

# Jak gmina może kształtować podatek od nieruchomości?

Uchwała rady gminy zmieniająca stawki podatku od nieruchomości powinna zostać opublikowana najpóźniej 17 grudnia danego roku, aby mogła obowiązywać od 1 stycznia kolejnego roku – z uwagi na konieczność zachowania 14-dniowego *vacatio legis*. Co jednak rada może określić w uchwale? Czy może różnicować stawki lub zwolnienia podatkowe ze względu na wielkość przedsiębiorcy?

Autor: Rafał Kran\*

**P**odatek od nieruchomości jest uregulowany ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, a więc podstawowe zasady opodatkowania są wspólne dla całego kraju. Z drugiej strony jest podatkiem gminnym, tj. stanowi źródło dochodów budżetu gminy, a organem podatkowym jest wójt/burmistrz/prezydent miasta. Jednocześnie ustawa przewiduje ograniczone i skonkretyzowane uprawnienia dla organów gminnych do kształtowania polityki dotyczącej zasad tego podatku na terenie danej gminy. Dotyczy to dwóch instrumentów:

- określania stawek podatku od nieruchomości (przy czym stawki maksymalne są regulowane ustawą),
- wprowadzania dodatkowych zwolnień przedmiotowych.

## Stawki podatkowe

Ustawa reguluje maksymalne stawki podatkowe odrębnie dla:

- gruntów (wskazuje się cztery kategorie gruntów, w tym grunty pozostałe i grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej);

- budynków (wskazuje się pięć kategorii budynków, w tym mieszkalne, pozostałe i związane z prowadzeniem działalności gospodarczej);

- budowli (brak kategorii, przy czym budowle są opodatkowane tylko wtedy, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej).

Maksymalne ustawowe stawki dla gruntów i budynków są corocznie waloryzowane o wskaźnik inflacji. Stawka dla budowli wynosi 2 proc. podstawy opodatkowania, którą jest zasadniczo wartość amortyzacyjna budowli. W rezultacie nie wymaga ona corocznej waloryzacji.

Podstawowe uprawnienie rad gmin dotyczy określania w drodze uchwały stawek podatku od nieruchomości. Stawki mogą być określone na każdy kolejny rok podatkowy. W przypadku niepodjęcia nowej uchwały, obowiązują stawki z ostatniej uchwały. Może być to efektem celowego działania rady gminy, która nie chce zmieniać stawek na kolejny rok podatkowy lub ewentualnie błędów proceduralnych powodujących brak obowiązywania nowej uchwały od kolejnego roku

(np. z powodu zbyt późnego jej ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym). Przyjmuje się, że uchwała rady gminy powinna zostać opublikowana najpóźniej 17 grudnia danego roku, aby mogła obowiązywać od 1 stycznia kolejnego roku, a to w związku z koniecznością zachowania 14-dniowego *vacatio legis*.

W praktyce gminy korzystają z tego uprawnienia i kształtują stawki na poziomach maksymalnych lub zazwyczaj nieco niższych od maksymalnych. Nie dotyczy to jednak stawek dla budowli, które niemal zawsze są kształtowane na poziomie ustawowym – 2 proc.

## Różnicowanie stawek dla przedmiotów opodatkowania

Ustawa wskazuje, jakie kryteria może brać rada gminy pod uwagę przy różnicowaniu stawek, przy czym nie jest to katalog zamknięty:

- w stosunku do gruntów: lokalizacja, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu;

– w stosunku do budynków: lokalizacja, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków;

– w stosunku do budowl: rodzaj prowadzonej działalności.

To uprawnienie jest dalej idące, gdyż rady gmin mogą różnicować stawki podatku od nieruchomości dla bardziej szczegółowych rodzajów przedmiotów opodatkowania niż te wskazane w ustawie.

Z praktyki orzeczniczej regionalnych izb obrachunkowych wynika, że konieczne jest „przepisanie” kategorii ustawowych do uchwały. Natomiast różnicowanie stawek powinno odbyć się na zasadzie określenia dodatkowej, nieustawowej kategorii nieruchomości, która stanowi *lex specialis* w stosunku do normy ogólnej.

### Zwolnienia wprowadzane przez radę gminy

Drugim uprawnieniem rad gmin jest możliwość wprowadzenia innych zwolnień przedmiotowych niż te określone bezpośrednio w ustawie podatkowej lub ustawie dotyczącej stref ekonomicznych (dotyczy to zwolnienia dla nieruchomości znajdujących się na terenie specjalnych stref ekonomicznych). Takie uprawnienie jest funkcjonalnym rozszerzeniem uprawnienia do różnicowania i określania stawek podatku od nieruchomości niższych niż ustawowe. Skoro bowiem rada gmina może kształtować wysokość obciążenia na niższym poziomie, to za zasadne przyjęto również, że możliwe jest całkowite zrezygnowanie z obciążenia tym podatkiem danych nieruchomości.

### Kryteria tylko przedmiotowe

Uprawnienie do wprowadzania zwolnień wprost określa, że dotyczy tylko zwolnień przedmiotowych, a więc skupiających się na cechach nieruchomości lub obiektów, których zwolnienie ma dotyczyć. Zwolnienia podmiotowe zwalniają natomiast z opodatkowania podatników, choćby nie byli oni indywidualnie skonkretyzowani, a określani sposobem prowadzonej działalności.

Z kolei uprawnienie do różnicowania stawek nie mówi wprost, że powinno ono odbywać się tylko w katego-

riach przedmiotowych. Niemniej jednak systemowo nie ma wątpliwości, że tylko takie uprawnienie ma rada gminy. Potwierdza to zresztą praktyka regionalnych izb obrachunkowych w ramach ich działalności kontrolno-nadzorczej, jak również orzecznictwo sądów administracyjnych.

W praktyce jest to jeden z kluczowych obszarów spornych w ramach uprawnień rad gmin do kształtowania stawek i zwolnień podatkowych, tj. czy dana stawka/zwolnienie ma charakter przedmiotowy, czy też wykazuje cechy podmiotowe. Granica pomiędzy kryterium przedmiotowym a podmiotowym jest bowiem bardzo płynna. Spory nie dotyczą oczywistych stawek/zwolnień podmiotowych. Wiele z nich formalnie może mieć konstrukcję przedmiotową, ale jeżeli w praktyce dany rodzaj nieruchomości należy do ograniczonej i łatwo identyfikowalnej grupy podatników, to istnieje

2) grunty pozostałe, jeżeli wyłącznym źródłem utrzymania podatnika i jego małżonka jest emerytura lub renta;

3) budynki lub ich części gospodarcze niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej, które pozostały po byłych gospodarstwach rolnych oddanych w zamian za emeryturę lub rentę, z wyłączeniem budynków nabytych w drodze obrotu wtórnego lub w drodze dziedziczenia.

A to przykłady zakwestionowanych zwolnień podatkowych jako zawierających element podmiotowy:

1) budynki oraz budowle lub ich części zajęte na potrzeby działalności gospodarczej prowadzonej przez mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej na terenie gminy w ramach programu pomocy de minimis;

---

**Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych przewiduje możliwość kształtowania przez rady gmin elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości, tj. stawek i zwolnień podatkowych. Upoważnienia są jednak ograniczone kryteriami przedmiotowymi. Praktyka orzecznicza RIO, jak i sądów administracyjnych, jest w tym zakresie restrykcyjna. Nie dopuszcza się rozwiązań, które pomimo przedmiotowego charakteru mogą nosić znamiona kryteriów podmiotowych.**

ryzko pojawienia się zarzutu, że rada wprowadziła zwolnienie inne niż przedmiotowe. Tytułem przykładu, wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania budowli na terenie zakładu zatrudniającego więcej niż stu pracowników może być zakwestionowane, jeżeli na terenie takiej gminy znajduje się tylko jeden taki zakład.

Oto przykładowe zróżnicowane stawki podatku od nieruchomości, które zostały zakwestionowane przez regionalne izby obrachunkowe jako wykraczające poza kryteria przedmiotowe (posiadające element podmiotowy):

1) budynki gospodarcze osób fizycznych;

2) nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, które należą do osób będących przed podjęciem działalności gospodarczej osobami bezrobotnymi po raz pierwszy rozpoczynającymi działalność gospodarczą;

3) zwolnienia gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem przetwórstwa owoców i warzyw na soki, dżemy, kompoty, mrożonki i pozostałe przetwory warzywne – w 30 proc. (to zwolnienie zostało zakwestionowane również z uwagi na jego konstrukcję, efektywnie jest to bowiem obniżona stawka wpisana formalnie jako

zwolnienie częściowe; prawidłowym rozwiązaniem byłoby przyjęcie obniżonej stawki dla takich nieruchomości).

### **Preferencje dla wybranych grup przedsiębiorców. Pomoc de minimis**

Nie ulega wątpliwości, że wprowadzenie preferencyjnego opodatkowania wybranych grup przedsiębiorców, np. mikro i małych lub przedsiębiorców mających siedzibę na terytorium danej gminy, prowadzi do zawężenia kręgu potencjalnych beneficjentów preferencji w oparciu o kryterium podmiotowe: wielkość przedsiębiorcy lub jego siedzibę. W konsekwencji uchwała z takim rozwiązaniem może być zakwestionowana przez RIO.

Warto mieć na uwadze, że preferencje w opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości dla nieruchomości należących do przedsiębiorców wiążą się z jeszcze jedną konsekwencją. Należy rozpatrywać je w kategorii pomocy de minimis. Zatem możliwość skorzystania z takiej preferencji jest limitowana i powinna być potwierdzana stosownymi zaświadczeniami od organu podatkowego.

Również w tym kontekście RIO zwracały uwagę, że pomoc de minimis winna być kierowana do przedsiębiorców bez względu na ich wielkość. Za niedopuszczalne uznawano również konstrukcje, które wskazywały krąg przedsiębiorców, którzy z preferencji skorzystać nie mogą. Za pomoc de minimis mogą być uznane preferencje o przedmiotowym charakterze, które jednak finalnie mogą skutkować przyznaniem pomocy ograniczonemu kręgowi przedsiębiorców, np. w stosunku do powierzchni użytkowej garaży podziemnych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W niekorzystnym położeniu znaleźliby się bowiem przedsiębiorcy posiadający garaże naziemne.

### **Wykładnia uchwał**

Warto mieć na uwadze, że specyficzne preferencje wprowadzane uchwałami rad gmin stanowią prawo miejscowe, które podlega standardowej wykładni prawniczej. W rezultacie na tym tle mogą powstawać wątpliwości, a w konsekwencji spory. Może się okazać, że interpretacja przepisu dokonana przez sąd administracyjny (w wy-

niku sporu organu z podatnikiem) będzie inna niż pierwotny zamiar organów gminnych przy wprowadzaniu różnicowania stawek czy zwolnień podatkowych.

Przykładowo, jedna z gmin ustaliła generalne stawki dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na poziomie o ok. 30 proc. niższym niż maksymalne stawki ustawowe. Jednocześnie wprowadzono stawkę kwalifikowaną (niepreferencyjną) dla gruntów i budynków związanych z prowadzeniem określonej działalności gospodarczej w rozumieniu PKD (od której oczekiwano w gminie wyższego podatku, przy czym zamiarem było ob-

chomości, tj. stawek i zwolnień. Upoważnienia są jednak ograniczone kryteriami przedmiotowymi. Praktyka orzecznicza regionalnych izb obrachunkowych, jak również sądów administracyjnych, jest w tym zakresie restrykcyjna. Nie dopuszcza się rozwiązań, które pomimo przedmiotowego charakteru mogą nosić znamiona kryteriów podmiotowych.

Szczególnie wrażliwą grupą są nieruchomości należące do przedsiębiorców, gdyż preferencje w tym zakresie mogą dodatkowo oznaczać udzielenie pomocy de minimis.

Powyższa praktyka ogranicza zatem swobodę gmin w kształtowaniu podatku od nieruchomości. Może to wy-

---

**RIO zwracały uwagę, że pomoc de minimis winna być kierowana do przedsiębiorców bez względu na ich wielkość. Za niedopuszczalne uznawano również konstrukcje, które wskazywały krąg przedsiębiorców, którzy z preferencji skorzystać nie mogą. Za pomoc de minimis mogą być uznane preferencje o przedmiotowym charakterze, które jednak finalnie mogą skutkować przyznaniem pomocy ograniczonemu kręgowi przedsiębiorców, np. w stosunku do powierzchni użytkowej garaży podziemnych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W niekorzystnym położeniu znaleźliby się bowiem przedsiębiorcy z garażami naziemnymi.**

jęcie wyższą stawką wszystkich nieruchomości podatników z tej branży). W wyroku NSA z 2 grudnia 2021 r. (sygn. III FSK 420/21) dokonano wykładni przepisów i uznano, że wyższą stawkę należy stosować tylko w stosunku do obiektów produkcyjnych, ale już nie do administracyjnych czy magazynowych.

\* \* \*

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych przewiduje możliwość kształtowania przez rady gmin elementów konstrukcyjnych podatku od nieru-

chomości, tj. stawek i zwolnień. Upoważnienia są jednak ograniczone kryteriami przedmiotowymi. Praktyka orzecznicza regionalnych izb obrachunkowych, jak również sądów administracyjnych, jest w tym zakresie restrykcyjna. Nie dopuszcza się rozwiązań, które pomimo przedmiotowego charakteru mogą nosić znamiona kryteriów podmiotowych. Szczególnie wrażliwą grupą są nieruchomości należące do przedsiębiorców, gdyż preferencje w tym zakresie mogą dodatkowo oznaczać udzielenie pomocy de minimis. Powyższa praktyka ogranicza zatem swobodę gmin w kształtowaniu podatku od nieruchomości. Może to wy-

*\*doradca podatkowy i starszy menedżer w MDDP.*