziale 1 zwróciłem uwagę na wadliwą obecnie strukturę przestrzenną polskich miast, przejawiającą się w nadmiernym rozproszeniu zabudowy oraz niewłaściwym przyporządkowaniu funkcji gruntem i budynkom. W kontekście efektywnego gospodarstwa zagospodarowania i użytkowania nieruchomości, przede wszystkim na obszarach zurbanizowanych, przyszłe zmiany w formule podatku od nieruchomości mają charakter fundamentalny. Zmiany te mogłyby wpłynąć na bardziej racjonalne przekształcenia w strukturze przestrzennej miast. Pomijając względy estetyczne i kulturowe polskich miast, potrzebne jest uświadomienie społeczeństwu problemu ich nieefektywności w sensie gospodarczym, w porównaniu z wydajnymi i oszczędnymi miastami budowanymi w państwach o rozwiniętej gospodarce rynkowej⁷¹⁰. Czy tak będzie, trudno obecnie przesądzać. Pamiętając o zaprezentowanym w rozdziale 2 materiale badawczym (studium analizujące rozwój gospodarczy Pittsburgha), należy mieć na uwadze nie tylko wielowymiarowe działania w polityce podatkowej, ale również inne czynniki, takie jak np. warunki rynkowe (rynek nieruchomości). Reasumując, należy zauważyć, że właśnie formuła podatku od wartości nieruchomości wymusza większą mobilność na rynku nieruchomości, przyspieszając proces realokacji

⁷⁰⁹ Szersze zaprezentowanie tematyki ograniczeń i uwarunkowań związanych z zaciąganiem długu przez jednostki samorządowe (prawne, finansowe i ekonomiczne, społeczno-polityczne, organizacyjne) zawiera artykuł B. Filipiak, *Ograniczenia i uwarunkowania w zaciąganiu długu w jednostkach samorządu terytorialnego w świetle zmian systemowych*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, op.cit.

⁷¹⁰ W. Brzeski, *Korzyści fiskalne i pozafiskalne podatku w formule ad valorem*, w: *Reforma opodatkowania nieruchomości*, „Konferencje i Seminaria” 1999, nr 5(23), Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa, czerwiec 1999, s. 33.

zasobów w nawiązaniu do takich czynników, jak: lokalizacja, wielkość, rodzaj własności, typ nieruchomości⁷¹¹.

6.4. Pozostałe pożądane kierunki zmian w obszarze podatków majątkowych

6.4.1. Zwiększenie kompetencji jednostek samorządu terytorialnego w obszarze podatków lokalnych

Prowadzone w pracy rozważania skłaniają do postawienia pytania, czy zasadna jest teza, że jednostki samorządu terytorialnego powinny mieć prawo stanowienia aktów prawa miejscowego, które nie oznaczałyby wyłącznie prostej projekcji odgórnych założeń władzy centralnej. Pojawia się w tym kontekście kolejne pytanie, jak szeroki zakres uprawnień prawotwórczych samorządu terytorialnego w zakresie podatków lokalnych jest możliwy oraz jakie mógłby on wywołać skutki społeczno-ekonomiczne.

Przed wszystkim pomysł zastosowania uprawnienia do wprowadzania rozwiązań w kształcie odmiennym od ustawowego nie wydaje się najlepszy, ponieważ radykalny liberalizm prawotwórczy mógłby się okazać szkodliwy, doprowadzając do zjawisk niepożądanych, a nawet zakłócających działanie samorządu terytorialnego. Nie jest zatem celowe podważanie wyrażanego w nauce prawa podatkowego poglądu, iż regulacje dotyczące nakładania podatków i innych danin publicznych powinny być zawarte w aktach rangi ustawowej⁷¹².

Aby jednak podatkowi majątkowemu można było rzeczywiście przypisać funkcje pozafiskalne w zakresie określonym w rozdziale 1 monografii, samorządowe organy władzy publicznej powinny mieć prawo do kształtowania – w zależności od ustalanych przez siebie priorytetów – wysokości i form podatków przekazanych samorządowi terytorialnemu w sensie instytucjonalnym (różne stawki podatkowe, zwolnienia i ulgi stosowane na obszarach właściwości miejscowej samorządowych organów). Prezentowana koncepcja oznacza częściowe odejście od stosowanej w doktrynie prawa podatkowego reguły, zgodnie z którą konieczne jest zapewnienie jednolitości systemu podatkowego w państwie⁷¹³. Przyjęcie – w Polsce, podobnie jak w innych państwach wykorzystujących model scentralizowanego zarządzania sektorem publicznym, a w szczególności gromadzenia zasobów finansowych

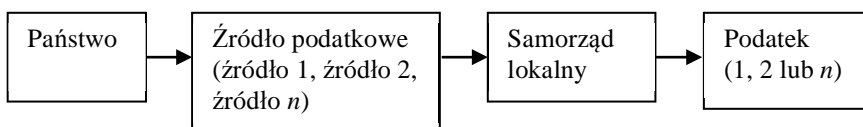
⁷¹¹ K. Wójtowicz, *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, op.cit., s. 218.

⁷¹² Polski ustawodawca potwierdził to w art. 217 Konstytucji.

⁷¹³ Wizja taka została wcześniej zarysowana m.in. w: *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, op.cit., s. 220 i nast.

– tezy głoszącej niezbędność zachowania absolutnie jednolitej polityki fiskalnej w skali całego państwa⁷¹⁴ stanowi istotny czynnik określający samodzielność JST w zakresie pozyskiwania źródeł finansowania ich działalności. Przeprowadzona przez E. Kornberger-Sokołowską teoretycznoprawna analiza prezentowanych poglądów doktryny pozwala na konstatację, iż ograniczenie realnej decentralizacji finansów publicznych związane jest z ograniczeniem w przekazaniu pełnego władztwa podatkowego samorządom⁷¹⁵.

Dążąc więc do ustalenia pożądanych kierunków zmian systemu finansów samorządu terytorialnego w Polsce w aspekcie prawnym, można rozważać możliwość dokonywania przez jednostki samorządu lokalnego wyboru jednego spośród kilku wariantów ustalonych przez ustawodawcę (rysunek 6.1)⁷¹⁶.



Rysunek 6.1. Zakres samodzielności prawnej samorządu lokalnego

Źródło: opracowanie własne.

Na rysunku 6.1 zilustrowano rozwiązanie możliwe do przyjęcia w zakresie samodzielności prawnej samorządu lokalnego. W tej sytuacji prawotwórcza działalność jednostek samorządu lokalnego polegałaby na wyborze określonego rozwiązania podatkowego w granicach źródeł podatkowych wskazanych uprzednio przez ustawodawcę krajowego. Na przykład, w przypadku nieruchomości JST mogłyby samodzielnie decydować o ustanowieniu podatków przewidzianych w ustawie od posiadanych nieruchomości zabudowanych (mieszkalnych, niemieszkalnych, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą) oraz od nieruchomości niezabudowanych (gruntów rolnych, lasów, pozostałych).

⁷¹⁴ W literaturze zwraca się uwagę, że jednolity system podatkowy stanowi konsekwencję treści Konstytucji RP, zgodnie z którą Rzeczpospolita Polska jest państwem jednolitym, realizującym idee równości i powszechności obciążeń podatkowych. Natomiast przyznanie jednostkom samorządu terytorialnego uprawnień z zakresu władztwa podatkowego stanowi odstępstwo od tej zasady i jako takie powinno być wyłącznie konsekwencją decyzji ustawodawcy. Zob. E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, op.cit., s. 166.

⁷¹⁵ Ibidem, s. 165–166.

⁷¹⁶ P. Felis, *The Financial Independence of Local Self-Government Units in the Acquisition of Sources to Finance Their Activity: The challenges for Self-Government Theory and Practice*, Dom Wydawniczy ELIPSA, „Journal of Management and Financial science” 2011, vol. 4, no. 6.

Zaproponowane rozwiązanie umożliwiłoby, w pewnym zakresie, dostosowanie systemu zasilania finansowego gminy do specyfiki lokalnej bazy podatkowej. Podkreślmy jednak, że w przypadku takiego rozwiązania niewystarczające będzie przekonanie, iż samorząd lokalny kieruje się jasnymi i racjonalnymi przesłankami (pamiętając o zasadach sprawiedliwości i równości opodatkowania). Otóż przestrzeganie tych zasad wymaga ścisłych regulacji i systemu kontroli. Oczywiście, akty prawa miejscowego są aktami normatywnymi niższej rangi (o charakterze podustawowym), ale samodzielne decyzje organów samorządu terytorialnego o ustanowieniu konkretnego rozwiązania przewidzianego ustawą wzbogacą zakres samodzielności w samorządzie terytorialnym. Znaczący zakres samodzielności prawnej może wpływać na wzrost poczucia odpowiedzialności za sytuację ekonomiczną wspólnoty samorządowej, sprzyja zatem samodzielności finansowej.

6.4.2. Uporządkowanie systemu pozostałych danin majątkowych

Jak wynika z dotychczasowych rozważań, proces reformowania podatków majątkowych powinien sprowadzać się do zaakceptowania nowej logiki systemu. Odrębne zagadnienie stanowi konieczna synchronizacja przeobrażeń w systemie pozostałych danin majątkowych. Nie ma wątpliwości, że wątek ten wiąże się dosyć mocno z przedstawioną problematyką. Tak szerokie ujęcie wykraczało jednak – jak podkreślono we wstępie – poza przyjęty zakres pracy. Dlatego wyszczególnimy jedynie wybrane najważniejsze postulaty dotyczące pozostałych danin majątkowych. Oto one:

- ujednoczenie zakresu uprawnień prawotwórczych rad gmin w stosunku do wszystkich podatków w całości przekazanych gminom (dotyczy to przede wszystkim podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych);
- ujednoczenie zasad opodatkowania darowizn, poprzez objęcie wszystkich darowizn podatkiem od spadków i darowizn lub podatkiem dochodowym (aktualnie ma miejsce zróżnicowanie podmiotowe środków uzyskiwanych z darowizn);
- usunięcie z systemu danin majątkowych zbędnych, po wprowadzeniu podatku *ad valorem*, podatków i opłat (podatku rolnego, podatku leśnego, opłaty adiacenckiej, opłaty planistycznej);
- rozstrzygnięcie i przyjęcie docelowego modelu opodatkowania gospodarstw rolniczych (zniesienie odrębnego opodatkowania rolników i objęcie ich ogólnymi zasadami opodatkowania, czyli podatkiem dochodowym, VAT oraz podatkiem majątkowym od wartości nieruchomości bądź też stosowanie w dalszym ciągu specyficznych zasad, odrębnych niż w pozostałych krajach UE);

- uporządkowanie obowiązującego systemu preferencji podatkowych i ograniczenie ich do tych, które rzeczywiście mogą być traktowane jako instrumenty gminnej polityki fiskalnej w stymulowaniu rozwoju lokalnej przedsiębiorczości (pozytywnym przykładem mogłyby być stosowane w niektórych państwach UE rozwiązania w podatku od spadków i darowizn, stanowiące ważny element wsparcia międzypokoleniowej sukcesji gospodarczej); działanie takie z pewnością przyczyni się do uproszczenia poszczególnych podatków i – co z tym związane – obniżenia kosztów dostosowania podatkowego;
- rozważenie wprowadzenia podatków ekologicznych, które będą spełniać przede wszystkim funkcję alokacyjną.

6.5. Podsumowanie

Lokalny system podatkowy stanowi zbyt ważny segment sektora finansów publicznych, aby w jego obszarze dokonywać zmian o charakterze przypadkowym i wycinkowym. Oznacza to konieczność skonstruowania referencyjnego modelu źródeł dochodów podatkowych JST w Polsce. Koncepcja normatywnych propozycji powinna uwzględniać postulaty odnoszące się do lokalnej gospodarki finansowej, nawiązywać do teorii optymalnego opodatkowania, ale także uwzględniać cechy specyficzne dla danin publicznych mających znaczenie dla samorządów lokalnych. W tym miejscu ważne jest podkreślenie wzajemnych powiązań między podsystemem dochodów JST i systemem podatkowym. Oba te systemy przeplatają się nawzajem, pozostając ze sobą w różnorodnych związkach i oddziałując na siebie. To podkreślenie jest szczególnie ważne, gdyż oznacza – na co wskazuje także E. Ruśkowski – że reformowanie podsystemu podatków samorządowych wymaga uwzględnienia reformowania całego systemu podatkowego⁷¹⁷.

Przeprowadzenie reformy podatków lokalnych w Polsce należy obiektywnie uznać za zadanie niezmiernie złożone i trudne do zrealizowania. Konieczne są bowiem przekształcenia jakościowe systemu podatków lokalnych, a nie kolejne „poprawki kosmetyczne” konstrukcji wybranych podatków⁷¹⁸. Wydaje się, że mogłoby to znacząco wzmocnić system podatków lokalnych, poprzez zwiększenie ich roli w strukturze budżetów różnych szczebli lokalnych oraz wykorzystanie ich funkcji pozafiskalnych do wspierania i pobudzania rozwoju lokalnego.

⁷¹⁷ E. Ruśkowski, *Reforma dochodów JST a reforma systemu podatkowego w Polsce*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2003.

⁷¹⁸ Na początku lat 90. ubiegłego wieku dostosowano polski system podatkowy do warunków gospodarki rynkowej. Zasadnicza reforma podatkowa objęła jednak wyłącznie podatki państwowe, w zakresie podatków lokalnych zaś zmieniono tylko niektóre przepisy. Mimo zmian w zakresie podatków lokalnych nadal trudno jest mówić o spójnym ich systemie.

Koncepcja racjonalnego lokalnego systemu podatkowego, postulowanego od lat przez teoretyków i praktyków, to szansa na podniesienie rangi polskiej polityki podatkowej w wymiarze lokalnym. Jednakże biorąc pod uwagę dotychczasową praktykę, można mieć poważne wątpliwości, czy nakreślone w ostatnich latach kierunki reformy systemu podatków lokalnych doczekają się szybkiej realizacji.

Zaprezentowane w rozprawie problemy, jakie wywołują konstrukcje omówionych danin majątkowych, są dowodem na to, iż system podatków majątkowych wymaga reformy, a nie modyfikacji. Dysponowanie przez samorząd terytorialny ograniczonym zasobem środków publicznych (jak wykazano w pracy, w większości podatki przyznane organom lokalnym nie są wydajne fiskalnie) oznacza konieczność skonstruowania odpowiedniego systemu dochodów samorządowych. Konstruowanie takiego systemu wymaga świadomości i uwzględnienia faktu, że podatki majątkowe – ze względu na wskazane w pracy ograniczenia – będą stanowiły tylko jeden z kilku komponentów, i to nie najważniejszy, budżetu jednostek samorządu terytorialnego.

Należy zdać sobie sprawę z tego, że wdrażanie katastru nieruchomości nie może być sprowadzane wyłącznie do realizacji zapisów ustawowych, gdyż jak pokazuje praktyka, ujawnia się tu wiele problemów (np. funkcjonalne powiązanie danych pochodzących z określonych rejestrów). Ich rozwiązanie może się przyczynić do prawidłowego funkcjonowania systemu katastralnego w przyszłości.

Wyliczenie wielkości opodatkowania podatkiem *ad valorem* oznacza konieczność ujednolicenia sposobów liczenia wartości każdej nieruchomości. Postulat sprawiedliwego nakładania podatku od nieruchomości wymaga więc przyjęcia jednolitych wycen w ramach każdej jurysdykcji podatkowej. Wszelkie odstępstwa od zasady jednolitości w szacowaniu wartości nieruchomości prowadzą do niesprawiedliwości oraz zniekształceń w lokalnej polityce podatkowej. Z oczywistych względów nie można dokonać wyceny każdej nieruchomości w drodze sporządzania operatu szacunkowego. Wydaje się, że najbardziej zasadne będzie wykorzystanie procedury powszechnej taksacji nieruchomości, w której wartość zostanie ustalona na podstawie czynników wartościotwórczych wspólnych dla wszystkich nieruchomości. Problemem może być jednak wycena nieruchomości przemysłowych. Stanowią one najczęściej bardzo zróżnicowaną grupę ze względu na różnorodność i złożoność części składowych gruntu.

Bardzo ważną kwestią w kontekście sprawiedliwej, ale i produktywnej bazy podatkowej jest jej aktualność. W celu zapewnienia aktualności bazy podatkowej powinno się przeprowadzać okresowe wyceny oraz ich weryfikacje. Częsta aktualizacja wyceny jest na ogół pozytywnie oceniana w kontekście sprawiedliwości, transparentności i akceptacji społecznej bazy podatkowej. Nie zawsze jednak opłacalne jest zbyt częste zwiększanie częstotliwości przeprowadzania aktualizacji wartości katastralnych, albowiem koszty takiego postępowania mogą być większe

od uzyskanych korzyści finansowych. Ogólnie wydaje się słuszne, by cykl częstotliwości przeprowadzania wycen wynosił od trzech do pięciu lat, natomiast między kolejnymi aktualizacjami wartości z wyceny podlegałyby właściwej indeksacji.

Przegląd zagadnień związanych z procesem wdrażania podatku od wartości nieruchomości dowodzi, że sukces jego wprowadzenia zależy będzie nie tylko od omówionych podstawowych elementów, czyli sprawnego systemu powszechnej taksacji nieruchomości i wyważonej wysokości opodatkowania, ale również od warunków społeczno-gospodarczych. Zmiany powinny być właściwie rozłożone w czasie (konieczność wyprzedzającej zapowiedzi zmian) i legitymizowane w sposób umożliwiający akceptację podatników.

ZAKOŃCZENIE

Niewątpliwie obecny system opodatkowania nieruchomości w Polsce jest anachroniczny. Obowiązujący powierzchniowy model opodatkowania nieruchomości oznacza w praktyce sztywność podstawy wymiaru poszczególnych podatków majątkowych. Znamienny jest fakt, że konsekwencje takiej konstrukcji dotyczą czynnych i biernych podmiotów opodatkowania. Dla jednostek samorządowych zasadniczym problemem wynikającym z opisanej w pracy niedoskonałości podstawy opodatkowania jest ograniczenie wzrostu ich dochodów podatkowych. Z kolei w przypadku podatników – odwołując się do zasady sprawiedliwości, zgodnie z którą system podatkowy powinien traktować obywateli w sposób jednakowy w relacji do ich cech, pozycji i warunków⁷¹⁹ – w rozkładzie obciążeń podatkami majątkowymi w niewielkim stopniu uwzględniona została ich zdolność płacnicza. Przekonują o tym rozwiązania stosowane w powierzchniowych systemach opodatkowania nieruchomości. Ustalając wysokość podatku według wartości jednostkowej (jednostka powierzchni nieruchomości), pomija się czynniki mogące mieć wpływ na podstawę opodatkowania, które odzwierciedlałyby lokalizację, uwarunkowania rynkowe oraz jakość nieruchomości. Oczywiście w modelu wyceny wartości podatkowej według jednostki powierzchni nieruchomości nie wyklucza się różnicowania obciążeń w zależności od typu nieruchomości, jej lokalizacji i wykorzystania. Do wyboru ustawodawcy pozostaje różnicowanie podstawy opodatkowania (korygowanie jednostkowej powierzchni nieruchomości) bądź stawek podatkowych. Dostyc istotne w tego typu podejściu jest określenie początkowej wartości przypadającej na jednostkę powierzchni nieruchomości oraz, w zależności od sytuacji ekonomicznej, korygowanie tej pierwotnej wartości w przyszłości. Wskutek nierynkowej wyceny wartości podatkowej może się to jednak okazać arbitralne i niesprawiedliwe. Warto też zauważyć, że w pewnych okolicznościach naliczanie opodatkowania metodą wartości jednostkowej może być uzasadnione – dotyczy to regionów, w których rynek obrotu nieruchomościami nie jest jeszcze w pełni rozwinięty. Pozytywnie należy ocenić dynamiczny rozwój lokalnego rynku nieruchomości w Polsce. Jednak zachodzące zmiany w strukturze i dynamice dokonywanych transakcji nie doprowadziły jeszcze do powstania w pełni rozwiniętego rynku. Biorąc pod uwagę wczesną fazę gospodarki rynkowej, a także niewielką zamożność polskiego społeczeństwa, jego rozmiary w dalszym ciągu są niewielkie.

⁷¹⁹ J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, op.cit., s. 553.

Konieczność przeprowadzenia reformy systemu podatków tzw. lokalnych, zasilających budżety samorządu terytorialnego, wynika z wielu nakreślonych w pracy przesłanek. Czynnikiem zachęcającym do reformy podatków majątkowych jest ewolucja ich doktryny i prowadzone od ponad 30 lat badania empiryczne. Niestety, z reguły wnioski wypływające z nich nie są powszechnie znane. Dorobek naukowy w zakresie opodatkowania majątku jest zdominowany przez piśmiennictwo amerykańskie, w pewnym stopniu uzupełniane przez niemieckie i kanadyjskie. W rozdziale drugim pracy zwrócono uwagę, że przeprowadzone przez tamtejszych naukowców badania nie pozwalają w dalszym ciągu na jednoznaczną ocenę – z punktu widzenia słuszności – trzech teorii, w których opisano ekonomiczne efekty opodatkowania nieruchomości. W związku z tym poszczególne modele opodatkowania nieruchomości powinny być rozwijane i pogłębiane. Należy zaznaczyć, że teoria nazywana „perspektywą korzyści”, mimo że nie została w pełni zweryfikowana w badaniach empirycznych, przyczyniła się do postrzegania podatków majątkowych nie tyle jako podatków *sensu stricto*, ile jako skutecznych opłat za korzystanie z lokalnych usług publicznych. Propozycja ta umożliwia jednocześnie badania dotyczące zachowań politycznych władz lokalnych, w szczególności w sferze konkurencji podatkowej (współzawodnictwo władz lokalnych w przyciąganiu kapitału poprzez zmiany stawek podatków majątkowych)⁷²⁰.

Główny dylemat przedstawiony w pracy polega na tym, że podatki majątkowe powinny w ograniczonym zakresie obejmować przedsiębiorstwa (przedsiębiorstwa powinny płacić możliwie niskie tego typu podatki albo wcale ich nie płacić), natomiast jednostki samorządu terytorialnego – ze względu na zakres realizowanych zadań publicznych – potrzebują coraz więcej środków finansowych. Funkcjonowanie przedsiębiorstwa wymaga przecież odpowiedniego wykorzystania majątku, którego – w zależności od branży (np. wydobywcza, energetyczna, przetwórcza, paliwowa) – znaczącą częścią mogą być nieruchomości. Dla przedsiębiorstw nieruchomości stanowią istotny czynnik generujący wartość. Dlatego też ważne jest jak najbardziej efektywne wykorzystanie posiadanych aktywów. Postulując zatem ochronę podatkową majątku przedsiębiorstw, należy poważnie potraktować konieczność przesunięcia na szczebel samorządu terytorialnego przynajmniej jednego z wydajnych, elastycznych podatków państwowych, np. podatku dochodowego od osób fizycznych. Bardziej sensowna byłaby koncepcja wykorzystania jako podstawowych źródeł wpływów budżetowych samorządu lokalnego w odpowiedniej proporcji ograniczonych podatków majątkowych jako źródła dochodów pewnych oraz podatku dochodowego jako źródła dochodów elastycznych.

Podjęte w monografii rozważania dotyczące znaczenia podatków majątkowych we współczesnej gospodarce Polski prowadzą do wniosku, że – ze względu

⁷²⁰ D.L. Cameron, *Property Taxes*, op.cit.

na ich charakter i konsekwencje – nieuzasadnione jest podejście, w którym podatkowi majątkowym przypisuje się znaczącą rolę w prowadzonej przez państwo i samorząd terytorialny polityce społeczno-gospodarczej. Podatki majątkowe w pewnych tylko, zarysowanych w pracy, obszarach nadają się do prowadzenia polityki społeczno-gospodarczej (oddziaływanie na efektywne wykorzystanie nieruchomości, kształtowanie racjonalnej struktury przestrzennej miast, stymulacja inwestycji zorientowanych ekologicznie). Zgłaszane przez teoretyków i praktyków podatkowych propozycje, by do polskiego systemu podatków samorządowych wprowadzić lokalny podatek dochodowy od osób fizycznych, a w przyszłości podatek dochodowy od osób fizycznych oraz prawnych prowadzących działalność rolniczą i leśną, są także dowodem na to, że z rezerwą należy się odnosić do koncepcji takiego konstruowania lokalnego systemu podatkowego, w którym podatki majątkowe powinny odgrywać istotną rolę, uwzględniającą również ich społeczno-gospodarcze oddziaływanie.

W polskiej literaturze niemal bezkrytycznie przyjęto, że podatek od nieruchomości powinien mieć formułę podatku *ad valorem*. Można jednak przypuszczać, że wprowadzenie bardzo wydajnego podatku od wartości nieruchomości i pozostawienie bez zmian pozostałych elementów systemu podatkowego będzie skutkowało znacznym fiskalizmem. Zmiany w którymkolwiek podatku – co wielokrotnie podkreślano – nie mogą abstrahować od całego systemu podatkowego. Oznacza to, że nałożenie podatku od wartości nieruchomości musi iść w parze ze zmniejszeniem fiskalnego obciążenia w ramach pozostałych punktów poboru podatków. Szczególnego znaczenia nabierają zagadnienia wdrożeniowe związane z samym podatkiem *ad valorem* (identyfikacja podlegających opodatkowaniu nieruchomości, wybór odpowiedniej podstawy opodatkowania, wypracowanie odpowiedniego dla celów podatkowych systemu wyceny, ustalenie stawek podatku od nieruchomości⁷²¹) oraz logika całego systemu podatkowego. Przy właściwym ustaleniu elementów konstrukcyjnych podatku od wartości nieruchomości, jego demonizowanie jako doprowadzającego do ruiny właścicieli i posiadaczy nieruchomości będzie nieuzasadnione. Ważne też, by przyszła reforma opodatkowania nieruchomości nie polegała jedynie na zastąpieniu jednego podatku (formuła ilościowa) innym (formuła wartościowa).

Ostatecznym efektem reformy systemu podatków majątkowych, a następnie systemu podatków lokalnych powinna być zmiana filozofii podejścia do podatków majątkowych. System podatków lokalnych powinien służyć zarówno budżetom jednostek samorządu terytorialnego, jak i interesom społeczności lokalnych. Dlatego też, w moim przekonaniu, przedstawione w monografii propozycje reformy zasad opodatkowania nieruchomości w Polsce nie mają na celu wyłącznie wywo-

⁷²¹ H. Kitchen, *Property Taxation: Issues in Implementation*, op.cit.

łania istotnych zmian w strukturze dochodów jednostek samorządowych⁷²² oraz wpływu na ich zakres samodzielności finansowej. Z pewnością też nie powinny być sprowadzane jedynie do propozycji ulżenia przedsiębiorcom i zmniejszenia im obciążeń fiskalnych.

⁷²² Zwróćmy uwagę, że w Polsce potrzeba zwiększenia dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego dodatkowo zwiększyła się po wprowadzeniu dwóch kolejnych szczebli samorządowych.

BIBLIOGRAFIA

Książki i artykuły

- Aaron H.J., *Who Pays the Property Tax? A New View*, The Brookings Institution, Washington 1975.
- Adamczewski Z., *Algorytm wektorowej średniej ważonej zastosowany do realizacji metody porównawczej wyceny nieruchomości*, „Przegląd Geodezyjny” 2002, nr 1.
- Adamczewski Z., *Problemy identyfikacji obiektów i algorytmów powszechnej taksacji nieruchomości w Polsce*, „Przegląd Geodezyjny” 2005, nr 12.
- Adamczyk A., *Opodatkowanie dochodu przedsiębiorstw jako narzędzie polityki gospodarczej*, w: *Finanse przedsiębiorstwa*, red. P. Karpuś, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2006.
- Adamiak J., *Jak władze gminy mogą wykorzystywać funkcje pozafiskalne podatków i opłat lokalnych do wspierania rozwoju regionalnego*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004.
- Atkinson A.B., *Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy*, „Canadian Journal of Economics” 1997.
- Babczuk A., *Limitowanie zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego. Wybrane problemy*, w: *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne*, red. L. Patrzałek, Uniwersytet Ekonomiczny, Wrocław 2011.
- Babczuk A., *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego. Pożądane kierunki zmian w świetle badań ankietowych*, w: *Finanse 2009 – teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, red. B. Filipiak, B. Walczak, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009.
- Baj K., *Środki trwałe w spółkach Skarbu Państwa*, „Fiskus” 1995, nr 21.
- Ballard C.L., Shoven J.K., Whalley J.B., *General equilibrium computations of the marginal welfare costs of taxes in the United State*, „American Economic Review” 1985, no. 75.
- Banaszak B., *Powszechnie obowiązująca wykładnia*, „Rzeczpospolita” 1997, nr 28.
- Baran R., *Siła przetargowa przedsiębiorstwa a efektywność jego działalności marketingowej*, „Monografie i Opracowania” nr 562, SGH, Warszawa 2009.
- Begg D., Fischer S., Dornbusch R., *Ekonomia*, t. 2, PWE, Warszawa 1992.
- Begg I., *Finansowanie Unii Europejskiej*, „Nowa Europa” 2006, nr 1 (3).
- Bentick B.L., *The Imperact of Taxation and Valuation Practices on the Timing and Efficiency of Land Use*, „Journal of Political Economy” vol. 87, August 1979.

- Bertaud A., *Kraków XXI wieku – księżęta czy przedsiębiorcy? Zagospodarowanie gruntów a wydajność rynkowa miasta na przykładzie miasta Krakowa*, Bank Światowy, Waszyngton 2002.
- Boadway R., Kitchen H., *Canadian Tax Policy*, wyd. 3, Canadian Tax Foundation, Toronto 1999.
- Borkowski P., *Zmiany systemów opodatkowania wykorzystania infrastruktury transportu drogowego*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, SGH, Warszawa 2007.
- Borszowski P., *Pojęcie działalności gospodarczej w przepisach prawnopodatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 12.
- Brol R., *Rozwój lokalny – nowa logika rozwoju gospodarczego*, w: *Gospodarka lokalna w teorii i w praktyce*, red. M. Obrębalski, „Prace Naukowe” nr 785, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 1998.
- Bruckner J.K., *A Modern Analysis of the Effects of Site Value Taxation*, „National Tax Journal” vol. 39, March 1986.
- Brzeski W., *Korzyści fiskalne i pozafiskalne podatku w formule ad valorem*, w: *Reforma opodatkowania nieruchomości*, „Konferencje i Seminaria” 1999, nr 5(23)99, Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa, czerwiec 1999.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, TNOiK, Toruń 1995.
- Brzeziński B., Dębowska-Romanowska T., Kalinowski M., Wójtowicz W., *Prawo finansowe*, wyd. 3, C.H.Beck, Warszawa 2000.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa sądów*, TNOiK, Toruń 1994.
- Buchanan J.M., *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- Budżet państwa i samorządów. Decentralizacja-oświata. Studium porównawcze*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2005.
- Cameron D.L., *Property Taxes*, w: *The Economics of Public and Tax Law*, Edward Elgar, Cheltenham 2000.
- Ciupek B., Famulska T., Znaniecka K., *Obciążenia podatkowe w ocenie przedsiębiorstw*, w: *Finanse przedsiębiorstw wobec procesów globalizacji*, red. L. Pawłowicz, R. Wierzba, Gdańska Akademia Bankowa, Gdańsk 2003.
- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2003.
- Chojna-Duch E., *Problemy regulacji prawnej dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004.
- Chojna-Duch E., Kornberger-Sokołowska E., *Dochody gmin z podatków i opłat*, Ecostar i Twigger, Warszawa 1998.
- Dalton H., *Zasady skarbowości*, Wyd. K. Rutskiego, Łódź 1948.

- Dawidowicz A., Żróbek R., *Ewolucja potencjału systemu katastru nieruchomości w Polsce w świetle założeń Międzynarodowej Federacji Geodetów (FIG)*, „*Studia i Materiały Towarzystwa Naukowego Nieruchomości*” vol. 19, nr 4, Olsztyn 2011.
- Denek E., *Dyskusyjne problemy dostosowania dochodów do zadań samorządu terytorialnego*, w: *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, red. K. Piotrowska-Marczak, K. Kietlińska, Difin, Warszawa 2007.
- Denek E., *Funkcje dochodów budżetowych samorządu terytorialnego jako kryterium oceny systemu dochodów*, w: *Finanse 2009 – teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009.
- Denek E., *Podatki w gospodarce samorządu terytorialnego w warunkach integracji europejskiej*, w: *Finanse*, red. B. Pietrzak, SGH, Warszawa 2005.
- Denek E., *Usługi społeczne w działalności samorządu terytorialnego (wybrane zagadnienia)*, w: *Finanse publiczne wobec procesów globalizacji*, red. L. Pawłowicz, R. Wierzbą, Gdańska Akademia Bankowa, Gdańsk 2003.
- Denek E., Sobiech J., Wolniak J., *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
- Dmochowski S., Rudnicki S., *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga pierwsza. Część ogólna*, Warszawa 1999.
- Dolata S. *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Uniwersytet Opolski, Opole 1999.
- Dowgier R., *Wyłączenie gruntu, budynku i budowli z działalności gospodarczej – względy techniczne*, „*Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*” 2003, nr 5.
- Dowgier R., Etel L., Kurzynka T., Liszewski G., Popławski M., Wróblewski E., *Reforma podatków majątkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004.
- Dowgier R., Pahl B., Popławski M., *Podatek od środków transportowych, 141 pytań i odpowiedzi, orzecznictwo, wyjaśnienia Ministerstwa Finansów, ustawa, akty wykonawcze, skorowidz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M., *Finanse samorządowe. Narzędzia, decyzje, procesy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Dziemianowicz R., Przygodzka R., *Baza podatkowa i jej wpływ na efektywność systemu podatkowego*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, SGH, Warszawa 2007.
- Etel L., *Glosa do uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r. (W. 2/96) dot. Opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości*, „*Finanse Komunalne*” 1997, nr 2.
- Etel L., *Jakie są kompetencje organów JST w zakresie podatków i opłat zaliczanych do ich dochodów podatkowych?*, w: *Finanse samorządowe 2008*, red. C. Kosikowski, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008.
- Etel L., *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Temida 2, Białystok 2001.
- Etel L., *Podatki od nieruchomości 2009*, C.H. Beck, Warszawa 2009.

- Etel L., *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Temida 2, Białystok 1998.
- Etel L., Presnarowicz S., Dudar G., *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny – komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008.
- Etel L., Ruśkowski E., *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, Warszawa 1996.
- Falencikowski T., Nogalski B., *Polityka podatkowa a zarządzanie podatkami w przedsiębiorstwie*, w: *Finanse, bankowość i ubezpieczenia wobec wyzwań współczesności*, t. II, red. K. Znaniecka, Akademia Ekonomiczna, Katowice 2002.
- Fazzari S., *Investment and U.S. Financial Policy in Nineteen-nineties*, „NBER Working Paper” 1993, no. 98.
- Federalizm fiskalny w teorii i praktyce*, red. K. Piotrowska-Marczak, Difin, Warszawa 2009.
- Fedorowicz Z., *Podstawy teorii finansów*, Poltext, Warszawa 1997.
- Fedorowicz Z., *Polityka gospodarcza, polityka fiskalna, polityka pieniężna*, w: *Finanse, bankowość i ubezpieczenia*, t. 1, red. K. Jajuga, M. Łyszczak, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 2001.
- Felis P., *The Financial Independence of Local Self-Government Units in the Acquisition of Sources to Finance Their Activity: The challenges for Self-Government Theory and Practice*, Dom Wydawniczy ELIPSA, „Journal of Management and Financial Science” 2011, vol. 4, no. 6.
- Felis P., *Obciążenia przedsiębiorstw podatkami lokalnymi – wybrane problemy*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów przedsiębiorstw i ubezpieczeń*, red. B. Kołowska, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008.
- Felis P., *Przyczynek do dyskusji wokół funkcji podatków*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów” nr 44, SGH, Warszawa 2004.
- Felis P., *W sprawie klasyfikacji podatków majątkowych – podstawowego potencjału dochodowego samorządu terytorialnego*, w: *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne*, red. L. Patrzalek, Uniwersytet Ekonomiczny, Wrocław 2011.
- Felis P., *Wybrane problemy dyskusyjne z zakresu podatków majątkowych*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe” nr 141, red. T. Juja, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań 2010.
- Felis P., Jamróży M., Szlęzak-Matusiewicz J., *Podatki i składki w działalności przedsiębiorców*, Difin, Warszawa 2010.
- FIG Statement on the Cadastre*, www.fig.net/commission7/reports/cadastre/statement_on_cadastre.html.
- Filipiak B., *Ograniczenia i uwarunkowania w zaciąganiu długu w jednostkach samorządu terytorialnego w świetle zmian systemowych*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe” nr 141, red. T. Juja, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań 2010.

- Filipiak B., *Wpływ zmian w podatkach i opłatach lokalnych na samodzielność finansową gminy*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004.
- Finanse przedsiębiorstwa*, red. J. Szczepański, L. Szyszko, wyd. 3, PWE, Warszawa 2007.
- Finanse samorządowe 2008*, red. C. Kosikowski, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008.
- Franek S., *Własny potencjał dochodowy wybranych miast a skutki zmian w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, red. K. Piotrowska-Marczak, K. Kietlińska, Difin, Warszawa 2007.
- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995.
- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996.
- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996.
- Gałuszka K., *Wpływ kryzysu finansów publicznych na finansowanie rozwoju lokalnego i regionalnego przez samorząd terytorialny*, w: *Nauki finansowe wobec współczesnych problemów gospodarki polskiej*, t. I, *Finanse publiczne*, red. S. Owsiak, Akademia Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000.
- Głuchowski J., *Podatki ekologiczne*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- Głuchowski J., *Uwarunkowania i regulacje prawne systemu podatkowego a problem jego reformy*, w: *O nowy ład podatkowy*, red. J. Ostaszewski, SGH, Warszawa 2007.
- Golebiowski G., *Wysokość obciążeń przedsiębiorstw podatkiem dochodowym w Polsce na tle doświadczeń zagranicznych*, w: *Nauki finansowe wobec współczesnych problemów gospodarki polskiej*, t. I, *Finanse publiczne*, red. S. Owsiak, Akademia Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 3, Ars boni et aequi, Poznań 1998.
- Gospodarka drewnem prowadzona przez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe*, Ministerstwo Środowiska, Warszawa 2009, www.mos.gov.pl.
- Gościński J.W., *Cykl życia organizacji*, PWE, Warszawa 1989.
- Granat M., *Opinia w sprawie konstytucyjności art. 13 ust. 2 ustawy o podatku rolnym*, „Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu. Ekspertyzy i Opinie Prawne” 2002, nr 3 (48).
- Grądalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, SGH, Warszawa 2006.
- Grądalski F., *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, SGH, Warszawa 2007.
- Grądalski F., *Uwagi o aktualności klasycznych teorii legitymizacji opodatkowania*, „Gospodarka Narodowa” 2002, nr 5–6.

- Grądalski F., *Wstęp do teorii opodatkowania*, SGH, Warszawa 2003.
- Grześkiewicz W., *Znaczenie podatków w finansowaniu rozwoju lokalnego*, „Samorząd Terytorialny” 2004, nr 3.
- Guziejewska B., *Problemy decentralizacji i nierównowagi fiskalnej w badaniach OECD*, w: *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzałek, Wyższa Szkoła Bankowa, Poznań 2007.
- Guziejewska B., *Wybrane aspekty decentralizacji władztwa podatkowego*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, SGH, Warszawa 2007.
- Guziejewska B., Witczak R., *Wokół efektywności finansów samorządu terytorialnego – zagadnienia wybrane*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008.
- Gwiazdowski R., *Podatki w kole przyczyn, czyli dlaczego pojedyncze zmiany w VAT, PIT i CIT niewiele nam dadzą*, „Rzeczpospolita”, 27–28.04.2002.
- Hall R.E., Rabushka A., *Podatek liniowy*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1998.
- Hamilton B.W., *Zoning and Property Taxation in a System of Local Governments*, „Urban Studies” 1975, no. 12.
- Hanusz A., *Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1995.
- Hanusz A., *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce. Na przykładzie podatków gruntowego i rolnego*, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 1996.
- Harasimowicz J., *Finanse i prawo finansowe*, PWE, Warszawa 1988.
- Herber B.P., *Modern Public Finance*, R.D. Irwin, Illinois 1979.
- Homburg S., *Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Vahlen, München 1997.
- Hozer J., Kokot S., *Problemy powszechnej taksacji nieruchomości w Polsce*, „Zeszyty Naukowe” nr 415, „Prace Katedry Ekonometrii i Statystyki” nr 16, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2005.
- Ickiewicz J., *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2009.
- Ickiewicz J., *Podatkowe i niepodatkowe obciążenia przedsiębiorstw*, SGH, Warszawa 1998.
- Informacja o wynikach kontroli efektywności egzekucji administracyjnej podatków i opłat, dla których ustalania lub określania i pobierania właściwy jest organ gminy*, NIK, Delegatura w Kielcach, Kielce, maj 2009.
- Informacja o wynikach kontroli Zintegrowanego Systemu Katastralnego w latach 2000–2005 (I półrocze)*, NIK, Departament Środowiska, Rolnictwa i Zagospodarowania Przestrzeni, Warszawa, marzec 2006, www.bs.net.pl.
- Jabłoński A.W., *Polityka. Interpretacje definicyjne*, w: *Kategorie analizy politologicznej*, red. A.W. Jabłoński, L. Sobkowiak, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 1991.

- Jędrzejewski L., *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w świetle regulacji prawnych*, w: *Finanse, bankowość i ubezpieczenia wobec wyzwań współczesności*, t. II, red. K. Znaniecka, Akademia Ekonomiczna, Katowice 2002.
- Johnstone T., *System ad valorem – cudowny lek?*, IPTI Second Annual Conference, *Podatki od nieruchomości w krajach transformacji gospodarczej*, Kraków 1999.
- Kaleta J., *Gospodarka budżetowa*, wyd. 3, PWE, Warszawa 1985.
- Kańduła S., *Oplata jako forma dochodów publicznych (zarys problematyki)*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008.
- Kańduła S., Kotlińska J., *Oplata adiacencka i planistyczna – niewykorzystane źródło dochodów gmin*, w: *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, red. K. Piotrowska-Marczak, K. Kietlińska, Difin, Warszawa 2007.
- Karpus K., *Systemy podatków lokalnych w wybranych państwach europejskich*, Adam Marszałek, Toruń 2002.
- Kitchen H., *Property Taxation: Issues in Implementation*, Queen's University, „Working Paper” 2005, no. 3.
- Klajn J., *Wycena nieruchomości przemysłowych*, „Studia i Materiały Towarzystwa Naukowego Nieruchomości” vol. 16, nr 3, Olsztyn 2008.
- Kogut M., *Instrumenty gminnej polityki fiskalnej w stymulowaniu rozwoju lokalnej przedsiębiorczości*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008.
- Kogut-Jaworska M., *Instrumenty stymulowania lokalnego rozwoju gospodarczego w obszarze gminnej polityki dochodowej*, w: *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzalek, Wyższa Szkoła Bankowa, Poznań 2007.
- Kogut-Jaworska M., *Zwolnienia w podatkach lokalnych jako instrumenty pomocy publicznej udzielanej w gminach*, w: *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne*, red. L. Patrzalek, Uniwersytet Ekonomiczny, Wrocław 2011.
- Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości*, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o., Warszawa 2008.
- Kornberger-Sokołowska E., *Budżet państwa a budżety jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzalek, Wyższa Szkoła Bankowa, Poznań 2007.
- Kornberger-Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Liber, Warszawa 2001.
- Kornberger-Sokołowska E., *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, Instytut Studiów Samorządowych, Warszawa 2002.
- Kosieliński S., *Pożytki z katastru*, podsumowanie konferencji „System katastralny w Polsce”, Computerworld, 8 marca 2004 r., www.computerworld.com.

- Kosikowski C., Ruśkowski E., *Finanse i prawo finansowe*, Agencja ER, Białystok 1994.
- Kotlińska J., *Nieprawidłowości w przepisach prawnych organów jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Finanse 2009 – teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009.
- Kozuń-Cieślak G., *Decentralizacja władzy i zasady delegowania kompetencji – podejście teoretyczne*, w: *Finanse 2009 – teoria i praktyka. Finanse publiczne I*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009.
- Kucharska-Stasiak E., *Nieruchomość a rynek*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- Kucharska-Stasiak E., *Nieruchomość w gospodarce rynkowej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Kudła J., *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2004.
- Kuzińska H., *Rola podatków pośrednich w Polsce*, WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2002.
- Leksykon finansowo-bankowy*, PWE, Warszawa 1991.
- Litwińczuk H., *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, „KiK” Konieczny i Kruszewski s.c., Warszawa 1996.
- Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1995.
- Majewicz M., *Podatek od nieruchomości – struktura wpływów*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 1.
- Majewicz M., *Podatek od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 3.
- Małecka-Ziembińska E., *Znaczenie udziałów w podatkach wspólnych w dochodach własnych jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, red. K. Piotrowska-Marczak, K. Kietlińska, Difin, Warszawa 2007.
- Marczak J., *W sprawie klasyfikacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzałek, Wyższa Szkoła Bankowa, Poznań 2007.
- Marczakowska-Proczka J., *Podatki samorządowe i udziały w podatkach państwowych w strukturze dochodów własnych gmin w Polsce w latach 2000–2005*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, SGH, Warszawa 2007.
- Mastalski R., *Podstawa opodatkowania budowli*, „Rzeczpospolita” 1997, nr 28.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *Wartość początkowa budowli przy wymiarze podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 1996, nr 1.
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, C.H. Beck, Warszawa 1995.

- Miemiec W., *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Kolonia Limited, 2005.
- Mieszkowski P., *The Property Tax: An Excise or Profits Tax*, „Journal of Public Economics” 1972, no. 1.
- Mills D.E., *The Non-Neutrality of Land Value Taxation*, „National Tax Journal” vol. 34, March 1981.
- Misiąg W., *Reforma finansów publicznych*, w: *Narodowa strategia lizbońska dla wzrostu i zatrudnienia*, Polskie Forum Strategii Lizbońskiej, Warszawa–Gdańsk 2005, www.pfsl.pl.
- Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, Warszawa 2000.
- Morawski W., Walter A., *Podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości w wypadku wniesienia budowli jako aportu do spółki*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.
- Musgrave R.A., *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York 1980.
- Musgrave R., *Who Should Tax, Where and What?*, w: *Tax Assignment in Federal Countries*, red. Ch.E. McLure Jr., Australian National University Press, Canberra 1983.
- Musgrave R.A., Musgrave P.B., *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York 1984.
- Musgrave R.A., Musgrave P.B., Kullmer L., *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, t. II, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1993.
- Netzer D., *Economics of the Property Tax*, The Brookings Institution, Washington 1966.
- Nowak W.A., *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Nykiel W., *Podatki lokalne. Aspekty prawno-porównawcze*, w: *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, „Acta Universitatis Lodzianensis Folia Juridica” 1992, nr 54.
- Oates W.E., *The Effects of Property Taxes and Local Public Spending on Property Value: An Empirical Study of Tax Capitalization and Tiebout Hypothesis*, „Journal of Political Economy” 1972, vol. 77.
- Oates W.E., Schwab R.M., *The Impact of Urban Land Taxation: The Pittsburgh Experience*, Center For Institutional Reform and The Informal Sector, „Working Paper” no. 47, October 1992.
- Obciążenia fiskalne w Polsce. Na podstawie badań*, red. T. Famulska, K. Znaniecka, Akademia Ekonomiczna, Katowice 2003.
- Ofiarski Z., *Ewolucja funkcji pozafiskalnej podatków w Polsce po roku 1990*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2003.
- Ofiarski Z., *Normatywny model źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego a ograniczenia wynikające z sytuacji sektora finansów publicznych w Polsce*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, red. T. Juja, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań 2010.

- Olchowicz I., Felis P., Jamróży M., Szlęzak-Matusiewicz J., *VAT w działalności gospodarczej*, Difin, Warszawa 2010.
- Olesiński Z., *Rola gmin w kreowaniu lokalnej przedsiębiorczości w gminie*, w: *Gospodarka lokalna w teorii i praktyce*, red. R. Brol, Uniwersytet Ekonomiczny, Wrocław 2010.
- O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, SGH, Warszawa 2007.
- Owsiak K., Maj-Waśniowska K., *Nowe wyzwania samorządu terytorialnego w Polsce*, w: *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzalek, Wyższa Szkoła Bankowa, Poznań 2007.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Owsiak S., *Teoretyczne podstawy doktryny fiskalnej Polski*, w: *Wybrane zagadnienia teorii oraz praktyki finansów*, red. J. Nowakowski, J. Ostaszewski, SGH, Warszawa 2005.
- Ożóg I., *W sprawie reformy podatkowej*, w: *Problemy finansów przedsiębiorstwa w teorii i praktyce*, red. J. Ickiewicz, SGH, Warszawa 2004.
- Parzyński Z., Radzio W., *Analiza porównawcza modelu danych ewidencji gruntów i budynków z modelem katastru FIG*, Polskie Towarzystwo Informacji Przestrzennej, „Roczniki Geomatyki” 2010, t. VIII, nr 1(37).
- Patrzalek L., *Finanse samorządu terytorialnego*, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 2004.
- Pietrewicz M., *Perspektywy opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce w kontekście programu ich modernizacji*, w: *Finanse i bankowość a wejście Polski do Unii Europejskiej*, cz. II, NBP, Warszawa–Pułtusk 1999.
- Pietrewicz M., *Polityka fiskalna*, Poltext, Warszawa 1998.
- Piotrowska-Marczak K., *Dywersyfikacja wyników finansowych jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne*, red. L. Patrzalek, Uniwersytet Ekonomiczny, Wrocław 2011.
- Piotrowska-Marczak K., *Finanse lokalne w Polsce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- Piotrowska-Marczak K., *Warunki równowagi finansów publicznych*, Informacja nr 1073, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2004.
- Podstawka M., *Ocena ekonomicznych zasad wymiaru podatku rolnego w Polsce*, „Wieś i Rolnictwo” 1994, nr 2.
- Podstawka M., *System finansowy w rolnictwie na tle integracji Polski z UE*, Fundacja Programów Pomocy dla Rolnictwa (FAPA), Warszawa 2000.
- Podstawka M., *System podatkowy w rolnictwie*, SGGW, Warszawa 2000.
- Podstawy finansów*, red. K. Marecki, PWE, Warszawa 2008.
- Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, red. J. Lichtarski, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 2007.

- Polski system podatkowy w opinii podatnika. Raport z badania*, Warszawa 2010, www.deloitte.com.
- Pomorski P., *Niesprawność systemu windykacji zaległości podatkowych i jej skutki dla systemu podatkowego*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, SGH, Warszawa 2007.
- Popławski M., *Wykorzystanie nieruchomości w działalności gospodarczej a jej stan techniczny*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6.
- Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Prud’homme R., *Fiscal Decentralization and Inter-governmental Fiscal Relations*, A summary report prepared for the UNCDF symposium on Decentralization Local Governance Africa, 2001.
- Radzio W., *System katastralny w Polsce*, w: *Ewidencja nieruchomości*, GUGiK, Warszawa 2006.
- Raport o pomocy publicznej w Polsce udzielanej przedsiębiorcom w 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009*, UOKiK, Warszawa.
- Ricardo D., *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, PWE, Warszawa 1957.
- Rochoń M., Zarębski S., *Reformy podatków od spadków i darowizn w wybranych państwach Unii Europejskiej jako element wsparcia międzypokoleniowej sukcesji gospodarczej*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, SGH, Warszawa 2007.
- Rola katastru fiskalnego w systemie opodatkowania nieruchomości*, red. L. Etel, Temida 2, Białystok 2001.
- Rudnicki S., *Komentarz do kodeksu cywilnego*, Warszawa 1996.
- Ruśkowski E., *Reforma dochodów JST a reforma systemu podatkowego w Polsce*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2003.
- Ruśkowski E., Etel L., *Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 3.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Samojlik B., *System podatkowy – kierunki ewolucji*, w: *Finanse publiczne*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2006.
- Samuelson P.A., Nordhaus W.D., *Ekonomia*, t. 1–2, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996.
- Sawilów E., *Zmodyfikowana metoda powszechnej taksacji nieruchomości*, Materiały Konferencji Naukowo-Technicznej pt. „Procedury prawne, organizacyjne i technologiczne powszechnej taksacji nieruchomości”, Olsztyn 2004.

- Sawiłow E., Akińcza M., *Zastosowanie teorii modelowania dla potrzeb powszechnej taksacji nieruchomości*, Zeszyt Naukowy nr 4, „Infrastruktura i Ekologia Terenów Wiejskich”, PAN, Kraków 2011.
- Slack E., *Property Tax Reform in Ontario. What Have We Learned?*, „Canadian Tax Journal” 2002, vol. 50, no 2.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- Sochacka-Krysiak H., *Finanse lokalne*, Poltext, Warszawa 1993.
- Sochacka-Krysiak H., *Systemy finansów publicznych*, Poltext, Warszawa 1992.
- Sokołowski J., *Czynniki kształtujące dochody gmin z podatków i opłat*, w: *Nauki finansowe wobec współczesnych problemów gospodarki polskiej*, t. I, *Finanse publiczne*, red. S. Owsiak, Akademia Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Sokołowski J., *Ulgi i zwolnienia w polskim systemie podatkowym w latach 2005–2010 – ocena i proponowane kierunki zmian*, w: *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne*, red. L. Patrzalek, Uniwersytet Ekonomiczny, Wrocław 2011.
- Sokołowski J., *Zarządzanie przez podatki*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.
- Spengel Ch., Heckemeyer J.H., Zinn B., *Reform der Grundsteuer: Ein Blick nach Europa*, „Der Betrieb” 2011, Nr. 1.
- Stigler G., *The Tenable Range of Functions of Local Government*, w: *Federal Expenditures Policy for Economic Growth and Stability*, Joint Economic Committee, Subcommittee on Fiscal Policy, U.S. Congress, U.S. Government Printing Office, Washington 1957.
- Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- Stiglitz J.E., *MFW w światowym kryzysie*, „Gazeta Wyborcza”, 24–25.11.2001.
- Surówka K., Winiarz M., *Działalność nadzorcza i opiniotwórcza regionalnych izb obrachunkowych a efektywność zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie RIO w Krakowie*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, red. T. Juja, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań 2010.
- Swianiewicz P., *Finanse lokalne, teoria i praktyka*, Municipium, Warszawa 2004.
- Swianiewicz P., *Zróżnicowanie polityk finansowych władz lokalnych*, „Transformacja Gospodarki” nr 73, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 1996.
- System finansowy w Polsce*, t. 1 i 2, red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008.
- Szczepański J., *Stymulacyjna i regulacyjna funkcja systemu finansowego przedsiębiorstw*, „Finanse” 1980, nr 10.
- Szczepański J., *System finansowy przedsiębiorstw a efektywność gospodarowania*, PWE, Warszawa 1990.
- Szczepański J., *Wpływ systemu finansowego przedsiębiorstw na ich efektywność gospodarowania we wdrażanym mechanizmie rynkowym*, w: *Metodologiczne problemy ekonomicznej*

- efektywności gospodarowania – rezultaty badań dla wdrażania mechanizmu rynkowego*, IFGN SGPiS, Warszawa 1990.
- Szczęśny W., *Wydajność fiskalna przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 1999.
- Szewczuk A., *Finanse polskich gmin w świetle Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego*, w: *Finanse, banki i ubezpieczenia w Polsce u progu XXI wieku*, t. I, *Finanse publiczne*, Akademia Ekonomiczna, Poznań 2000.
- Szewczuk A., *Wartościowanie działalności samorządu terytorialnego – aktywna orientacja badawcza w finansach publicznych*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, red. T. Juja, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań 2010.
- Szewczuk A., Ziolo M., *Zarys ekonomiki sektora publicznego*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2008.
- Szłęzak-Matuszewicz J., *Zarządzanie podatkami*, SGH, Warszawa 2008.
- Szolno-Koguc J., *Kryteria oceny racjonalności systemu podatkowego – wybrane problemy teoretyczne*, w: *Finanse*, red. B. Pietrzak, SGH, Warszawa 2005.
- Sztando A., *Interwencjonizm samorządowy – obszary i instrumenty oddziaływania samorządu terytorialnego na gospodarkę lokalną*, w: *Gospodarka lokalna w teorii i praktyce*, red. M. Obrębalski, „Prace Naukowe” nr 785, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 1998.
- Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, Difin, Warszawa 2004.
- Tideman N.T., *A Tax on Land Value is Neutral*, „National Tax Journal” vol. 35, March 1982.
- Tiebout C., *A Pure Theory of Local Expenditures*, „Journal of Political Economy” 1956, vol. 64, no. 5.
- Towarnicka H., *Strategia inwestycyjna przedsiębiorstwa*, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 2001.
- Trasch R.W., *Public Finance. A Normative Theory*, Academic Press, San Diego 2002.
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym*, www.sejm.gov.pl.
- Vickrey W., *Defining Land Value for Tax Purposes*, w: *The Assessment of Land Value*, red. D.M. Holland, Madison University of Wisconsin Press, 1970.
- Wagner A., *Finanzwissenschaft*, t. I, Leipzig 1877.
- Walasiak A., *Dwie koncepcje zdolności podatkowej*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008.
- Walasiak A., *Teoretyczne zagadnienia decentralizacji decyzji w zakresie polityki podatkowej*, „Samorząd Terytorialny” 1998, nr 1–2.

- Walasik A., *Zasada zdolności płatniczej w aspekcie paradygmatu użyteczności dochodu*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe” 141, red. T. Juja, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań 2010.
- Walczak B., *Jednostki samorządu terytorialnego jako podmioty polityki fiskalnej*, w: *Nauki finansowe wobec współczesnych problemów gospodarki polskiej*, t. I, *Finanse publiczne*, red. S. Owsiak, Akademia Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Wersja skonsolidowana Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, DzU UE C115/47.
- Wilkinson M., *Taxation*, Macmillan, 1992.
- Wilkowski W., Budzyński T., Sobolewska-Mikulska K., Pułeczka A., *Współczesne problemy katastru i gospodarki nieruchomościami*, Politechnika Warszawska, Warszawa 2006.
- Williamson I., Ting L., *Cadastral Trends: A Synthesis*, „The Australian Surveyor” 1999, vol. 4, no. 1.
- Wolanin M., *Powszechna taksacja nieruchomości – zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, „Nieruchomości” 2005, nr 10.
- Wójtowicz K., *Analiza potencjalnych skutków reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce*, w: *Finanse publiczne*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2006.
- Wójtowicz K., *Cechy optymalnego systemu podatków lokalnych a praktyka polska*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004.
- Wójtowicz K., *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2007.
- Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, wyd. 5, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o., Warszawa 2003.
- Wycena nieruchomości*, red. J. Hozer, Katedra Ekonometrii i Statystyki Uniwersytetu Szczecińskiego, Instytut Analiz, Diagnoz i Prognoz Gospodarczych, Szczecin 2008.
- Wycena nieruchomości i przedsiębiorstw*, t. I, red. A. Hopper, Twigger, Warszawa 1995.
- Wyszkowski A., *Efektywność i sprawiedliwość jako przesłanki konstruowania systemu podatkowego*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004.
- Zalewski A., *Rola samorządu terytorialnego w rozwoju gospodarki lokalnej*, w: *Samorząd terytorialny i gospodarka lokalna*, „Monografie i Opracowania” nr 381, SGH, Warszawa 1994.
- Zarządzanie przedsiębiorstwem*, red. M. Strużycki, wyd. 2, Difin, Warszawa 2004.
- Zioło M., *Aktywność inwestycyjna samorządu terytorialnego w Polsce w latach 1999–2005*, w: *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, red. K. Piotrowska-Marczak, K. Kietlińska, Difin, Warszawa 2007.
- Ziółkowski M., Goleń M., *Zarządzanie strategiczne rozwojem lokalnym*, w: *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, red. H. Sochacka-Krysiak, SGH, Warszawa 2006.

Zygierewicz M., *O nowy ład podatkowy w Polsce – analiza stanu i najważniejszych pożądanych kierunków zmian z perspektywy sektora bankowego*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, SGH, Warszawa 2007.

Akty prawne

Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r., DzU 1994, nr 124, poz. 607.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., DzU 1997, nr 78, poz. 483, ze zm.

Obwieszczenie Marszałka Sejmu RP z dnia 14 października 2008 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy – Prawo o notariacie, DzU 2008, nr 189, poz. 1158.

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2006 r. w sprawie wysokości górnych granic stawek kwotowych w podatkach i opłatach lokalnych, MP z dnia 27 października 2006 r., nr 75, poz. 758.

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2007 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych w podatkach i opłatach lokalnych w 2008 r., MP z dnia 3 sierpnia 2007 r., nr 47, poz. 557.

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 29 lipca 2008 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych w podatkach i opłatach lokalnych w 2009 r., MP z dnia 14 sierpnia 2008 r., nr 59, poz. 531.

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 3 sierpnia 2009 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych w podatkach i opłatach lokalnych w 2010 r., MP z dnia 18 sierpnia 2009 r., nr 52, poz. 742.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy de minimis, DzUrz UE L nr 379 z dnia 28 grudnia 2006 r.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, DzU 2010, nr 20, poz. 103.

Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie, DzU 2002, nr 75, poz. 690, ze zm.

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 27 września 2007 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej, DzU 2007, nr 187, poz. 1336.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 maja 2005 r. w sprawie scalania i podziału nieruchomości, DzU 2005, nr 86, poz. 736.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 czerwca 2005 r., w sprawie powszechnej taksacji nieruchomości, DzU 2005, nr 131, poz. 1092

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy de minimis i pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie, DzU 2007, nr 53, poz. 354.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 lipca 2007 r. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej oraz sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców z tytułu świadczeń na rzecz sektora finansów publicznych, DzU 2007, nr 133, poz. 923.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), DzU 2010, nr 242, poz. 1622.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, DzU 1964, nr 16, poz. 93, ze zm.
- Ustawa z dnia 26 marca 1982 r. o scaleniu i wymianie gruntów, DzU 2003, nr 178, poz. 1749, ze zm.
- Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece, tekst jednolity, DzU 2001, nr 124, poz. 1361, ze zm.
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, tekst jednolity, DzU 2009, nr 93, poz. 768.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, DzU 2006, nr 136, poz. 969, ze zm.
- Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjno-kartograficzne, tekst jednolity, DzU 2005, nr 240, poz. 2027, ze zm.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, tekst jednolity, DzU 2001, nr 142, poz. 1591, ze zm.
- Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników, tekst jednolity, DzU 1998, nr 7, poz. 25, ze zm.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jednolity, DzU 2010, nr 95, poz. 613, ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2000, nr 14, poz. 176, ze zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, tekst jednolity, DzU 2007, nr 14, poz. 89.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000, nr 54, poz. 654, ze zm.
- Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, tekst jednolity, DzU 2001, nr 55, poz. 577, ze zm.
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, tekst jednolity, DzU 2010, nr 243, poz. 1623, ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity, DzU 2009, nr 152, poz. 1223, ze zm.
- Ustawa z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych, DzU 2004, nr 121, poz. 1266.

- Ustawa z dnia 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin, DzU 1996, nr 149, poz. 704.
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, tekst jednolity, DzU 2010, nr 102, poz. 651, ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, DzU 2005, nr 8, poz. 60, ze zm.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podarku od czynności cywilnoprawnych, tekst jednolity, DzU 2010, nr 101, poz. 649, ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, DzU 2000, nr 94, poz. 1037, ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw, DzU 2000, nr 88, poz. 983, ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o referendum lokalnym, DzU 2000, nr 88, poz. 985.
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, DzU 2002, nr 200, poz. 1682, ze zm.
- Ustawa z dnia 14 lutego 2003 r. o przenoszeniu treści księgi wieczystej do struktury księgi wieczystej prowadzonej w systemie informatycznym, DzU 2003, nr 42, poz. 363.
- Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, DzU 2003, nr 80, poz. 717, ze zm.
- Ustawa z dnia 26 czerwca 2003 r. o nasiennictwie, tekst jednolity, DzU 2007, nr 41, poz. 271, ze zm.
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, DzU 2010, nr 80, poz. 526, ze zm.
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jednolity, DzU 2007, nr 155, poz. 1095, ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych, DzU 2004, nr 210, poz. 2135, ze zm.
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, DzU 2005, nr 179, poz. 1484, ze zm.
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, DzU 2005, nr 183, poz. 1538, ze zm.
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw, DzU 2006, nr 251, poz. 1847.
- Ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, DzU 2008, nr 116, poz. 730.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw, DzU 2008, nr 237, poz. 1655.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1240, ze zm.

Wytyczne wspólnotowe dotyczące pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw, DzUrz UE C 244 z dnia 1 października 2004 r.

Orzecznictwo

Uchwała NSA z 2 kwietnia 2001 r., FPK 3/00.

Uchwała TK z dnia 6 września 1995 r., Sygn. Akt W 20/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1995, nr 1, poz. 6.

Uchwała TK z dnia 15 maja 1996 r., Sygn. Akt W. 2/96, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1997, nr 3, poz. 23.

Wyrok NSA z dnia 27 listopada 1992 r., III SA 1210/92, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 4.

Wyrok NSA z dnia 22 lipca 1993 r., SA/Kr 1050/93, „Wokanda” 1993, nr 12, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1996, nr 1.

Wyrok NSA z dnia 10 listopada 1993 r., Sygn. Akt SA/Po 1697/93.

Wyrok NSA z 24 marca 1995 r., SA/Wr 1978/94, „Wspólnota” 1996, nr 8.

Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 1995 r., SA/Bk 83/95, niepublikowany.

Wyrok NSA z dnia 26 marca 1996 r., SA/Łd 1993/95, „Monitor Podatkowy” 1997, nr 1.

Wyrok NSA z 8 kwietnia 1997 r., SA/Po 3225/95.

Wyrok NSA z dnia 10 czerwca 1997 r., Sygn. Akt I SA/Wr 654/97, „Wspólnota” 1998, nr 19.

Wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2006 r., FSK 2316/04, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 6.

Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2006 r., I OSK 1023/05.

Wyrok NSA z dnia 20 lipca 2006 r., II FSK 1101/05.

Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2007 r., II FSK 420/06.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 4 lipca 2008 r., Sygn. Akt II OSK 774/07.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 grudnia 2008 r., Sygn. Akt II OSK 1600/07.

Wyrok NSA z dnia 19 marca 2009 r., Sygn. Akt II OSK 254/08.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 13 lipca 2009 r., Sygn. Akt OSK 1108/08.

Wyrok TK z dnia 9 lutego 2010 r., Sygn. Akt P 58/08.

Wyrok WSA z 30 marca 2004 r., Sygn. III SA 2984/02, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 6.

Wyrok WSA w Olsztynie I SA/Ol 359/04, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. B. Dauter, Warszawa 2007.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 28 kwietnia 2005 r., I SA/Sz760/04.

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 maja 2006 r., I SA/Bk 95/06.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 czerwca 2007 r., I SA/Wa 146/07.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 września 2008 r., Sygn. Akt IV SA/Wa 803/08.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lipca 2009 r., Sygn. Akt IV SA/Wa 629/09.

Oficjalne interpretacje

Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na zapytanie nr 8465 w sprawie nadania miastom uprawnień organu egzekucyjnego, www.orka2.sejm.gov.pl.

Pismo LK-452/LP/03/IP Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z 3 marca 2003 r. w sprawie zwolnienia od podatku rolnego, www.mf.gov.pl.

Pismo Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z 13 marca 2003 r., nr LK-272/LP/03/PP.

Pismo Ministra Finansów – Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 28 kwietnia 2003 r., nr LK-421/LP/03/AP, „Biuletyn Skarbowy” 2003, nr 3.

Pismo Ministra Finansów z dnia 11 października 2006 r., nr PL-063-19/MW/06/352.

Pismo Ministra Finansów – Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 11 stycznia 2005 r., nr LK-1377/LP/04/KD, w sprawie prawa do niewykorzystanej kwoty ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym w przypadku przekazania gospodarstwa rolnego w celu otrzymania renty strukturalnej.

Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 26 września 1995 r., PO H/469/95.

Statystyka

Budżety jednostek samorządu terytorialnego w latach 2003–2009, GUS, Warszawa 2010.

„Rocznik Demograficzny” 2010.

„Rocznik Statystyczny Rolnictwa” 2009.

Rolnictwo w 2009 r., GUS, Warszawa 2010.

Sprawozdania z wykonania budżetu państwa. Informacja o wykonaniu budżetów JST w 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, Rada Ministrów, Warszawa.

Wyniki finansowe podmiotów gospodarczych za 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, GUS, Warszawa.

