

Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach

pod redakcją **Mariusza Poptawskiego**



Unia Europejska



ZPORR

Zintegrowany Program
Operacyjny
Rozwoju Regionalnego

Projekt jest finansowany ze środków Europejskiego Funduszu Społecznego Unii Europejskiej oraz budżetu państwa w ramach Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego Priorytet 2, Działanie 2.1 - Rozwój umiejętności powiązany z potrzebami regionalnego rynku pracy i możliwości kształcenia ustawicznego w regionie.

Publikacja sfinansowana w ramach projektu
„Podlaska Akademia Prawa Podatkowego”,
nr umowy: Z/2.20/II/2.1/28-3/05/U/26/5,
zrealizowanego w ramach Działania 2.1. Zintegrowanego
Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego
finansowanego z Europejskiego Funduszu Społecznego
Unii Europejskiej i budżetu państwa.

Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach

Redaktor naukowy:
Mariusz Popławski

Autorzy:

Rafał Dowgier
Leonard Etel
Katarzyna Gawrońska
Tomasz Kurzynka
Grzegorz Liszewski
Piotr Pietrasz
Mariusz Pogoński
Mariusz Popławski
Sławomir Presnarowicz
Rafał Trykozko
Marek Zaremba

Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach

pod redakcją
Mariusza Popławskiego

Stan prawny na dzień 1. stycznia 2007 r.



Temida2

Białystok 2007

Autorzy poszczególnych rozdziałów:

Rafał Dowgier	II pkt 2 i 3.1–3.4, III pkt 1, 4.1, 4.2
Leonard Etel	III pkt 5.1
Katarzyna Gawrońska	I pkt 4
Tomasz Kurzynka	III pkt 3
Grzegorz Liszewski	III pkt 5.2.1–5.2.3, IV pkt 2.3
Piotr Pietrasz	III pkt 4.3
Mariusz Pogoński	IV pkt 1, 2.1, 2.2, 3
Mariusz Popławski	wstęp, I pkt 1 i 3, II pkt 1 i 3.5–3.8, III pkt 6, wnioski
Sławomir Presnarowicz	III pkt 5.2.4
Rafał Trykozko	III pkt 2
Marek Zaremba	I pkt 2

Redaktor naukowy: *Mariusz Popławski*

Recenzent naukowy: *Jadwiga Glumińska-Pawlic*

Rada programowa Wydawnictwa Temida 2:

Leonard Etel, Marian Grzybowski, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Adam Lityński, Emil Pływaczewski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Halina Święczkowska, Bogdan Wierzbicki

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Jerzy Banasiuk*

Projekt okadki: *Andrzej Skarzyński*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk*

Korekta: *Bogumiła J. Mancewicz*

ISBN 978–83–89620–26–2

Wydawca: **Temida 2**

Przy współpracy Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

© Copyright by Temida 2, Białystok 2007

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

Druk i oprawa: Podlaska Spółdzielnia Produkcji i Handlu Usługowego
Białystok, ul. 27 Lipca 40/3, tel./fax 675-48-02; <http://www.podlaska.com.pl>

5142/07₁₂

Spis treściBIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA
im. Jerzego Giedroycia w Białymstoku

FUW0219384

Wykaz skrótów.....	11
Wstęp.....	13

Rozdział I**Zagadnienia ogólne**

1. Pojęcie stanowienia i stosowania prawa podatkowego w gminie....	15
2. Gmina jako podmiot prawa cywilnego	18
3. Gmina jako odrębny podmiot publicznoprawny	22
4. Regulacje prawne dotyczące gminnego prawa podatkowego.....	25

Rozdział II**Gmina jako podmiot tworzący prawo podatkowe**

1. Uwagi ogólne.....	29
2. Zasada ograniczonego władztwa podatkowego	30
3. Uchwała podatkowa jako źródło miejscowego prawa podatkowego	34
3.1. Pojęcie uchwały podatkowej.....	34
3.2. Zakres przedmiotowy uchwały podatkowej.....	37
3.3. Obligatoryjne uchwały podatkowe	40
3.4. Fakultatywne uchwały podatkowe	41
3.5. Cechy charakterystyczne uchwał podatkowych	42

3.6. Terminy podejmowania uchwał podatkowych	46
3.7. Obowiązywanie uchwał podatkowych.....	50
3.8. Wymogi formalne uchwał podatkowych.....	54

Rozdział III

Stosowanie prawa podatkowego przez gminy

1. Gmina jako czynna strona stosunku prawnopodatkowego.....	56
1.1. Uwagi ogólne	56
2. Podatki i opłaty w systemie dochodów gminy.....	57
3. Wójt, burmistrz, prezydent miasta jako gminny organ podatkowy	62
4. Ogólne prawo podatkowe stanowiące podstawę poboru i wymiaru podatków i opłat gminnych	65
4.1. Uwagi ogólne.....	65
4.2. Przepisy prawa materialnego zawarte w Ordynacji podatkowej	67
4.2.1. Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe	67
4.2.2. Decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego	68
4.2.3. Inkaso podatków i opłat lokalnych	70
4.2.4. Pisemne interpretacje prawa podatkowego	72
4.2.5. Zabezpieczenie wykonywania zobowiązań podatkowych	74
4.2.6. Terminy płatności	76
4.2.7. Odsetki za zwłokę	78
4.2.8. Opłata prolongacyjna	82

4.2.9. Zaokrąglanie podstawy opodatkowania i kwot podatku	83
4.2.10. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych	86
4.2.11. Przedawnienie prawa do doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego	87
4.2.12. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stosowane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast).....	90
4.2.13. Nadpłata	94
4.2.14. Odpowiedzialność solidarna za zobowiązania z tytułu podatków lokalnych.....	97
4.3. Przepisy prawa proceduralnego zawarte w Ordynacji podatkowej	99
4.3.1. Uwagi ogólne.....	99
4.3.2. Zasady ogólne postępowania podatkowego	99
4.3.3. Wyłączenie samorządowego organu podatkowego od załatwiania sprawy	100
4.3.4. Strona w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez samorządowy organ podatkowy.....	101
4.3.5. Doręczanie pism przez samorządowy organ podatkowy	102
4.3.6. Wezwanie przez samorządowy organ podatkowy	104
4.3.7. Wszczęcie postępowania przez samorządowy organ podatkowy	105
4.3.8. Wielość stron w postępowaniu prowadzonym przez samorządowy organ podatkowy.....	108
4.3.9. Protokoły i adnotacje.....	109
4.3.10. Postępowanie dowodowe prowadzone przez samorządowy organ podatkowy.....	110

4.3.11. Prawo do wypowiedzenia się strony w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji	117
4.2.12. Zmiana decyzji ostatecznej wydanej przez samorządowy organ podatkowy	118
4.3.13. Wygaśnięcie decyzji wydanej przez samorządowy organ podatkowy	120
4.3.14. Czynności sprawdzające dokonywane przez samorządowy organ podatkowy	120
4.3.15. Kontrola podatkowa prowadzona przez samorządowe organy podatkowe	122
5. Podatki i opłaty samorządowe	124
5.1. Podatki realizowane przez gminne organy podatkowe	124
5.1.1. Podatek od nieruchomości	124
5.1.1.1. Podatnik	124
5.1.1.2. Przedmiot opodatkowania	125
5.1.1.3. Podstawa opodatkowania	127
5.1.1.4. Stawki podatkowe	128
5.1.1.5. Zwolnienia podatkowe	129
5.1.1.6. Tryb i warunki płatności	130
5.1.2. Podatek od środków transportowych	132
5.1.2.1. Podatnik	132
5.1.2.2. Przedmiot opodatkowania	133
5.1.2.3. Stawki podatkowe	134
5.1.2.4. Zwolnienia podatkowe	136
5.1.2.5. Tryb i warunki płatności	138

5.1.3. Podatek rolny	141
5.1.3.1. Podatnik	141
5.1.3.2. Przedmiot opodatkowania	142
5.1.3.3. Podstawa opodatkowania	145
5.1.3.4. Stawki podatkowe	146
5.1.3.5. Zwolnienia i ulgi podatkowe	147
5.1.3.6. Tryb i warunki płatności	148
5.1.4. Podatek leśny	150
5.1.4.1. Podatnik	150
5.1.4.2. Przedmiot opodatkowania	151
5.1.4.3. Podstawa opodatkowania	152
5.1.4.4. Stawka podatkowa	153
5.1.4.5. Zwolnienia podatkowe	153
5.1.4.6. Tryb i warunki płatności	155
5.1.5. Opłata targowa, miejscowa, uzdrowskowa i od posiadania psa	157
5.1.6. Opłata skarbowa	161
5.2. Podatki realizowane przez naczelników urzędów skarbowych stanowiące dochód gminy	164
5.2.1. Podatek od spadków i darowizn	164
5.2.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych	171
5.2.3. Karta podatkowa	175
5.2.4. Współdecydowanie gminnych organów podatkowych w procesie podejmowania rozstrzygnięć podatkowych przez naczelników urzędów skarbowych	180
6. Gmina a zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego	184

Rozdział IV

Gmina jako bierna strona stosunku prawnopodatkowego

1. Uwagi ogólne.....	190
2. Gmina jako podatnik	192
2.1. Podatek od towarów i usług.....	192
2.2. Podatek dochodowy od osób prawnych	196
2.3. Podatki lokalne	201
3. Gmina jako płatnik.....	204
3.1. Podatek dochodowy od osób fizycznych	204
3.2. Podatek dochodowy od osób prawnych	209
Wnioski	213
Bibliografia	215

Wykaz skrótów, aktów prawnych i ich skrótów

Europejska Karta Samorządu Terytorialnego	– Europejska Karta Samorządu Terytorialnego z dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607)
GUS	– Główny Urząd Statystyczny
j.s.t.	– jednostki samorządu terytorialnego lub jednostka samorządu terytorilanego
j.t./t.j.	– tekst jednolity
Kodeksu spółek handlowych	– ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
o.p lub Ordynacja podatkowa	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.)
rozporządzenie w sprawie zasad techniki prawodawczej	– Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dn. 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. (Dz.U. Nr 100, poz. 908)
u.p.a.	– ustawa z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (Dz.U. Nr 52, poz. 379)
u.p.d.o.f.	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 z późn. zm.)

u.p.d.o.p.	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2000, Nr 54, poz. 654 z późn. zm.)
u.p.o.l. lub ustawa o podatkach i opłatach lokalnych	– ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, z późn. zm.)
ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego	– ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 203, poz. 1966 z późn. zm.)
ustawa o finansach publicznych	– ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.)
ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych	– ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. Dz.U. z 2005 r. Nr 190, poz. 1606, z późn. zm.)
ustawa o opłacie skarbowej	– ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 225, poz. 1635)
ustawa o podatku rolnym	– ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969, z późn. zm.)
ustawa o podatku leśnym	– ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682, z późn. zm.)
ustawa o samorządzie gminnym	– ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym – (t.j. Dz.U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.)
ustawa o VAT	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

NOTA OD BENEFICJENTA

Historia Europejskiego Funduszu Społecznego rozpoczyna się wraz z powołaniem do życia Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej (EWG). EFS utworzony został na podstawie artykułu 123 EWG z 1957 roku i miał za zadanie wspieranie mobilności pracowników w obrębie Wspólnoty oraz szkolenie i doksztalcanie robotników. Dodatkowym zadaniem było wspieranie narodowych polityk rynku pracy.

W ciągu minionych kilkudziesięciu lat Fundusz przeszedł różne reformy i zmiany systemów zarządzania, stał się pro społecznym instrumentem Wspólnoty. Dziś EFS wspiera różne unijne obszary i grupy osób wymagające szczególnej troski i pomocy, a głównym celem jest zwalczanie bezrobocia, wyrównywanie szans osób zagrożonych wykluczeniem społecznym oraz wspieranie różnych form kształcenia zawodowego, programów powrotu do społeczeństwa i na rynek pracy. Zadania Funduszu na lata 2007–2013 określa rozporządzenie (WE) nr 1081/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z 5.07.2006 w sprawie EFS i uchylające rozporządzenie /WE/ nr 1784/1999.

Na lata 2007–2013 UE określiła trzy nowe cele polityki spójności: konwergencję, konkurencyjność regionalną i zatrudnienia oraz europejską współpracę terytorialną. Cele konwergencji i konkurencyjności regionalnej i zatrudnienia wspiera m.in. EFS.

W ramach konwergencji EFS wspiera działania państw członkowskich poprzez poniższe priorytety:

1. Zwiększenie i poprawę inwestycji w kapitał ludzki poprzez wspieranie:
 - reform systemów edukacji i szkoleń ukierunkowanych na zwiększanie zdolności ludzi do reagowania na potrzeby społeczeństwa opartego na wiedzy i potrzebie kształcenia przez całe życie;
 - większym uczestnictwem w edukacji i szkoleniu przez całe życie oraz zwiększenie dostępu do edukacji i szkoleń na pozio-

mie ogólnym, zawodowym i wyższym oraz poprawę ich jakości;

- rozwoju potencjału ludzkiego w dziedzinie badań i innowacji.

2. Wzmacnianie zdolności instytucjonalnej i skuteczności administracji oraz służb publicznych na poziomie krajowym, regionalnym i lokalnym oraz partnerów społecznych i organizacji pozarządowych dla przeprowadzenia reform, poprawy uregulowań prawnych i dobrego zarządzania, zatrudnienia, edukacji, spraw społecznych, środowiska i sądownictwa poprzez wspieranie:

- mechanizmów pozwalających na lepsze opracowywanie, monitorowanie oraz ocenę dobrej polityki i programów, wspieranie koordynacji międzyresortowej i dialogu między podmiotami publicznymi i prywatnymi;
- budowanie zdolności w zakresie realizacji polityk i programów w odpowiednich dziedzinach poprzez stałe szkolenie kadry kierowniczej i personelu oraz konkretne wsparcie kluczowych służb podmiotów sfery społeczno-gospodarczej, odpowiednich organizacji pozarządowych oraz przedstawicielskich organizacji zawodowych.

W ramach konkurencyjności regionalnej i zatrudnienia EFS wspiera państwa członkowskie w sferach objętych poniższymi priorytetami:

1. Powiększanie zdolności adaptacyjnych pracowników, przedsiębiorstw i przedsiębiorców dla skuteczniejszego przewidywania zmian gospodarczych i pozytywnego zarządzania nimi poprzez promowanie:

- kształcenia przez całe życie oraz większe inwestowanie w zasoby ludzkie poprzez przedsiębiorstwa, zwłaszcza małe i średnie oraz pracowników. Opracowywanie i wdrażanie systemów i strategii, rozwój kwalifikacji i kompetencji, upowszechnianie technologii informacyjnych i komunikacyjnych, e-kształcenie, technologie przyjazne środowisku i umiejętności zarządzania oraz promowanie przedsiębiorczości i inno-

wacyjności, a także rozpoczynanie działalności gospodarczej;

- opracowywania i rozpowszechniania innowacyjnych i bardziej wydajnych form organizacji pracy, identyfikacji przyszłych wy-
mogów związanych z zawodem i umiejętnościami, a także roz-
woju szczególnych usług w zakresie zatrudnienia, szkoleń oraz
wsparcia pracowników w sytuacjach ewentualnych restruktury-
zacji przedsiębiorstw i sektorów.
2. Zwiększanie dostępu do zatrudnienia oraz trwała integracja
z rynkiem pracy osób bezrobotnych i nieaktywnych zawodo-
wo, zapobieganie bezrobociu, zachęcanie do aktywności w star-
szym wieku i dłuższej aktywności zawodowej oraz zwiększanie
uczestnictwa w rynku pracy poprzez:
- modernizację i wzmacnianie instytucji rynku pracy w kon-
tekście strategii Unii Europejskiej i państw członkowskich
zmierających do pełnego zatrudnienia;
 - wdrażanie czynnych i zapobiegawczych działań zapewniają-
cych wczesne rozpoznawanie potrzeb w ramach indywidu-
alnych planów działania i zindywidualizowanego wsparcia,
zachęty do uczestnictwa w rynku pracy, przedłużanie aktyw-
ności zawodowej starszych pracowników oraz działania uła-
twiające pogodzenie życia zawodowego z prywatnym;
 - włączanie do głównego nurtu polityki oraz podejmowanie
konkretnych działań mających na celu poprawę dostępu do
zatrudnienia, a także stałe zwiększanie uczestnictwa kobiet
w zatrudnieniu i rozwoju ich karier oraz zmniejszenie segre-
gacji ze względu na płeć na rynku pracy;
 - konkretne działania na rzecz zwiększania udziału emigran-
tów w zatrudnieniu i wzmacnianie ich integracji społecznej.
Ułatwienia zawodowej mobilności pracowników oraz trans-
granicznej integracji rynków pracy i uznawaniu ich kompe-
tencji i uzyskanych kwalifikacji.
3. Zwiększanie integracji społecznej osób znajdujących się w nie-
korzystnej sytuacji dla ich trwałej integracji na rynku pracy oraz

zwalczanie wszelkich form dyskryminacji na rynku pracy poprzez wspieranie:

- wszystkich metod integracji z rynkiem pracy oraz ponowne wejście na rynek pracy osób znajdujących się w niekorzystnej sytuacji poprzez działania służące poprawie zdolności do zatrudnienia, dostęp do kształcenia i szkolenia zawodowego oraz odpowiednie wsparcie usług na rzecz społeczności lokalnej służących zwiększeniu możliwości zatrudnienia;
- akceptacji różnorodności w miejscu pracy i zwalczanie dyskryminacji w dostępie do rynku pracy i rozwoju kariery poprzez angażowanie lokalnych społeczności i przedsiębiorstw oraz promowanie lokalnych inicjatyw na rzecz zatrudnienia.

4. Wzmacnianie kapitału ludzkiego poprzez wspieranie:

- opracowywania i wprowadzania reform systemów edukacji i szkoleń dla rozwijania zdolności do zatrudnienia, lepszego dopasowania kształcenia ogólnego i zawodowego oraz szkoleń do potrzeb rynku pracy oraz stałego podnoszenia kwalifikacji personelu szkoleniowego dla rozwijania innowacyjności i gospodarki opartej na wiedzy;
- tworzenia sieci obejmujących instytucje szkolnictwa wyższego, centra badawczo–technologiczne i przedsiębiorstwa.

5. Wspieranie partnerstw, paktów i inicjatyw poprzez tworzenie sieci obejmujących zainteresowane strony na poziomie międzynarodowym, krajowym, regionalnym i lokalnym dla mobilizacji na rzecz reform na rynku pracy.

Założeniem niniejszej publikacji jest informowanie o efektach kształcenia uczestników „Podlaskiej Akademii Prawa Podatkowego”.

Jest to projekt realizowany przez Stowarzyszenie Przyjaciół Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku i adresowany do mieszkańców województwa podlaskiego. Realizacja tego zamierzenia była możliwa dzięki unijnym środkom Europejskiego Funduszu Społecznego i budżetu państwa, a nadzór naukowy nad szkoleniem sprawował Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

To inicjatywa oryginalna i – jak się okazało – potrzebna w naszym regionie. W konsekwencji Stowarzyszenie prowadzi już drugą edycję „Akademii”. W każdej z nich przeszkolonych zostaje po 120 osób, a program 40 osobowych grup obejmuje 200 godzin wykładów z zakresu prawa podatkowego.

Niniejsza publikacja zostanie przekazana uczestnikom projektu, jak też różnym urzędem i starostom województwa podlaskiego. Będzie też udostępniona kadrze naukowej i studentom Wydziału Prawa UwB.

*

Celem realizowanego przez Stowarzyszenie projektu – stworzonego w ramach priorytetu 2 – Wzmocnienie Rozwoju Zasobów Ludzkich w Regionach Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego 2004–2006 – jest zwiększenie szans osób indywidualnych na otrzymanie – lub zmianę – zatrudnienia. Można będzie to osiągnąć poprzez dostosowanie umiejętności i kwalifikacji zawodowych do potrzeb regionalnego rynku pracy. Szczególnie dotyczy to Podlasiaków profesjonalnie związanych z samorządowymi organami podatkowymi, regionalnymi izbami obrachunkowymi, samorządowymi kolegiami odwoławczymi lub innymi podmiotami zajmującymi się stosowaniem lub tworzeniem lokalnego prawa podatkowego. Ogólnie rzecz biorąc – mieszkańców regionu zmierzających do doskonalenia swych kwalifikacji.

Projekt zakładał dostarczenie beneficjentom końcowym (wspomnianym mieszkańcom regionu) kompleksowej wiedzy na temat aktualnie obowiązujących regulacji prawnych w zakresie prawa finansowego, ze szczególnym naciskiem na zagadnienia dotyczące lokalnego prawa podatkowego.

Jednocześnie projekt ten ma za zadanie wsparcie działań z zakresu rozwoju lokalnego wpisując się w jeden z priorytetów Strategii Rozwoju Województwa Podlaskiego do roku 2010. Jest to priorytet 6 „Rozwój ogólnodostępnego systemu edukacji, w tym ustawicznego kształcenia kadr, dostosowanego do potrzeb regionu”.

*

Opracowanie zostało sfinansowane ze środków Unii Europejskiej z Europejskiego Funduszu Społecznego oraz budżetu państwa w ramach Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego Priorytet 2, Działanie 2.1. – Rozwój umiejętności powiązany z potrzebami regionalnego rynku pracy i możliwości kształcenia ustawicznego w regionie.



ZPORR
Zintegrowany Program
Operacyjny
Rozwoju Regionalnego

WSTĘP

Celem niniejszej pracy jest przedstawienie zasad funkcjonowania prawa podatkowego w gminach. Przyjęto przy tym założenie, zgodnie z którym przedmiotem analizy ma być wszelka działalność tej jednostki samorządu terytorialnego związana z prawem podatkowym.

W pierwszej kolejności opisano działalność prawotwórczą gmin w zakresie prawa podatkowego. Aspekt ten odgrywa istotną rolę w zakresie kształtowania polityki lokalnej, oddziałując bezpośrednio na stronę dochodową budżetów lokalnych. Jest to więc przejaw aktywności władz lokalnych, który ma bezpośredni wpływ na sytuację samych jednostek, jak i osób oraz podmiotów funkcjonujących w ich ramach.

Kolejnym elementem, który został objęty analizą w niniejszym opracowaniu, jest działalność gminy jako czynnej i biernej strony stosunku prawnopodatkowego.

Z jednej strony gmina realizuje własne dochody podatkowe. Wykorzystuje przy tym gminne organy podatkowe, którymi są wójtowie, burmistrzowie (prezydenci miast). Funkcja ta uzupełnia rolę prawotwórczą gminy i wskazuje na jej specyfikę, odróżniając ją od innych jednostek samorządu terytorialnego. W tym miejscu zwrócić jednak należy uwagę, iż część podatków stanowiących jej dochód pobierana jest za pośrednictwem państwowych organów podatkowych.

Z drugiej strony gmina jest podmiotem, która będąc podatnikiem występuje jako dłużnik w stosunkach prawnopodatkowych. Jako płatnik pełni ona również rolę pośrednika między naczelnikami urzędów skarbowych a podatnikiem. Ten aspekt stosowania prawa podatkowego w gminach jest dość istotny, a jednak mało eksponowany w literaturze przedmiotu. Ma niewątpliwie wpływ na sytuację ekonomiczną gminy i sytuuje gminy w kręgu podmiotów „zainteresowanych” podatkami, które nie stanowią ich dochodu.

Rozważania przedstawione w pracy mają charakter przede wszystkim ogólny. Niektóre jednak kwestie, szczególnie odgrywające donioślejszą rolę w praktyce, zostały rozbudowane o rozważania bardziej

szczegółowe, przy innych z kolei ograniczono się jedynie do zasygnalizowania problemów i wątpliwości, bez ich głębszej analizy.

W pracy – poza metodą jurystyczną – wykorzystane zostały badania empiryczne przeprowadzone przez niektórych autorów niniejszej pozycji, którzy uczestniczyli w badaniach realizowanych w ramach projektu badawczego Komitetu Badań Naukowych nr 1H02A 008 27 pt. „Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP”, kierowanego przez prof. zw. dr. hab. Eugeniusza Ruśkowskiego.

Niniejsza praca ma służyć przede wszystkim osobom, które chcą poznać regulacje z zakresu prawa podatkowego stosowane w gminach. Jej adresatami są głównie pracownicy urzędów gmin (miast) i urzędów skarbowych, aczkolwiek wskazane wyżej zagadnienia zostały opisane w taki sposób, aby umożliwić ich poznanie i zrozumienie także osobom nie mającym ugruntowanej wiedzy prawniczej. Z tego względu pozycja ta może być wykorzystywana przez studentów studiów prawniczych.

ZAGADNIENIA OGÓLNE

1. POJĘCIE STANOWIENIA I STOSOWANIA PRAWA PODATKOWEGO W GMINIE

Stanowienie prawa należy traktować jako ogół czynności zmierzających do podjęcia i wejścia w życie aktu prawotwórczego, rozumianego jako zespół norm generalnych i abstrakcyjnych¹. Aktem będącym efektem działalności prawotwórczej organów stanowiących gminy jest uchwała podatkowa. Z jej funkcjonowaniem wiąże się proces prawotwórczy (od przygotowania projektu uchwały do przyjęcia jej w głosowaniu przez radę gminy), podanie jej do publicznej wiadomości (publikacja w dzienniku urzędowym województwa) oraz kontrola tworzenia realizowana przez regionalną izbę obrachunkową i wojewódzki sąd administracyjny.

Stosowanie prawa podatkowego polega na ustaleniu przez organy podatkowe konsekwencji prawnych określonego faktu prawnego. W doktrynie wskazuje się cztery etapy tego procesu².

Pierwszym jest ustalenie obowiązujących norm prawnych w zakresie niezbędnym dla rozstrzygnięcia danego przypadku. Gminne organy podatkowe powinny przy tym brać pod uwagę przepisy prawa materialnego, proceduralnego i ustrojowego. Szczegółnej uwagi wymaga określenie kręgu norm wskazanych wyżej jako pierwsze, które powinny być uwzględnione w danym przypadku. Jest to dosyć rozbudowana grupa przepisów tworzonych na szczeblu centralnym (ustawy podatkowe, rozporządzenia), jak i lokalnym (uchwały podatkowe). Dodatkową trudnością w prawidłowym ustaleniu norm, które powinny być wzię-

1 T. Stawecki, P. Winczorek, Wstęp do prawoznawstwa, Warszawa 2002, s. 138.

2 W. Gromski, (w:) Encyklopedia prawa, (red.) U. Kalina-Prasznic, Warszawa 1999, s. 25.

te pod uwagę w danej sytuacji jest także częstość ich zmian. Dotyczy to przede wszystkim stawek podatkowych, które z reguły są corocznie zmieniane³. W tym miejscu należy podkreślić, że do rozstrzygnięcia danego przypadku powinno się uwzględniać przepisy prawa materialnego obowiązujące na dzień powstania obowiązku podatkowego, nie zaś podejmowania rozstrzygnięcia. Trudno byłoby uzasadnić zastosowanie stawek obowiązujących w roku bieżącym do opodatkowania podatnika, np. za rok 2003.

W niektórych przypadkach może jednak powstać wątpliwość, czy dana kwestia ma charakter materialny czy proceduralny. Można to zobrazować następującym pytaniem: czy podatnik chcący złożyć deklarację lub dokonać jej korekty, powinien stosować wzór tego dokumentu obowiązujący w dniu powstania obowiązku podatkowego czy w dniu dokonywania danej czynności, tj. składania deklaracji lub dokonywania jej korekty? Wydaje się, że o materialnym charakterze danej instytucji decyduje to, że jej stosowanie ma lub może mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego. Z uwagi na fakt, iż w deklaracji podatnik wskazuje kwotę podatku, dokonując odpowiedniego jej zaokrąglenia, jest to czynność rzutuująca na wysokość zobowiązania, a przez to materialnoprawna. W związku z tym podatnik w analizowanej sytuacji powinien stosować wzór deklaracji obowiązujący na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Przy ustaleniu przepisów prawa proceduralnego powinna być uwzględniona inna reguła. W tym przypadku powinien przesądzać stan prawny i w konsekwencji – normy obowiązujące na dzień podejmowania rozstrzygnięcia. Wskazać jednak należy, że reguła ta może zostać zmodyfikowana w związku z zasadami określonymi w przepisach przejściowych występujących w akcie, który wprowadza określone zmiany w normach o charakterze proceduralnym.

Drugim etapem stosowania prawa jest uznanie określonego faktu za udowodniony. W praktyce gminnych organów podatkowych stan ten jest osiągany przy dużym współudziale podatników. Podmioty te dostarczają wielu informacji niezbędnych do opodatkowania (przez skła-

3 Szerzej na temat uchwał podatkowych w następnym rozdziale.

danie informacji podatkowych) lub samodzielnie ustalają swój własny podatek w deklaracjach podatkowych. Dane dostarczone w ten sposób korzystają z domniemania ich prawdziwości. Mogą być podważone przez organ podatkowy, który – w ramach kontroli podatkowej, czynności sprawdzających lub poprzez działania realizowane w postępowaniu podatkowym – jest w stanie zakwestionować dane składane przez podatnika i ustalić je samodzielnie wykorzystując określone środki dowodowe⁴. Działania wymagające większej aktywności ze strony gminnego organu podatkowego muszą być podjęte także w przypadku bierności ze strony podatnika. W takim bowiem przypadku na organ podatkowy przechodzi ciężar ustalenia i udowodnienia stanu faktycznego, z którym wiążą się określone konsekwencje podatkowe.

Trzecim etapem jest stwierdzenie, że udowodniony fakt jest jednym z przypadków, do którego odnosi się stosowana norma prawna. W trakcie tego procesu organ podatkowy dokonuje zestawienia określonego stanu faktycznego z normami, które wskazują określone konsekwencje podatkowe.

Czwarty etap to sformułowanie decyzji stosowania prawa, zawierającej wiążące ustalenie konsekwencji prawnych faktu uznanego za udowodniony. Działanie to w przypadku gminnego organu podatkowego może mieć różnoraki efekt. Pierwszym jest wydanie decyzji konstytutywnej, która ustala wysokość zobowiązania podatkowego. Jest ona wydawana obligatoryjnie w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym, gdy podatnikiem jest osoba fizyczna⁵. Dopiero wydanie i skuteczne doręczenie tej decyzji skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego i umożliwia dochodzenie roszczenia podatkowego⁶. Drugim jest decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego. Jest ona wydawana tylko w przypadku zobowiązań powstałych z mocy prawa⁷, gdy

4 Szerzej na ten temat w rozdziale III, podrozdział 4.3.

5 Od tej zasady ustawodawca czyni wyjątek, gdy dana nieruchomość stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu osoby fizycznej oraz osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej – zob. art. 6 ust. 11 u.p.o.l., art. 6a ust. 10 ustawy o podatku rolnym oraz art. 6 ust. 7 ustawy o podatku leśnym.

6 zob. L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 176 i n.

7 Dotyczy to podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego, gdy podatnikiem jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz podatku od środków transportowych, od posiadania psów, opłaty targowej i miejscowej.

podatnik samodzielnie nie zadeklaruje lub nie zapłaci podatku w prawidłowej wysokości. Kolejnym jest zaakceptowanie przez organ podatkowy wysokości podatku wpłaconego samodzielnie przez podatnika. W tym przypadku „decyzją stosowania prawa” jest niekwestionowanie wskazanych w przepisach prawa działań podatnika, które w konsekwencji prowadzić mają do wpłaty należnego podatku.

2. GMINA JAKO PODMIOT PRAWA CYWILNEGO

Jednostki samorządu terytorialnego ujęte są w Konstytucji RP z gminą jako jednostką podstawową⁸. Obok gminy w tym akcie występują także inne jednostki samorządu regionalnego albo lokalnego i regionalnego (powiaty, województwa).

Istotną cechą wszystkich jednostek samorządu terytorialnego, a gminy przede wszystkim, jest ich osobowość prawna, a także wyodrębnienie majątkowe⁹.

Do zakresu działania tych jednostek należy wykonywanie zadań publicznych, służących zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej. Ich realizacja następuje za pośrednictwem organów stanowiących i wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego, co wskazuje na wyodrębnienie w strukturach tych podmiotów ciał wyrażających ich wolę, a także stosujących instrumenty władcze. Ustawa o samorządzie gminnym powtarza i rozwija cechy przypisane w Konstytucji jednostkom samorządu terytorialnego, odnosząc je do gminy.

Będąc podstawową jednostką samorządu terytorialnego, gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, przy czym realizację tych zadań umożliwia wyposażenie gminy w osobowość prawną. Ponadto ustawa o samorządzie gminnym przyznaje gminie autonomię podmiotową, przewidując sądową ochronę jej samodzielności¹⁰. Rozdział III ustawy o samorządzie gminnym zawiera unormowania dotyczące organów gminy, natomiast regula-

8 Zob. rozdział VII „Samorząd Terytorialny” tego aktu.

9 A. Doliwa, *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 2004, s. 175.

10 K. Bandarzewski, P. Chmielnicki, W. Kisiel, *Prawo Samorządu Terytorialnego*, Warszawa 2006, s. 41.

cje rozdziału V są konsekwencją wyposażenia podstawowej jednostki samorządu terytorialnego w majątek, który z jednej strony umożliwia wykonywanie zadań publicznych nałożonych na gminę, z drugiej zaś – służy do ponoszenia odpowiedzialności za skutki przedsięwziętych czynności prawnych, czynności faktycznych, a także sprawowania funkcji władczych¹¹.

W świetle przywołanych podstawowych unormowań, gminy jako jednostki samorządu terytorialnego są niezwykle złożonymi strukturami, mieszczącymi w sobie cechy osoby prawnej prawa cywilnego oraz elementy osoby prawa publicznego, z atrybutami charakterystycznymi dla tychże osób, łącznie z możliwością wykorzystania instrumentów *imperium* przynależnych państwu. Jednakże należy przeciwstawić pojęciu „państwa” jednostki samorządowe na płaszczyźnie prawa cywilnego¹². W Rzeczypospolitej Polskiej do 1990 r. jedynym podmiotem prawa publicznego, któremu przysługiwało prawo własności składników mienia służącego zaspokojeniu potrzeb publicznych, był Skarb Państwa. Aktualnie zaś takie uprawnienia służą także jednostkom samorządu terytorialnego¹³. Występują one, poprzez swoje organy – choć w pierwszym rzędzie w danym postępowaniu administracyjnym w roli podmiotów wyposażonych w kompetencje władcze i realizujących określone zadania publiczne – to zarazem występują w roli strony w różnorodnych stosunkach cywilnoprawnych¹⁴. W istocie zachodzi także tu zjawisko dychotomicznego charakteru w tym wypadku gminy (ale także powiatu i województwa), która działać może – jako podmiot prawa publicznego – i korzystać z powierzonego jej *imperium* oraz jako podmiot prawa cywilnego. Jednostka samorządu terytorialnego występująca jako podmiot prawa cywilnego ma status odrębnej od Skarbu Państwa osoby prawnej; nie ma w tej płaszczyźnie charakteru państwowej jednostki organizacyjnej (*statio fisci*).

11 E. Gniewek (red.), *Podstawy prawa cywilnego*, Warszawa 2005, s. 62.

12 A. Doliwa, *Dychotomiczny charakter podmiotowości prawnej państwa (imperium i dominium)*, „*Studia Prawnicze*” 2002, nr 3, s. 38.

13 Zob. art. 165 Konstytucji RP, a także art. 2 i 46 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. Nr 91, poz. 587 z późn. zm.) oraz art. 6 i 47 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. Nr 91, poz. 576, z późn. zm.) oraz art. 2 i 43 ustawy o samorządzie gminnym.

14 S. Prutis, *Zasady reprezentacji komunalnych osób prawnych w obrocie cywilnym*, „*Samorząd Terytorialny*” 1991, nr 1–2, s. 63.

Należy zaznaczyć, iż podmiotowość cywilnoprawna gminy polega m.in. na tym, iż posiada ona niezależną od państwowej własność. Możliwość dysponowania przez gminę należącą do niej własnością czy szerzej – mieniem komunalnym, jest warunkiem rzeczywistej samodzielności samorządu. Gmina, posiadając zdolność prawną, może stawać się podmiotem praw i obowiązków, czyli zaciągać zobowiązania i nabywać prawa we własnym imieniu. Oczywiście, gmina jako osoba prawna posiada także zdolność do czynności prawnych, którą realizuje działając poprzez swoje organy – wójta, burmistrza, prezydenta miasta, zastępcy tychże osób działający samodzielnie lub z łącznie z innymi upoważnionymi przez jednoosobowe organy gmin osobami¹⁵. Jeżeli czynność może spowodować powstanie zobowiązań pieniężnych, do jej skuteczności potrzebna jest kontrasygnata skarbnika gminy (głównego księgowego budżetu) lub osoby przez niego upoważnionej. Gmina może stawać się podmiotem stosunków cywilnoprawnych, które charakteryzują się równorzędnością stron, brakiem występowania stosunku podległości jednego podmiotu wobec drugiego, ekwiwalentnością wzajemnych świadczeń. Istotną cechą stosunku cywilnoprawnego jest m.in. to, że żaden z jego podmiotów nie posiada określonej prawem kompetencji do jednostronnego kształtowania sytuacji prawnej innych podmiotów tegoż stosunku. Gmina, będąc uczestnikiem obrotu prywatnego, nie będzie mogła korzystać ze swoich władczych uprawnień.

Gmina może prowadzić, także poprzez inne gminne osoby prawne, takie jak gminne spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, działalność gospodarczą wykraczającą poza zadania o charakterze użyteczności publicznej. Ponadto gmina ma możliwość emisji papierów wartościowych (obligacje) w celu pozyskiwania środków na realizację zadań publicznych¹⁶. Gmina będąca emitentem obligacji stwierdza, że jest dłużnikiem posiadacza obligacji i zobowiązuje się do świadczenia na jego rzecz w określony sposób.

Występowanie gminy w roli osoby prawa publicznego wiąże się przede wszystkim z samodzielnością w sferze niemajątkowej, wykony-

15 Ustawa z dnia 20 czerwca 2002 r. o bezpośrednim wyborze wójta, burmistrza i prezydenta miasta (Dz.U. Nr 113, poz. 984 z późn. zm.).

16 Ustawa z 29 czerwca 1995 r. o obligacjach (t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 120, poz. 1300 z późn. zm.).

waniem przez gminę funkcji administracyjno–zarządzających na określonym terenie. W związku z przełamaniem obowiązującego dawniej jednolitego systemu organów władzy państwowej, jednostce tej powierzono wykonywanie części zadań należących dawniej do tychże organów. Wykonując zadania publiczne, działa ona także jako jednostka samorządowa. W oparciu o posiadane *imperium* podmiot ten wykonuje funkcję administracyjno–zarządzającą na danym terenie i jako taki może wydawać decyzje administracyjne. Okoliczność posiadania przez gminę, jako jednostkę samorządu terytorialnego, osobowości prawnej, nie ma wpływu na ocenę związania jej obowiązkami nałożonymi przez przepisy ustawowe należące do prawa publicznego (np. konstytucyjnego, administracyjnego czy finansowego). Osobowość prawna wywołuje ten skutek, że występuje jako odrębny od innych i w tym znaczeniu samodzielny podmiot uprawnień i obowiązków w sferze prawa cywilnego, w szczególności zaś uprawnień i obowiązków związanych z pozostającym w jej władaniu mieniem komunalnym. Stwarza to gminie możliwość równoprawnego, w stosunku do innych podmiotów stosunków cywilnoprawnych, uczestnictwa w obrocie prawnym¹⁷. Z zakresu samodzielności gminy w dziedzinie stosunków cywilnoprawnych nie wynikają żadne wnioski dla określenia jej sytuacji jako podmiotu prawa publicznego. Osobowość prawna przyznana jednostkom samorządu terytorialnego w Konstytucji nie może być pojmowana jako ich nieograniczona samodzielność, bez możliwości ingerencji z zewnątrz innego organu. Oznacza bowiem jedynie, że jednostki samorządu terytorialnego mogą występować w stosunkach cywilnoprawnych jak odrębne podmioty, a więc mogą być samodzielnym podmiotem praw i obowiązków¹⁸.

Zgodnie z postanowieniami ustawy o finansach publicznych, gminy tworzą również sektor finansów publicznych, przez co mogą korzystać z form organizacyjno–prawnych przewidzianych przepisami niniejszej ustawy. Organy stanowiące gmin mogą tworzyć jednostki budżetowe, zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze. Podmiot ten tworząc jednostkę budżetową, nadaje jej statut oraz określa mienie przekazane tej jednostce w zarząd. Natomiast tworząc zakład budżeto-

17 Z. Kuniewicz, Reprezentacja gminy przez pełnomocnika, „Radca Prawny” 2003, nr 5, s. 93.

18 G. Bieniek, W sprawie reprezentacji gminy jako osoby prawnej, „Rejent” 2003, nr 2, s. 23.

wy, określa składniki majątkowe przekazane w użytkowanie zakładowi. Zarządzanie jest pojęciem niejednoznacznym. Określane jest albo jako szczególny rodzaj gospodarowania majątkiem samorządowym, wynikającym z posiadania prawa własności, albo jako uprawnienie do dokonywania bieżących czynności faktycznych, prawnych oraz decydowania o przeznaczeniu i sposobie wykorzystania tego mienia¹⁹. Zarządzanie nie jest jednak jakimś określonym, stypizowanym prawem. W szczególności w znaczeniu prawnym nie jest tożsame z trwałym zarządem, nie jest też formą prawną określającą sposób zarządzania. Z kolei użytkowanie mienia samorządowego przez zakład budżetowy polega na administrowaniu mieniem powierzonym przez gminę, czyli do wykonywania czynności zmierzających do zachowania mienia z wyłączeniem prawa do swobodnego rozporządzania składnikami tegoż mienia. Administrowanie nie jest prawem rzeczowym, obligacyjnym, wątpliwe jest również, iż administrowanie rodzi skutki w prawie cywilnym, jak np. trwały zarząd. Gmina likwidując jednostkę budżetową lub zakład budżetowy, określa przeznaczenie mienia powierzonego tymże jednostkom pomocniczym. Jednocześnie, podejmując decyzję o likwidacji jednostki lub zakładu budżetowego, gmina przejmuje należności i zobowiązania zlikwidowanej jednostki pomocniczej. Tym samym staje się podmiotem praw i obowiązków (w sensie cywilistycznym również) zaciągniętych wcześniej przez likwidowane jednostki pomocnicze.

3. GMINA JAKO ODREBNY PODMIOT PUBLICZNOPRAWNY

Gmina jest odrębnym od państwa podmiotem publicznoprawnym²⁰. Wskazuje na to wyodrębnienie finansowe, majątkowe²¹, funkcjonalne, polityczne, prawne, organizacyjne, a także podatkowe tych jednostek²².

19 K. Bandarzewski, P. Chmielnicki, W. Kisiel, *op. cit.*, s. 191.

20 Zob. E. Denek, *Samodzielność samorządu terytorialnego w Polsce*, Poznań 2001, s. 7 i n.

21 N. Gajl, *Skarb Państwa*, Warszawa 1996, s. 98. Odrębność przejawia się w wydzieleniu majątku tych podmiotów od majątku Skarbu Państwa. Rozważania na ten temat podjęto także w poprzednim podrozdziale.

22 E. Denek, *Samodzielność...*, *op. cit.*

Odrębność finansowa polegać może na możliwości zwiększania dochodów i pozyskiwania ich z różnych źródeł i różnymi metodami²³. Podstawową kwestią jest przy tym zapewnienie tym podmiotom dochodów własnych, w tym dochodów podatkowych²⁴, wśród których istotną rolę odgrywają podatki lokalne. O odrębności świadczy także możliwość decydowania o sposobie i rodzajach wydatków²⁵, uprawnienia do zaciągania kredytów i pożyczek, konstruowanie własnego budżetu.

Jednostki lokalne realizują zadania przekazane im przepisami prawa. W pewnym zakresie same są władne określić swój zakres działania przez przejmowanie zadań w drodze porozumień lub poprzez wybór zadań fakultatywnych. Szczególnie te ostatnie stanowią o odrębności funkcjonalnej tych podmiotów.

Odrębność polityczna związana jest z wyborami do władz lokalnych oraz odpowiedzialnością polityczną. Dotyczy ona organów uchwałodawczych przed wyborcami oraz wykonawczych przed wyborcami lub władzą uchwałodawczą.

Odrębność prawna wyraża się w przyznaniu tym jednostkom podmiotowości prawnej. Są one samoistnym podmiotem praw i adresatem norm prawnych. Przez organy reprezentujące jednostki lokalne mają możliwość tworzenia prawa miejscowego, czyli przepisów powszechnie obowiązujących na danym terenie. Przepisy takie są prawem również dla osób niebędących mieszkańcami danej jednostki lokalnej²⁶. Wskazuje się, że możliwość tworzenia prawa przez jednostki lokalne jest logiczną konsekwencją decentralizacji państwa i posiadania przez jednostki lokalne „podwójnej” legitymacji demokratycznej²⁷. Mają one

23 W doktrynie świadczy to o tzw. samodzielności dochodowej jednostek – zob. K. Piotrowska-Marczak, *Finanse lokalne w Polsce*, Warszawa 1997, s. 19.

24 Dochodami własnymi są dochody pochodzące ze źródeł znajdujących się na terenie działania jednostki, oddane do jej dyspozycji bezterminowo i w całości. – zob. E. Denek, *Samodzielność...*, *op. cit.*, s. 7. Dodać należy, iż podmioty lokalne powinny mieć zapewnione możliwości wpływania na ich wielkość.

25 Jest to wyznacznik tzw. samodzielności wydatkowej jednostek – zob. K. Piotrowska-Marczak, *Finanse lokalne...*, *op. cit.*, s. 19. Odrębność polega tu na możliwości ustalenia hierarchii potrzeb lokalnych.

26 Z. Cieślak, I. Lipowicz, Z. Niewiadomski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 2002, s. 121, wskazują, że przepisy tworzone przez jednostki lokalne obejmować mogą np. turystów lub właścicieli firm położonych na ich terenie.

27 Z. Cieślak, I. Lipowicz, Z. Niewiadomski, *Prawo administracyjne...*, *op. cit.*, s. 121.

prawo wydawać decyzje administracyjne oraz egzekwować ich wykonanie.

Gminę, poza powyższymi odrębnościami charakteryzuje także fakt, iż jest swoistym podmiotem prawa podatkowego. Świadczy o tym to, iż podmiot ten jest adresatem wielu przepisów prawa podatkowego²⁸. Przepisy podatkowe kierowane do gmin możemy podzielić na trzy grupy.

Do pierwszej z nich zaliczymy przepisy, które odbiorcami czynią organy stanowiące jednostek lokalnych. Są to przepisy kompetencyjne upoważniające organy władzy lokalnej do wprowadzania określonych norm prawnych. Na ich podstawie tworzone są, w formie uchwał podatkowych, przepisy dotyczące podatków lokalnych²⁹.

Do drugiej grupy wchodzi przepisy adresowane do lokalnych organów podatkowych. Będą to m.in. przepisy prawa materialnego określające elementy konstrukcyjne podatków lokalnych, tworzone na szczeblu centralnym, jak i lokalnym. W ich skład wchodzi także przepisy proceduralne i ustrojowe. Umożliwiają one realizację podatków lokalnych.

Trzecią grupę przepisów podatkowych kierowanych do gminy tworzą te normy, które stawiają ten podmiot jako bierny podmiot stosunków prawnopodatkowych. Gmina w tym przypadku występuje jako podatnik lub płatnik. Nie oznacza to jednocześnie, że jednostki lokalne są w każdym przypadku jedynymi adresatami tych norm. Są nimi, poza gminą, wszystkie podmioty objęte daną normą prawną, np. wszyscy pracodawcy wypłacający wynagrodzenie są płatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych od świadczeń wypłacanych pracownikom.

Biorąc powyższe pod uwagę, gmina z perspektywy prawa podatkowego może być postrzegana z trzech płaszczyzn: podmiot tworzący prawo podatkowe, podmiot stosujący prawo podatkowe jako beneficjent podatków, podmiot stosujący to prawo jako podatnik i płatnik.

28 Bezpośrednim ich odbiorcą są często gminne organy podatkowe lub organy stanowiące gmin.

29 Zob. M. Popławski, Pojęcie podatków lokalnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 7–8.

O odrębności podatkowej gmin świadczy także fakt, iż podmioty te mają swoją administrację podatkową. Gminne organy podatkowe działają jako samodzielne organy oddzielone od administracji państwowej. Tworzą niezależną od państwowych organów podatkowych strukturę, niepodporządkowaną hierarchicznie administracji państwowej. Wiążą się z tym szczególnie zasady ich powoływania i odpowiedzialność. Organy te posiadają własne kompetencje. Wykonują je samodzielnie i na własną odpowiedzialność. Mogą zatrudniać pracowników, przy czym personel urzędniczy i inni pracownicy tych jednostek nie są podporządkowani władzy państwa.

4. REGULACJE PRAWNE DOTYCZĄCE GMINNEGO PRAWA PODATKOWEGO

Normy prawne odnoszące się do gminnego prawa podatkowego, dotyczące przede wszystkim dwóch form działania: stanowienia tego prawa oraz jego stosowania, zawarte są w szeregu aktów prawnych różnej rangi. Szczególne znaczenie mają zwłaszcza regulacje odnoszące się do prawotwórczych kompetencji gmin, których efektem są akty będące źródłem prawa powszechnie obowiązującego. Normy te można rozpatrywać w trzech aspektach: ustrojowym, materialnym oraz formalnym.

Jeśli chodzi o aspekt ustrojowy, przyznanie gminom kompetencji prawotwórczych w zakresie prawa podatkowego znajduje swoje umocowanie w Konstytucji i powiązane jest z potrzebą zapewnienia im (stosownie do lokalnych potrzeb) możliwości kształtowania własnych źródeł dochodów. Na mocy art. 168 Konstytucji RP jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.³⁰ Podobne postanowienia zawiera ratyfikowana przez Polskę Europejska Karta Samorządu Terytorialnego³¹, zgodnie z którą (art. 9 ust. 3) co najmniej część zasobów

30 W obecnym stanie prawnym kompetencje w tym zakresie mają w zasadzie wyłącznie gminy, gdyż powiaty oraz województwa nie mają tzw. „własnych” podatków.

31 Karta ma moc ustawy ratyfikowanej za uprzednią zgodą ustawową (na podstawie art. 241 Konstytucji RP), w związku z czym ma pierwszeństwo przed ustawą, jeśli nie da się tej ustawy pogodzić z umową. Szerzej zob.: E. Markowska-Bzducha. Samodzielność finanso-

finansowych wspólnot lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których poziom mają możliwość, w granicach prawa, same ustalać³².

To władztwo podatkowe gmin doznaje jednak istotnego ograniczenia, wynikającego z art. 217 Konstytucji, według którego nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. To sprawia, iż gminy nie mają uprawnień do nakładania nowych świadczeń o charakterze podatkowym, gdyż może to nastąpić wyłącznie w drodze ustawowej, a co do już istniejących – mogą je kształtować w ograniczonym stopniu, wyłącznie na podstawie i w granicach upoważnień ustawowych.

Upoważnienia ustawowe (aspekt materialny) dotyczą, w istniejącym stanie prawnym, jedynie niektórych podatków stanowiących dochód budżetu gminy (podatku od nieruchomości, od środków transportowych, rolnego, leśnego, od posiadania psów³³) oraz opłat i zawarte są w następujących ustawach:

- o podatkach i opłatach lokalnych,
- o podatku rolnym,
- o podatku leśnym,
- Ordynacji podatkowej.

Pozostałe podatki zasilające budżety gmin (podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej) realizowane są przez państwowe organy podatkowe i gminy w zasadzie nie mają wpływu na konstrukcję tych świadczeń.

wa polskich gmin, Radom 2005, s. 33; W. Miemiec, Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych, Wrocław 2005, s. 57–66.

32 M. Ofiarska, J. Ciapała (red.), Zarys prawa samorządu terytorialnego, Poznań 2001; Z. Ofiarski, M. Mokrzy, B. Rutkowski, Reforma samorządu terytorialnego. Zagadnienia finansowo-prawne, Tom II, Szczecin – Zielona Góra 1999.

33 Świadczenie to od 1 stycznia 2008 r. ma zostać zastąpione fakultatywną opłatą od posiadania psów.

Upoważnienia do kształtowania przez gminy wysokości podatków, zawarte w wymienionych ustawach, ograniczają się właściwie do możliwości ich obniżania. Mają one przy tym zróżnicowany zakres (gmina może np. wprowadzać ulgi i zwolnienia przedmiotowe w podatku rolnym, ale w podatku od nieruchomości – wyłącznie zwolnienia) oraz terminologię (np. rada gminy „określa”, a innym razem „ustala” stawki), co nie zawsze wydaje się uzasadnione. Upoważnienia te można sprowadzić przede wszystkim do następujących działań: ustalenia stawek podatków i opłat; określania trybu i warunków ich płatności oraz wprowadzania zwolnień i ulg podatkowych.³⁴ Trzeba też podkreślić, że mogą one mieć dwojaki charakter: obligatoryjny – gdy gminy zobowiązane są do podjęcia określonych działań normatywnych (np. ustalenie stawek w podatku od nieruchomości) bądź fakultatywny, uprawniający gminy do wydawania określonych aktów (np. zarządzenie poboru podatku w drodze inkasa).

Jeśli chodzi o aspekt formalny (procedura realizacji upoważnień ustawowych), kompetencje gmin w zakresie prawa podatkowego realizowane będą przede wszystkim przez ich organy stanowiące, w postaci uchwał podatkowych wydawanych przez rady³⁵. Z art. 94 Konstytucji RP wynika, że zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego (w tym przecież także prawa podatkowego) powinna określić ustawa. Nie istnieje jednak obecnie jakakolwiek jednolita regulacja ujmująca to zagadnienie. Co więcej, brak jest w Polsce ukształtowanego, racjonalnego modelu stanowienia prawa miejscowego.³⁶

Bardzo ogólnie tę materię traktuje ustawa o samorządzie gminnym, z której w zasadzie wynika wyłącznie zakres spraw zarezerwowanych dla rady gminy oraz ogólna norma dotycząca wydawania przez nią uchwał. Drugim aktem rangi ustawowej, jaki można wskazać, jest

34 Na gruncie Ordynacji podatkowej uprawnienia te są znacznie mniejsze – można tu wskazać na prawo ustalania wynagrodzenia dla płatników bądź inkasentów czy wprowadzania opłaty prolongacyjnej.

35 Zob. art. 18 ust. 2 pkt 8 oraz art. 41 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym.

36 Szerzej zob.: D. Dąbek. Prawo miejscowe samorządu terytorialnego, Bydgoszcz – Kraków 2003; L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004; E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006.

ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych, z której wynika m.in. konieczność ogłaszania uchwał w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Bardziej szczegółowe regulacje zawarte są w aktach podstawowych, przede wszystkim w rozporządzeniu w sprawie zasad techniki prawodawczej. Dział VII tego rozporządzenia poświęcony jest projektom aktów prawa miejscowego (dodatkowo – poprzez odesłanie – zastosowanie będą miały także inne postanowienia tego aktu). Unormowanie to należy ocenić pozytywnie, stanowi bowiem zdecydowany postęp w stosunku do wcześniejszych regulacji, które w ogóle nie zawierały przepisów dotyczących aktów prawa miejscowego. Nie wyczerpuje ono jednak opisywanej problematyki, normując przede wszystkim sposób redagowania aktów, a nie kwestie proceduralne. Dlatego trzeba stwierdzić, że faktyczne ustalanie zasad stanowienia prawa miejscowego właściwie pozostawiono samorządom. Pierwszorzędne znaczenie odgrywają w tym przypadku statuty gmin i to one będą zawierały najbardziej szczegółowe regulacje w tej materii. Wiąże się to jednak z możliwym znaczącym zróżnicowaniem tych zasad w poszczególnych gminach, z drugiej zaś strony pozwala na uwzględnienie przez nie lokalnych potrzeb.

Jeśli chodzi o stosowanie prawa podatkowego przez gminy, normy prawne regulujące tę sferę działań zawarte będą przede wszystkim w Ordynacji podatkowej (zarówno w aspekcie formalnym, jak i materialnym) oraz w aktach regulujących poszczególne podatki samorządowe. Trzeba przypomnieć, że niektóre podatki stanowiące dochód gminy, realizowane będą nie przez gminne, a przez państwowe organy podatkowe.

Regulacje dotyczące gminnego prawa podatkowego, pomimo pewnych zmian, wciąż jeszcze wykazują mankamenty i wymagają prac, zwłaszcza w zakresie opracowania jednolitych i spójnych regulacji ustawowych dotyczących tworzenia prawa miejscowego.

GMINA JAKO PODMIOT TWORZĄCY PRAWO PODATKOWE

1. UWAGI OGÓLNE

Istotnym aspektem funkcjonowania gminnego prawa podatkowego jest działalność prawotwórcza gmin. Poprzez to uprawnienie jednostki samorządu terytorialnego mogą prowadzić własną politykę podatkową¹. Możliwość jej prowadzenia przez gminę jest istotna w związku z postulatem zagwarantowania autonomii jednostkom lokalnym². Jego przejawem jest zapewnianie jednostkom lokalnym władztwa podatkowego w zakresie umożliwiającym im wpływ na wysokość podatków lokalnych. W ten sposób świadczenia te dostosowywane są do warunków lokalnych.

Następstwem umożliwienia gminie prowadzenia własnej polityki podatkowej powinno być wyposażenie jednostek lokalnych w odpowiednie narzędzia. Podstawowym jest możliwość wpływu na ustalanie stawek podatkowych. Innymi są uprawnienia do kreowania zwolnień i ulg podatkowych na mocy ustawowego upoważnienia. Czasami może być również wykorzystywane uprawnienie do określania podstawy opodatkowania. Przedmiotem prawotwórczej działalności gmin, poza przepisami dotyczącymi konstrukcji podatków lokalnych, są także uprawnienia do stanowienia przepisów odnoszących się do innych aspektów prawa materialnego, np. opłaty prolongacyjnej, ustalenia wzorów deklaracji i informacji podatkowych.

1 E. Ruśkowski, Orzecznictwo sądów administracyjnych jako czynnik kształtowania samorządowej polityki podatkowej, (w:) Księga Jubileuszowa Prof. Andrzeja Kabata, Olsztyn 2004.

2 Mówi się także o tym jako o wyniku realizacji zasady samorządności lokalnej – zob. W. Nykiel, Rola dochodów w równowazeniu budżetów lokalnych, Łódź 1993, s. 32 i n.

Mimo tego, że przepisy tworzone przez jednostki lokalne obowiązują wyłącznie na obszarze działania lokalnych organów stanowiących, nie umniejsza to znaczenia prawa tworzonego lokalnie, bez którego nie możliwe byłoby realizowanie podatków lokalnych przez te jednostki. Zaznaczyć należy, iż aby to prawo mogło prawidłowo funkcjonować, przepisy tworzone na obu szczeblach muszą być stosowane łącznie.

W tej części pracy zostaną przedstawione wybrane aspekty związane z działalnością prawotwórczą organów stanowiących gminy, których efektem jest uchwała podatkowa. Akt ten znalazł się w centrum zainteresowania. Część rozważań poświęcono także na przedstawienie wybranych kwestii procesu prawotwórczego oraz publikacji uchwał. Poza przedmiotem analizy pozostała problematyka kontroli tworzenia uchwał podatkowych realizowana przez regionalną izbę obrachunkową i wojewódzki sąd administracyjny³.

2. ZASADA OGRANICZONEGO WŁADZTWA PODATKOWEGO JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Zgodnie z art. 168 Konstytucji RP, jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.⁴ Przepis ten wyznacza granice władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego, która musi być przestrzegana przy tworzeniu aktów miejscowego prawa podatkowego. Przez to pojęcie należy rozumieć granice kompetencji do normowania spraw podatkowych przez organy lokalne.⁵ Wskazana wyżej regulacja powinna być rozpatrywana łącznie z innym przepisem konstytucyjnym – art. 16 ust. 2, gdzie podkreślono udział samorządu terytorialnego w sprawowaniu władzy publicznej.

3 Zob. L. Etel, Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego, (w:) Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, (red.) E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 159 i n.; C. Kosikowski, Rola organów opiniodawczych i ekspertów w tworzeniu prawa podatkowego w Polsce, „Przegląd Legislacyjny” 2005, nr 1.; C. Kosikowski, Zasięganie opinii i korzystanie z ekspertyz oraz przeprowadzanie konsultacji społecznych i dokonywanie uzgodnień w procesie tworzenia prawa i jego kontroli – rzeczywistość czy fikcja, „Przegląd Legislacyjny” 2006, nr 1.

4 W aktualnie obowiązującym stanie prawnym jedynie gmina posiada własne dochody o charakterze podatkowym.

5 Por. H. Litwińczuk, Władztwo lokalne w sferze podatkowej, „Finanse” 1985, nr 9.

Wprowadzony do Konstytucji RP przepis art. 168 jest wyrazem zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego i wypełnia zobowiązania, jakie przyjęła na siebie Polska ratyfikując Europejską Kartę Samorządu Terytorialnego. Akt ten z jednej strony w art. 2 wskazuje, że zasady funkcjonowania samorządu terytorialnego powinny być uregulowane w Konstytucji, z drugiej – w art. 9 ust. 3 stanowi, że przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać w zakresie określonym ustawą.

Zasada samodzielności finansowej umożliwia realizację przez jednostki samorządu terytorialnego zadań związanych z zaspokojeniem potrzeb mieszkańców w sposób niezależny od władzy centralnej. Nie jest to jednak samodzielność pełna, gdyż przepis art. 168 oprócz tego, że przyznaje samorządowi określone kompetencje, zawiera w sobie jednocześnie istotne ograniczenia. Przede wszystkim analizowany przepis należy rozważać w kontekście zakresu upoważnienia, które w nim zawarto. Nie daje ono jednostkom samorządu terytorialnego pełnego władztwa w zakresie podatków i opłat lokalnych, gdyż jest ono ograniczone ustawami. Zatem to ustawodawca, a nie samorząd decyduje o ilości oraz rodzaju świadczeń samorządowych. Innymi słowy, art. 168 pozbawia samorząd realnego wpływu na kształt systemu podatkowego, gdyż znoszenie oraz wprowadzanie składających się na niego świadczeń, zgodnie z art. 84 Konstytucji RP, zastrzeżone jest jako wyłączne uprawnienie parlamentu. W jakim zatem zakresie samorząd może decydować o stanowiących jego dochód podatkach i opłatach? W tym kontekście L. Etel słusznie zauważa, iż określenie granic władztwa podatkowego samorządu terytorialnego wymaga udzielenia odpowiedzi na trzy pytania⁶:

- po pierwsze, na czym ma polegać ustalenie wysokości wskazanych w art. 168 Konstytucji RP świadczeń?
- po drugie, co kryje się pod pojęciem podatków i opłat lokalnych?

6 Zob. L. Etel, *Uchwały podatkowe...* *op. cit.*, s. 40 i nast.

- po trzecie, czy jednostkom lokalnym przysługuje prawo ustalania tylko podatków i opłat lokalnych z wyłączeniem innych spraw podatkowych?

Odpowiadając na pierwsze z postawionych pytań, stwierdzić należy, iż ustalanie wysokości podatków i opłat lokalnych powinno być rozumiane szeroko, co oznacza, że nie może być ograniczane jedynie do ustalania stawek tych świadczeń. Na realną wysokość świadczenia wpływ ma bowiem ukształtowanie również innych jego elementów, takich jak podstawa opodatkowania, ulgi czy zwolnienia podatkowe. W tym kontekście wpływ jednostek samorządu terytorialnego na wysokość podatków i opłat powinien być rozumiany jako możliwość stanowienia przez właściwe organy aktów prawa miejscowego, które regulują wszystkie elementy konstrukcyjne podatku, w zakresie których takie kompetencje daje ustawa. Zauważyć przy tym należy, iż kształtowanie wysokości tych danin może odbywać się nie tylko na etapie stanowienia, ale i stosowania prawa, w drodze indywidualnych ulg uznaniowych przewidzianych przepisami Ordynacji podatkowej.

Omówione wyżej uprawnienie dotyczy podatków i opłat lokalnych. Świadczenia te nie zostały w żadnym akcie prawnym zdefiniowane, ale zakres tych pojęć został określony przez doktrynę.⁷ Bez wątpienia są to świadczenia uregulowane w art. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a zatem: podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatek od posiadania psów oraz opłaty: targowa, miejscowa i uzdrowiskowa. Do grupy podatków i opłat lokalnych zaliczyć jednak należy także inne daniny, które zasilają budżety lokalne. Drugim kryterium, które powinno być brane pod uwagę przy określaniu katalogu podatków i opłat lokalnych, jest uprawnienie do kształtowania ich konstrukcji przez jednostki samorządowe. Zatem przez podatki i opłaty lokalne, o których mowa w art. 168 Konstytucji RP, należy rozumieć świadczenia spełniające łącznie dwa kryteria:⁸

- stanowią dochód budżetu samorządowego i;
- jednostka samorządowa może ustalać ich wysokość.

7 Por. M. Popławski, Pojęcie podatków lokalnych... *op. cit.*, s. 5 i nast.

8 Zob. M. Popławski, Lokalne prawo podatkowe, Białystok 2002, s. 37 i nast. (maszynopis powielony).

Uwzględniając wypracowany przez doktrynę prawa podatkowego podział na podatki samorządowe i państwowe oraz chcąc uniknąć utożsamiania podatków i opłat stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego jedynie do świadczeń uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, uzasadnione wydaje się klasyfikowanie świadczeń wskazanych w art. 168 Konstytucji RP jako podatków i opłat samorządowych.

Rada gminy obowiązana jest przestrzegać zakresu upoważnienia, udzielonego jej przez ustawę w zakresie tworzenia aktów prawa miejscowego i w tych działaniach nie może wkraczać w materię uregulowaną ustawą. Uchwała rady gminy, będąca aktem prawa miejscowego, jest jednocześnie źródłem prawa powszechnie obowiązującego Rzeczypospolitej Polskiej na obszarze danej gminy (art. 87 ust. 2 Konstytucji RP). Musi zatem respektować unormowania zawarte w aktach prawnych wyższego rzędu, bez potrzeby wpisywania do jej treści zapisów ustawowych. Wynika to m.in. z § 4 ust. 1 załącznika do rozporządzenia w sprawie zasad techniki prawodawczej.⁹

Pozostaje wreszcie odpowiedzieć na pytanie, czy uprawnienie wynikające z art. 168 Konstytucji RP dotyczy wyłącznie możliwości ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, czy też może być rozumiane szerzej? Literalna wykładnia tej regulacji nie pozostawia wątpliwości, że przyznana kompetencja dotyczy jedynie wąskiego zakresu spraw podatkowych. Nie jest to już jednak tak oczywiste, gdy weźmie się pod uwagę także cel analizowanej regulacji, którym jest zagwarantowanie jednostkom samorządu terytorialnego szerokiego wpływu na kształtowanie podatków i opłat stanowiących ich dochody. W tym kontekście zgodzić się należy z tymi przedstawicielami doktryny, którzy twierdzą, że przepis art. 168 gwarantuje jedynie minimalny zakres kompetencji podatkowych, nie przesądzając o tym, czy inne sprawy podatkowe mogą być przez samorząd regulowane w formie stanowienia aktów prawa miejscowego.¹⁰ Dlatego przyjąć można, że samorząd może decydować o kształcie podatków i opłat samorządowych w zakresie, jaki pozostawia mu ustawodawca oraz wyrażone przez nie-

9 Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2003 r. (sygn. akt I SA/Lu 882/02) – niepublikowany.

10 Por. L. Etel, Uchwały podatkowe.... *op. cit.*, s. 45.

go w ustawie zasadniczej zasady (art. 84, 168 i 217). W szczególności kompetencje te nie mogą dotyczyć wprowadzania lub znoszenia świadczeń, co może mieć miejsce jedynie w trybie ustawowym oraz kształtowania tych elementów podatków, które muszą wynikać z ustawy (art. 217). Biorąc to pod uwagę, margines spraw pozostawionych uznaniu samorządów nie jest duży i ogranicza się do stosowania ulg podatkowych (w oparciu o ustawowe zasady), określania stawek podatków i opłat (w ustawowych granicach) oraz wprowadzania zwolnień innych niż podmiotowe.

3. UCHWAŁA PODATKOWA JAKO ŹRÓDŁO MIEJSCOWEGO PRAWA PODATKOWEGO

3.1. Pojęcie uchwały podatkowej

Źródłami prawa podatkowego, obok ustaw podatkowych, są także akty służące ich wykonaniu (wykonawcze, podustawowe). Akty te po pierwsze cechuje niższa od ustawy ranga w konstytucyjnym systemie źródeł prawa (art. 87 ust. 1), po drugie wskazany wykonawczy charakter – są dopełnieniem regulacji materii ustawowej.

Do podustawowych źródeł prawa podatkowego należy zaliczyć akty prawa miejscowego, obowiązujące na obszarze działania organów, które je ustanowiły (art. 87 ust. 2 Konstytucji RP). Wydawane są przez organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie (art. 94 Konstytucji RP). Aktem prawa miejscowego posiadającym walor przepisu prawnego powszechnie obowiązującego (co jest elementem obiektywnym, niezależnym od woli jakiegokolwiek organu stosującego taki przepis) może być tylko taki przepis, który zawarty jest w ustawie albo w wydanym na jej podstawie w celu wykonania oraz mieszczącym się w granicach upoważnienia ustawowego akcie wykonawczym, podjętym przez organ upoważniony do stanowienia prawa i należycie ogłoszonym.¹¹

11 Por. D. Kijowski, W kwestii stosowania przez organa administracji publicznej uchwał organów gmin wydawanych z przekroczeniem upoważnienia ustawowego, „Casus” 1996, nr 2, s. 12.

W nauce prawa administracyjnego pojęcie prawa miejscowego nie jest jednoznaczne i może być ujmowane w trojaki sposób.¹² Po pierwsze, jako akty normatywne, których zakres obowiązywania jest ograniczony do części terytorium państwa (w tym znaczeniu prawo miejscowe może obejmować także akty normatywne stanowione przez centralne organy państwa). Po drugie, jako prawo miejscowe mogą być ujmowane akty stanowione przez władze lokalne – zarówno o charakterze wewnętrznym, jak i powszechnie obowiązujące. Po trzecie, pod pojęciem prawa miejscowego rozumieć można akty normatywne stanowione przez organy lokalne mające charakter powszechnie obowiązujący, a więc obowiązujące obywateli oraz inne podmioty nie pozostające w stosunku zależności służbowej lub organizacyjnej od organu wydającego taki akt.

Biorąc pod uwagę art. 87 ust. 2 Konstytucji RP, mówiący o powszechnie obowiązującym charakterze aktów prawa miejscowego, odrzucić należy drugą ze wskazanych wyżej koncepcji. Koncepcja pierwsza i trzecia odpowiadają regulacjom konstytucyjnym, ale tylko jedna z nich (trzecia) będzie przydatna, biorąc pod uwagę przedmiot rozważań. Stanowienie aktów prawa miejscowego, rozumianych jako akty normatywne o mocy powszechnie obowiązującej, tworzone przez władze lokalne, uwypukla specyfikę tej procedury, którą należy oddzielić od tworzenia prawa podatkowego na szczeblu centralnym. W tym znaczeniu akty miejscowego prawa podatkowego składają się na lokalne prawo podatkowe w ujęciu wąskim, które spełnia dwa kryteria: jest tworzone przez władze lokalne i dotyczy podatków lokalnych.¹³ Zasadne jest więc utożsamianie w literaturze przedmiotu miejscowego prawa podatkowego z lokalnym prawem podatkowym w ujęciu wąskim.¹⁴

12 E. Ochendowski, Pojęcie prawa miejscowego i kompetencje do jego stanowienia, (w:) Zbiór studiów z zakresu nauk administracyjnych, pod red. Z. Rybickiego, Warszawa–Wrocław–Kraków–Gdańsk 1978, s. 160–161; M. Kotulski, Akty prawa miejscowego w świetle uregulowań ustrojowych, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2001, nr 1.

13 M. Popławski, Lokalne prawo podatkowe... *op. cit.* s. 9 oraz tenże, Pojęcie podatków lokalnych... *op. cit.*

14 Tak L. Etel, Uchwały podatkowe... *op. cit.*, s. 59–60.

Kategoria aktów normatywnych stanowiących źródła prawa miejscowego jest zróżnicowana i to zarówno podmiotowo (tworzone przez organy samorządu terytorialnego oraz organy administracji rządowej w terenie), jak i przedmiotowo (przepisy wykonawcze, strukturalno-organizacyjne oraz porządkowe). Zróżnicowanie to widoczne jest także, gdy chodzi o te akty normatywne zaliczane do prawa miejscowego, które stanowią źródła prawa podatkowego. W zakresie podmiotowym uprawnień w zasadzie nie przyznano administracji rządowej, a w zakresie organów samorządowych nadano je przede wszystkim radom gmin, gdyż w obowiązującym stanie prawnym jedynie gminy posiadają własne dochody o charakterze podatkowym. W kontekście przedmiotowym, podstawowe źródło lokalnego prawa podatkowego stanowi uchwała rady gminy, a w zakresie organizacji procesu stanowienia tego prawa uchwała o szczególnym charakterze – statut gmin.¹⁵

Ustawa o samorządzie gminnym pomimo tego, iż posługuje się pojęciem „uchwała”, nie zawiera jej definicji. Sięgając do Słownika języka polskiego¹⁶ stwierdzić należy, iż „uchwalić” znaczy „postanowić coś, podjąć decyzję w wyniku narady (kompetentnego zgromadzenia)”. Definicja słownikowa wskazuje na podstawową cechę uchwały, którą jest kolegialny charakter organu ją podejmującego (nie może być podjęta przez organ jednoosobowy). W doktrynie, obok tego elementu, wskazuje się, że uchwałę charakteryzuje też to, iż:

- jest formą wyrażania woli organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego;
- ma stanowiący charakter;
- dotyczy nie tylko członków danej wspólnoty, ale także osób trzecich, przebywających na terenie gminy czasowo lub posiadających tam mienie;

15 Aktualnie powszechnie obowiązujący charakter statutów, co jest warunkiem zaliczenia ich do aktów prawa miejscowego, nie powinien budzić wątpliwości – zob. H. Rot. K. Siarkiewicz, *Zasady tworzenia prawa miejscowego*, Warszawa 2003, s. 45 i nast.; E. Ochendowski, *Prawotwórcza funkcja gminy*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1991, nr 2, s. 26; J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*, Kraków 1995, s. 63; D. Dąbek, *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego*, Bydgoszcz–Kraków 2003, s. 184. Inaczej: A. Agopszowicz, Z. Gilowska, *Ustawa o samorządzie terytorialnym. Komentarz*, Warszawa 1997.

16 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1992, s. 574.

- jej przedmiotem jest zawsze sprawa publiczna;
- jest podejmowana w trakcie posiedzenia organu.¹⁷

W świetle powyższego, uchwała jest więc formą działania kolegialnego organu samorządu, którego wynikiem jest akt woli tego organu podjęty w trakcie jego posiedzenia, w drodze głosowania, zmierzający z reguły do rozstrzygnięcia określonej sprawy publicznej o charakterze lokalnym będącej przedmiotem obrad, najczęściej ze skutkiem wiążącym.¹⁸

Uchwała stanowi źródło miejscowego prawa podatkowego, gdy jej przedmiotem jest sprawa podatkowa, a więc zagadnienie związane z konstrukcją prawną podatku, zasadami postępowania podatkowego zmierzającego do ustalenia i poboru podatku oraz organizacją i kompetencją organów podatkowych. Zakres spraw regulowanych uchwałą podatkową jest zatem szeroki, przy czym podkreślić należy, iż musi się on mieścić w granicach wyznaczonych zasadą ograniczonego władztwa podatkowego gminy. Oznacza to, że rada gminy może podjąć jedynie taką uchwałę podatkową, do wydania której posiada wyraźną, wskazaną w ustawie kompetencję. Uprawnienia tego nie można domniemywać.

Dokonując klasyfikacji upoważnień ustawowych do podejmowania uchwał podatkowych rad gmin zawartych w ustawach szczegółowego oraz ogólnego prawa podatkowego, można posłużyć się dwoma zasadniczymi kryteriami: po pierwsze zakresem przedmiotowym upoważnienia, po drugie mocą wiążącą upoważnienia (obligatoryjne i fakultatywne). W oparciu o wskazane kryteria można klasyfikować uchwały podatkowe.

3.2. Zakres przedmiotowy uchwały podatkowej

Przyjmując, że cechą charakterystyczną uchwał podatkowych jest ich przedmiot (sprawy podatkowe), podstaw prawnych do podejmowania przez rady gmin tego rodzaju uchwał należy poszukiwać w usta-

17 A. Szewc, T. Szewc, *Uchwałodawcza działalność organów samorządu terytorialnego*, Warszawa 1999, s. 43.

18 *Ibidem*, s. 48.

wach regulujących podatki lokalne¹⁹, wyjątkowo także w przepisach Ordynacji podatkowej. Ostatni z tych aktów stanowi upoważnienie dla rad gmin do podejmowania uchwał podatkowych w następującym zakresie:

- ustalania wynagrodzenia dla płatników i inkasentów (art. 28 § 4),
- określenia terminu płatności dla inkasentów (art. 47 § 4a) oraz
- wprowadzenia opłaty prolongacyjnej oraz określenia jej stawki (art. 57 § 7).

Biorąc pod uwagę treść ustawowego upoważnienia, uchwały podatkowe rad gmin można podzielić na uchwały dotyczące²⁰:

1) stawek podatków i opłat lokalnych:

- podatku od nieruchomości – podejmowane na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- podatku od środków transportowych – art. 10 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- podatku od posiadania psów – art. 14 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- opłaty miejscowej, targowej i uzdrowskiej – art. 19 pkt 1 lit. a–d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;

2) zwolnień i ulg w podatkach i opłatach lokalnych:

- w podatku od nieruchomości – wprowadzające zwolnienia na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- w podatku od środków transportowych – wprowadzające zwolnienia na podstawie art. 12 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- w podatku od posiadania psów – wprowadzające zwolnienia na podstawie art. 14 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;

19 Zostały one wskazane w podrozdziale 4 rozdziału pierwszego.

20 Por. L. Etel, Uchwały podatkowe..., *op. cit.*

- w opłatach: targowej, miejscowej oraz uzdrowiskowej – wprowadzające zwolnienia na podstawie art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- w podatku rolnym – w sprawie: obniżenia ceny skupu żyta przyjmowanej dla potrzeb ustalenia stawki podatku rolnego²¹ (art. 6 ust. 3 ustawy o podatku rolnym); o zaliczeniu wsi do innego okręgu podatkowego (art. 5 ust. 3); określenia szczegółowych warunków i trybu zwolnienia dla gruntów, na których zaprzestano produkcji rolnej (art. 12 ust. 9); wprowadzenia zwolnień i ulg podatkowych (art. 13e);
- w podatku leśnym – w sprawie: obniżenia kwoty stanowiącej średnią cenę sprzedaży drewna²² (art. 4 ust. 5 ustawy o podatku leśnym), wprowadzenia zwolnień od podatku leśnego (art. 7 ust. 3);

3) trybu i warunków płatności, w tym:

- zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności podatków i opłat lokalnych – art. 14 pkt 2 oraz art. 19 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso – art. 6 ust. 12, art. 14 pkt 3, art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6b ustawy o podatku rolnym oraz art. 6 ust. 9 ustawy o podatku leśnym, art. 8 ust. 2 ustawy o opłacie skarbowej;
- ustalenia wzorów informacji i deklaracji podatkowych – art. 6 ust. 13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6a ust. 11 ustawy o podatku rolnym oraz art. 6 ust. 9 ustawy o podatku leśnym.

Zakres przedmiotowy uchwał podatkowych rad gmin odpowiada niektórym elementom konstrukcyjnym podatku, które mogą być

21 Obniżenie ceny skupu żyta lub ceny sprzedaży drewna stanowi ulgę podatkową, chociaż wpływa także bezpośrednio na stawkę podatku. W związku z tym w doktrynie można spotkać się także z poglądem, wedle którego uchwały rad gmin w przedmiotowych kwestiach dotyczą nie ulg, lecz stawek podatków – zob. L. Etel, *Uchwały podatkowe...*, *op. cit.*

22 Zobacz uwagi zawarte w poprzednim przypisie.

w świetle art. 217 Konstytucji RP regulowane w aktach podstawowych. Poza zakresem tych regulacji pozostają więc takie cechy zmienne podatku jak podmiot, przedmiot czy podstawa opodatkowania. Ponadto zauważyć należy, iż w aktualnie obowiązującym stanie prawnym uchwałą podatkową nie można rozstrzygać o wprowadzeniu daniny publicznej, gdyż w tym zakresie obowiązuje wyłączność ustawowa.

3.3. Obligatoryjne uchwały podatkowe

Działalność uchwałodawcza rad gmin w zakresie kluczowych dla wymiaru i poboru podatków spraw ma charakter obligatoryjny. Jest to zrozumiałe zważywszy na fakt, że bez podjęcia odpowiednich uchwał podatkowych nie jest możliwa realizacja nałożonych ustawowo podatków i opłat. Uwaga ta dotyczy przede wszystkim uchwał w sprawie określenia stawek. Podkreślić należy, iż obligatoryjnego charakteru uchwał w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych nie zmienia art. 20a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten stanowi, iż w przypadku nieuchwalenia tych stawek, stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy, z zastrzeżeniem stawek podatku od środków transportowych – jeżeli stawki minimalne tego podatku dla poszczególnych rodzajów pojazdów są wyższe od stawek uchwalonych na rok poprzedzający rok podatkowy, stosuje się odpowiednie stawki wynikające z załączników nr 1–3 do ustawy²³. Z regulacji tej nie należy jednak wywodzić zwolnienia rady gminy z obowiązku określenia stawek, lecz należy ją raczej traktować w kategoriach swojego „wentyla bezpieczeństwa”, który działa w przypadku, gdy stawek takich przed końcem roku podatkowego rada gminy nie zdąży uchwalić.

Inną kategorię obligatoryjnych uchwał podatkowych stanowią uchwały określające wzory informacji i deklaracji podatkowych na podatki: rolny, leśny i od nieruchomości. Dokumenty te są niezbędne do prawidłowej realizacji podatku, a różnorodność regulacji podatkowych

23 Zob. M. Popławski, Wybrane problemy dotyczące uchwał w sprawie stawek w podatku od środków transportowych oraz opłat uzdrowiskowej i miejscowej na 2006 rok, „Finanse Komunalne” 2006, nr 1–2, s. 55 i n., R. Dowgier, B. Pahl, M. Popławski, Podatek od środków transportowych. 141 pytań i odpowiedzi, Warszawa 2006.

podejmowanych przez rady gmin sprawiła, że ustawodawca nie zdecydował się na określenie ich jednolitego, urzędowego wzoru, co ma miejsce w podatku od środków transportowych.

W przypadku niektórych świadczeń (podatek od posiadania psów, opłaty lokalne) poza regulacją ustawową pozostawiono kwestie związane z zasadami ich ustalania i poboru oraz terminów płatności. W ustawie jednak umieszczono zobowiązanie do ich uregulowania w stosownych uchwałach rad gmin. Brak tych uchwał w praktyce uniemożliwia realizację wskazanych świadczeń.

Zasadą jest, o czym niżej, że uchwały dotyczące ulg i zwolnień podatkowych mają charakter fakultatywny. Z kolei zwolnienia ustawowe są stosowane bez konieczności podejmowania w tym zakresie przez rady gmin aktów normatywnych (wyjątkowo do skorzystania z takiego zwolnienia konieczne jest wydanie przez gminny organ podatkowy indywidualnej decyzji). Od powyższej zasady istnieje jeden wyjątek – art. 12 ust. 9 ustawy o podatku rolnym. Przepis ten zobowiązuje radę gminy do określenia w drodze uchwały szczegółowych warunków i trybu zwolnienia z podatku rolnego dla gruntów, na których zaprzestano produkcji rolnej.

3.4. Fakultatywne uchwały podatkowe

Realizacją zasady ograniczonego władztwa podatkowego gmin jest przyznanie im kompetencji do kształtowania wysokości obciążeń podatkowych, przede wszystkim poprzez uchwalanie, w ustawowych granicach, wysokości stawek podatków i opłat lokalnych. Jednak dla niektórych podatków (rolny, leśny) ustawodawca stawkę podatku określił w ustawie. W tych przypadkach władztwo podatkowe gminy realizuje się poprzez prawo do obniżenia stawki ustawowej, a więc wprowadzenie swoistej ulgi podatkowej. Podkreślić należy, że tak występujące w konstrukcji podatku rolnego (art. 6 ust. 3 ustawy o podatku rolnym) upoważnienie do obniżenia w drodze uchwały ceny skupu żyta przyjmowanej dla celów ustalenia stawki podatku rolnego, jak i podobne upoważnienie w art. 4 ust. 5 ustawy o podatku leśnym do obniżenia ceny sprzedaży drewna przyjmowanej dla celów ustalenia stawki po-

datku leśnego, są prawem, a nie obowiązkiem rady gminy. Stosowne uchwały w powyższym zakresie mogą więc, ale nie muszą, być podjęte.

Fakultatywny charakter mają także inne uchwały rad gmin wprowadzające ulgi i zwolnienia podatkowe, których podejmowanie jest możliwe w stosunku do wszystkich podatków i opłat lokalnych, z generalnym zastrzeżeniem, że uchwały te nie mogą prowadzić do różnicowania obciążeń podatkowych wg kryteriów podmiotowych.

Celem ułatwienia poboru podatków i opłat lokalnych, rady gmin mogą w drodze uchwały wprowadzić na terenie gminy inkaso, co wiąże się, i jest to już obowiązek, z wyznaczeniem inkasentów oraz wynagrodzenia za inkaso. Z uprawnienia tego, zwłaszcza w zakresie opłat lokalnych oraz podatku od posiadania psów, rady gmin powszechnie korzystają.

3.5. Cechy charakterystyczne uchwał podatkowych

Przy zastosowaniu kryterium przedmiotu regulacji z aktów prawa miejscowego podejmowanych przez rady gmin można wyodrębnić uchwały podatkowe. Ich zakres przedmiotowy obejmuje sprawy podatkowe, które dotyczyć mogą: konstrukcji prawnej podatku (określenie i różnicowanie stawek podatkowych, wprowadzenie ulg i zwolnień podatkowych, określanie zasady ustalania i poboru oraz terminów płatności podatków i opłat) oraz postępowania zmierzającego do realizacji podatku (zarządzenie poboru podatku w drodze inkasa, określenie wzorów informacji i deklaracji podatkowych)²⁴.

Analizując akty zaliczane do tej grupy, można podjąć próbę wskazania ich cech szczególnych. Należą do nich:

- tworzenie uchwał wyłącznie w oparciu o podstawę prawną zawartą w ustawie oraz obowiązywanie uchwały wyłącznie na terenie gminy, której rada ten akt podjęła,

24 Zob. L. Etel, *Uchwały podatkowe... op. cit.*, s. 70 i n., w której autor wskazuje ponadto, że przedmiotem regulacji uchwały podatkowej może być także kwestia ustroju i kompetencji organów podatkowych. Twierdzenie to wydaje się uzasadnione jedynie w przypadku zaliczenia do kategorii uchwał podatkowych statutu gminy, w którym mogą być ustalone określone zasady podejmowania uchwał podatkowych, w których określoną rolę odgrywałby organ podatkowy.

- roczny charakter uchwał,
- niski poziom legislacyjny uchwał,
- szczególny charakter organu sprawującego nadzór nad uchwałami.

Po pierwsze należy zwrócić uwagę na możliwość tworzenia przepisów lokalnego prawa podatkowego²⁵, jakimi są uchwały podatkowe, przez władzę lokalną, wyłącznie w oparciu o podstawę prawną zawartą w akcie prawa centralnego. Zasada ta została wyrażona w art. 94 Konstytucji RP, który stanowi, że organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Zaznaczyć także należy, że uchwały podatkowe obowiązują wyłącznie na terenie gminy, której rada ten akt podjęła. Znajduje to z kolei wyraz w art. 87 ust. 2 Konstytucji RP, z którego wynika, że źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego. Reguła ta dotyczy więc wszelkich przepisów tworzonych przez jednostki lokalne, w tym odnoszących się do spraw podatkowych.

Po drugie, większość uchwał podatkowych podejmowana jest corocznie. Dotyczy to zwłaszcza uchwał ustalających wysokość stawek podatkowych w podatkach lokalnych. Głównym powodem tego stanu rzeczy jest czynnik ekonomiczny²⁶. Podkreślić bowiem należy, że nie ma w obowiązującym systemie prawnym przepisu nakazującego coroczne podejmowanie uchwał w sprawie stawek. Można natomiast zaobserwować dążenie gminy do utrzymania poziomu opodatkowania, a przez to i dochodów gminy, w każdym roku na realnym poziomie, co najmniej takim, jak w roku ubiegłym. Wielkość wzrostu stawek w gminie ma najczęściej uwzględnić poziom inflacji i zapewnić rea-

25 Zob. M. Popławski, *Lokalne prawo podatkowe...* *op. cit.*, s. 9 i n oraz tenże. *Pojęcie podatków lokalnych...* *op. cit.*

26 Inną przyczyną corocznego uchwalania stawek może być zapobieżenie sytuacji, w której stawki obowiązujące w danej gminie „przechodzące” na kolejny rok mogłyby być niższe niż zezwala na to ustawa. Problem ten dotyczy obecnie jedynie stawek w podatku od środków transportowych i tych gmin, w których stawki uchwalane są na poziomie oscylującym w granicach stawek minimalnych. Podkreślić bowiem należy, że wzrost dotyczy nie tylko stawek maksymalnych, ale i minimalnych.

lizację dochodów podatkowych w gminie na realnie niezmiennym poziomie. Utrzymywanie stawek podatkowych w takiej samej wysokości przez kilka lat, prowadziłoby do spadku dochodów gminy o istniejącą w tym czasie inflację. Rada gminy uchwalając stawki na dany rok, zazwyczaj ustala ich wysokość na poziomie wyższym od obowiązującego w roku poprzednim. W praktyce nie zdarzają się sytuacje odwrotne, w których stawki są obniżane w porównaniu do roku poprzedniego.

Rzadziej występują sytuacje, w których wzrost stawek w gminie z roku na rok znacznie przekracza poziom inflacji. Takie sytuacje występują wyjątkowo i są wyrazem zmiany polityki podatkowej gminy. Podkreślić przy tym należy, że z corocznym podwyższeniem stawek mamy do czynienia zarówno w gminach, w których poziom opodatkowania oscyluje w granicach stawek maksymalnych, jak i w tych, gdzie stawki podatkowe są znacznie niższe.

Po trzecie, prawo podatkowe tworzone przez gminy jest w wielu przypadkach wadliwe²⁷. Uchybienia uchwał podatkowych wynikają z kilku źródeł²⁸. Pierwszym są wady ustaw podatkowych oraz innych aktów istotnych dla działalności prawotwórczej rad gmin. W tym miejscu wskazać należy na wady uchwał, polegające na określaniu w podatku od środków transportowych stawek wyższych od stawek maksymalnych lub niższych od minimalnych oraz nieokreślenie ich dla wszystkich pojazdów podlegających opodatkowaniu. Błędy te związane są z nieprawidłową konstrukcją stawek maksymalnych i minimalnych oraz niewłaściwymi zasadami waloryzacji tych stawek. Innym przykładem błędów zaliczanym do tej kategorii jest naruszanie procedury w zakresie zwolnień dla przedsiębiorców. Związane jest to bardzo często z trudnościami z ustaleniem, czy do konkretnej uchwały podatkowej rada gminy powinna zastosować procedury określone w ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Wynika

27 Zob. M. Popławski, R. Dowgier, *Uchwały podatkowe – problemy interpretacyjne wynikające z rozstrzygnięć RIO*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2004, nr 10 (cz. I) i nr 11 (cz. II).

28 Przedstawione w tej części pracy wady uchwał podatkowych zostały ustalone na podstawie badań własnych autora przeprowadzonych w ramach grantu KBN pt. „Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP” pod kierunkiem prof. E. Ruśkowskiego, prof. C. Kosikowskiego oraz prof. L. Etela.

to z zawichości tych przepisów, których prawidłowe stosowanie wymaga sięgania do wielu innych aktów prawnych, w tym wspólnotowych.

Druga przyczyna błędów w uchwałach związana jest z trudnościami w prawidłowym interpretowaniu przepisów stanowiących podstawę do podejmowania uchwał. Polega to często na wykracaniu przez rady gmin poza zakres wyznaczony przepisami ustawowymi. Z tego rodzajami wad mamy do czynienia np. przy wprowadzaniu zwolnień podmiotowych, różnicowaniu podmiotowym stawek podatkowych, nakładaniu na inkasentów obowiązków innych niż dopuszczalne, upoważnieniu wójta, burmistrza (prezydenta) do powołania inkasentów, wprowadzaniu płatności opłaty targowej w formie abonamentów, określaniu stawki opłaty administracyjnej za czynności, które nie mogą być objęte tym świadczeniem.

Kolejną przyczyną wad uchwał jest niewypełnianie precyzyjnie obowiązków ustawowych. Jako przykłady takich wad można wskazać brak stawek w podatku od nieruchomości dla wszystkich rodzajów przedmiotów określonych w art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nieokreślenie stawek w podatku od posiadania psów, ustalanie stawek tylko dla określonych targowisk w gminie, brak terminów płatności, zasad ustalania i poboru opłaty targowej oraz miejscowej²⁹.

Inną przyczyną stwierdzanych wad jest niedbalstwo osób odpowiedzialnych za przygotowanie projektów uchwał podatkowych. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku wprowadzenia w podatku od nieruchomości stawek wyższych od maksymalnych, określenia stawek w podatku od środków transportowych dla pojazdów, które nie podlegają opodatkowaniu, ustaleniu dwóch stawek dla tego samego przedmiotu opodatkowania, zapisów wzajemnie sprzecznych, wprowadzania inkasentów, bez określania, jakich świadczeń to dotyczy.

W celu ograniczenia opisywanych wyżej wad, należy podjąć określone kroki naprawcze dotyczące przepisów ustawowych stanowiących podstawę działalności podatkowej rad gmin. Powinno to polegać na zmianie wadliwych przepisów lub doprecyzowaniu regulacji, które bu-

29 L. Etel, M. Popławski, R. Dowgier, Gminny poradnik podatkowy, (tom 1 i 2), Warszawa 2005.

dzą istotne rozbieżności interpretacyjne. W celu wyeliminowania wad zaliczanych do trzeciej i czwartej grupy, należy dokonać zmian w zakresie procesu tworzenia prawa podatkowego przez jednostki lokalne.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, iż działalność gmin w zakresie tworzenia miejscowego prawa podatkowego nadzorowana jest przez regionalne izby obrachunkowe. Realizowana jest ona, zgodnie z art. 171 ust. 1 Konstytucji RP, ustawą o samorządzie gminnym oraz ustawą z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych³⁰, na podstawie kryterium legalności, tj. zgodności z prawem. Zgodnie z przepisami art. 11 ust. 1 pkt 5 ostatniej z powoływanych ustaw, nadzór regionalnych izb obrachunkowych obejmuje m.in. uchwały dotyczące podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy Ordynacja podatkowa. W ramach kompetencji nadzorczych izby orzekają o nieważności uchwał podatkowych sprzecznych z prawem bądź wskazują, że uchwała została podjęta z naruszeniem prawa, gdy naruszenie prawa jest nieistotne³¹.

3.6. Terminy podejmowania uchwał podatkowych

Istotnym aspektem związanym z procedurą podejmowania uchwał podatkowych są terminy, w których akty powinny być uchwalane przez radę gminy. Ustawodawca w przepisach poświęconych konstrukcji podatków lokalnych poświęca tym kwestiom niewiele miejsca. Należy zwrócić uwagę na regulacje dotyczące waloryzacji stawek maksymalnych i minimalnych oraz automatycznego obowiązywania stawek z roku poprzedniego w przypadku nieuchwalenia stawek na dany rok.

Zgodnie z art. 20 u.p.o.l. obowiązującym do końca 2006 r., stawki maksymalne w podatkach i opłatach uregulowane w tym akcie, ulegały corocznie zmianie na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w pierwszych trzech kwartałach roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Wskaźnik cen, o któ-

30 Dz.U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 ze zm.

31 Wynika to z art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, w którym wskazuje się, że uchwały organu gminy sprzeczne z prawem, są nieważne.

rym tu mowa ustalany był na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym „Monitor Polski” w terminie 15 dni po upływie trzeciego kwartału. Na jego podstawie minister finansów ogłaszał w drodze obwieszczenia górne granice stawek maksymalnych³².

Od 1 stycznia 2007 r. wprowadzono istotną zmianę w zakresie waloryzacji stawek maksymalnych zawartych w u.p.o.l.³³ Głównym celem nowej regulacji ma być wcześniejsze określenie stawek maksymalnych obowiązujących w roku następnym. Prezes GUS ma ogłosić wskaźnik wzrostu inflacji, uwzględniany przy wzroście stawek maksymalnych, w terminie do 20 lipca roku poprzedzającego rok podatkowy.

Intencję ustawodawcy wyrażoną w tej zmianie należy ocenić pozytywnie. Określenie stawek maksymalnych obowiązujących w roku następnym już na początku drugiej połowy roku poprzedzającego rok podatkowy ma w założeniu umożliwić gminom wcześniejsze podjęcie uchwał podatkowych dotyczących stawek podatkowych. Do tej pory gminy czekały z podjęciem uchwał na rok następny do opublikowania przedmiotowego wskaźnika, a nawet obwieszczenia ministra finansów, co powodowało, że uchwały były podejmowane dopiero na przełomie listopada i grudnia. Podkreślić należy, że gminy nie musiały czekać z podjęciem uchwał na ww. obwieszczenie. Nie jest ono bowiem aktem powszechnie obowiązującego prawa, a jedynie aktem jego poznania, tak więc istnieje i będzie nadal istniała, po wyjściu w życie opisywanych wyżej zmian, możliwość uchwalenia stawek jedynie na podstawie ww. wskaźnika ogłaszanego przez prezesa GUS-u, a przed ogłoszeniem stawek maksymalnych przez ministra finansów³⁴.

Biorąc pod uwagę, że nowa regulacja zaczęła obowiązywać 1 stycznia 2007 r., będzie to oznaczało, że do 20 lipca 2007 r. będą znane stawki maksymalne na rok 2008. W praktyce nie będzie to jednak równoznaczne z tym, że wszystkie uchwały będą mogły być podjęte np. w sierpniu czy wrześniu. Problem będzie dotyczył uchwały w sprawie

32 Zasady te wynikają z art. 20a u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym do końca 2006 roku.

33 Zob. art. 1 pkt 16 ustawy z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 249, poz. 1828).

34 zob. L. Etel, Uchwały podatkowe... *op. cit.*, s. 83 i n.

stawek w podatku od środków transportowych. W tym podatku obowiązują poza stawkami maksymalnymi także stawki minimalne. Rada gminy określając stawki w uchwale, musi to zrobić w taki sposób, aby mieściły się one w przedziale wyznaczonym przez stawki maksymalne i stawki minimalne. Szkopuł w tym, że ustawodawca w art. 12b u.p.o.l., określając zasady waloryzacji stawek minimalnych wprowadza mechanizm, dzięki któremu będą one znane najwcześniej na pierwszy dzień roboczy października. Powstaje więc sytuacja, w której rada gminy znająca stawki maksymalne już 20 lipca, uzyska informację na temat stawek minimalnych najwcześniej w dniu 1 października. Podjęcie uchwały przed podaniem do publicznej wiadomości, o którym mowa w art. 12b u.p.o.l. pociąga za sobą ryzyko wprowadzenia stawek sprzecznych z przepisami. Będzie to miało miejsce, gdy stawki minimalne przekroczą stawki maksymalne³⁵.

W przypadku innych uchwał możliwe będzie podjęcie ich znacznie wcześniej niż jest to w chwili obecnej. Istotne jest jednak w takim przypadku właściwe określenie przez radę gminy daty ich wejścia w życie. Należy pamiętać, aby w uchwale był zapis, z którego będzie wynikało, iż akt ten wchodzi w życie nie wcześniej niż 1 stycznia roku następnego. W przeciwnym wypadku akt ten rozpocznie obowiązywać w tym samym roku, w którym podjęto uchwałę, co z kolei może skutkować postawieniem zarzutu zwiększenia stawek w trakcie roku podatkowego.

Istotną regulację, w kontekście kwestii terminów podejmowania uchwał, zawiera art. 20a u.p.o.l. W przepisie tym wskazuje się, że w przypadku nieuchwalenia stawek podatków lub opłat lokalnych, stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy. W tym przepisie znajduje się zasada automatycznego obowiązywania stawek z roku poprzedniego w przypadku nieuchwalenia stawek na

35 Taka sytuacja miała miejsce w roku 2004 i 2005, a jej przyczyną są wadliwe zasady waloryzacji stawek minimalnych i maksymalnych, o czym szerzej M. Popławski, Problemy związane ze stosowaniem wybranych przepisów regulujących podatki lokalne wynikające z rozstrzygnięć sądowych oraz regionalnych izb obrachunkowych, (w:) Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne, Szczecin 2005, s. 166 i n.; oraz M. Popławski, Wybrane problemy dotyczące uchwał w sprawie stawek w podatku od środków transportowych oraz opłat uzdrowskiej i miejscowej na 2006 rok, „Finanse Komunalne” 2006, nr 1–2, s. 55 i n.

dany rok lub zasada „przejścia” z mocy prawa stawek z roku poprzedniego na rok podatkowy.³⁶ Jeśli uchwała w sprawie stawek na dany rok nie zostanie podjęta do końca roku poprzedzającego rok podatkowy, obowiązują na podstawie art. 20a stawki z roku poprzedniego.

Funkcjonowanie tej reguły determinuje datę ostatecznego podjęcia uchwały podatkowej. Jego przekroczenie skutkuje konsekwencją w postaci nieobowiązywania na terenie gminy nowej uchwały i automatycznym przejściem stawek z roku poprzedniego.

W tym miejscu szczególnie istotna jest kwestia ustalenia ostatecznego terminu, w którym uchwała powinna być podjęta, tak aby ona obowiązywała, a nie zaczęły obowiązywać na podstawie art. 20a stawki z roku poprzedniego. Analizy wymaga pojęcie „uchwalenia stawek”, o którym mowa w ww. przepisie. L. Etel słusznie zauważył, że mowa jest tu o zakończeniu procesu podejmowania uchwały w sprawie stawek³⁷. Jego zdaniem należy więc traktować jako dzień uchwalenia stawek, o którym mowa w art. 20a, dzień, w którym radni przegłosują stawki na rok następny. Oznacza to, że rada gminy powinna podjąć uchwałę w sprawie stawek najpóźniej w dniu 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy. Z tą koncepcją wiąże się jednak wątpliwość, którą można zobrazować pytaniami: od kiedy taki akt zaczyna obowiązywać i czy będzie mógł mieć zastosowanie od 1 stycznia danego roku? Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych, akty zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych, wchodzą w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Z tego przepisu wynika, że uchwała w sprawie stawek może zacząć obowiązywać dopiero po upływie tego terminu. Oznacza to, że w przypadku podjęcia uchwały w grudniu, może ona wejść w życie w styczniu lub nawet lutym roku podatkowego. W konsekwencji obowiązki ciążące na podatnikach, takie jak składanie deklaracji lub wydawanie przez organy podatkowe decyzji związanych z realizacją danego podatku, mogą mieć miejsce dopiero po wejściu w życie uchwały.

³⁶ Szerzej na ten temat w kolejnym podrozdziale.

³⁷ Zob. L. Etel, *Uchwały podatkowe...* *op. cit.*, s. 85 i n.

Należy jednak zwrócić w tym miejscu uwagę na fakt, iż uchwały te powinny mieć zastosowanie do całego roku, a więc także do okresu poprzedzającego wejście w życie danej uchwały, co w analizowanej sytuacji oznacza styczeń i luty. Wynika to z faktu, iż uchwalone stawki mają charakter roczny i odnoszą się do całego okresu, w którym na danym podmiocie ciążył, wynikający z ustawy, nie zaś uchwały, obowiązując podatkowy³⁸.

Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że uchwała podjęta pod koniec roku poprzedzającego rok podatkowy wchodzi w życie w trakcie roku podatkowego, ale ma zastosowanie od 1 stycznia roku podatkowego. Może to powodować wątpliwość podatnika, który ma prawo czuć się dezorientowany, za jaki okres na podstawie nowej uchwały powinien płacić podatek. Wątpliwości te mogą być rozwiązane poprzez odpowiedni zapis określający datę wejścia w życie uchwały³⁹.

3.7. Obowiązywanie uchwał podatkowych

Istotnym elementem związanym z podejmowaniem uchwał jest okres ich obowiązywania. Kwestia ta zależy przede wszystkim od woli rady gminy. Podmiot ten decyduje o okresie funkcjonowania uchwały poprzez zawarte w niej odpowiednie zapisy. Dotyczy to zwłaszcza daty końcowej, aczkolwiek w zakresie momentu wejścia w życie uchwały istnieje w pewnych przypadkach także możliwość względnej swobody.

W pierwszej kolejności zwrócić należy uwagę na określone zapisy w uchwale, które determinują moment rozpoczęcia obowiązywania tego aktu. Zasadą wynikającą z art. 4 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych jest to, że m.in. uchwały, jako akty zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, powinny wchodzić w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia w dzienniku urzędowym, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Od tej zasady ustawodawca przewiduje dwa wyjątki. Rada gminy może wskazać krótszy

38 Szerzej L. Etel, *Uchwały podatkowe... op. cit.*, s. 91 i n.

39 Szerzej na ten temat w następnym podrozdziale.

termin jej wejścia w życie niż czternaście dni od opublikowania tego aktu⁴⁰, a nawet nadać uchwale moc wsteczną⁴¹. Wydaje się, że regulacje te mogą być wykorzystane jedynie wyjątkowo, np. przy uchwałach wprowadzających zwolnienia podatkowe.

Biorąc powyższe pod uwagę, w uchwale powinien znaleźć się zapis wskazujący moment wejścia jej w życie. W przypadku jego braku zaczyna ona obowiązywać w terminie 14 dni od dnia opublikowania aktu w dzienniku urzędowym województwa. Pozytywnie należy ocenić praktykę, zgodnie z którą w uchwałach umieszczany jest zapis, który powiela regulację ustawową dotyczącą 14-dniowego *vacatio legis*.

W niektórych przypadkach należy pamiętać o potrzebie innego ustalenia w uchwale momentu jej wejścia w życie. Będzie to miało miejsce zwłaszcza w przypadku podejmowania uchwały na kilka miesięcy przed jej planowanym wejściem w życie. W takiej sytuacji zapis określający wejście w życie powinien wskazywać, że uchwała wchodzi w życie w terminie 14 dni od dnia opublikowania uchwały w dzienniku urzędowym, nie wcześniej jednak niż w dniu 1 stycznia przyszłego roku podatkowego. Konstrukcja ta ma doprowadzić do sytuacji, w której uchwała np. określająca stawki podatkowe zacznie obowiązywać dopiero z początkiem roku podatkowego, nie zaś w trakcie roku poprzedniego. Posłużenie się w tym przypadku standardowym zapisem dotyczącym wejścia w życie uchwały skutkowałoby sytuacją, w której uchwała zaczęłaby obowiązywać w trakcie roku, co mogłoby prowadzić do zwiększenia stawek w trakcie roku podatkowego lub koniecznością modyfikacji wszystkich decyzji wydanych w oparciu o wcześniej obowiązujące stawki podatkowe.

Inny sposób określenia momentu wejścia w życie uchwały powinien zostać wykorzystany także w przypadku stosunkowo późnego podjęcia uchwały, np. w grudniu roku poprzedzającego rok podatkowy.

40 W art. 4 ust. 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych stwierdza się, że w uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.

41 W art. 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych wskazuje się na możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie.

W celu uniknięcia wątpliwości związanych z momentem wejścia w życie tego aktu i zapewnienia możliwości realizacji podatku za cały rok (dotyczy uchwały w sprawie stawek podatkowych), istnieje możliwość zastosowania dwóch konstrukcji.

Pierwsza polega na posłużeniu się zapisem, zgodnie z którym uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia jej opublikowania w dzienniku urzędowym i ma zastosowanie od 1 stycznia danego roku⁴². Podkreślić należy, że ta formuła nie może odnosić się do świadczeń, w których stawki nie mają charakteru rocznego, np. opłata targowa, miejscowa, uzdrowskowa. W takich przypadkach stawki lub nowo wprowadzone świadczenie będzie realizowane dopiero po upływie 14-dniowego *vacatio legis* i nie będzie mogło być podstawą do realizacji danego świadczenia w okresie wcześniejszym.

Innym rozwiązaniem tego problemu może być wprowadzenie konkretnego roku w tytule lub treści uchwały, np. uchwała w sprawie stawek podatkowych na rok 2008. Zapis ten analizowany łącznie z przepisem, zgodnie z którym uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia opublikowania uchwały w dzienniku urzędowym, oznaczał będzie, iż akt ten będzie miał zastosowanie do całego roku podatkowego, mimo że akt ten wejdzie w życie w trakcie tego roku.

Istotny jest także moment końcowy obowiązywania aktu. Może on wprost wynikać z treści uchwały. Z taką sytuacją mamy do czynienia w przypadku, gdy w tytule (np. uchwała w sprawie stawek na 2007 rok) lub jej treści (np. w przepisach końcowych wskazuje się, że wygasa ona z końcem 2007 roku) wynika konkretny rok, na który określono np. stawki, zwolnienia czy zasady realizacji danego świadczenia. W takiej sytuacji, co do zasady akt ten przestaje obowiązywać z końcem grudnia danego roku. Jeśli do końca tego okresu rada gminy nie podejmie nowej uchwały z dniem 1 stycznia roku następnego, zaczynają obowiązywać – na podstawie art. 20a u.p.o.l. – stawki z uchwały zeszłorocznej. W konsekwencji zastosowania zasady automatycznego przejścia stawek na rok następny, od 1 stycznia roku następnego obo-

42 L. Etel. Uchwały podatkowe... *op. cit.*, s. 117 i n., wydaje się wskazuje, iż zapisy tego rodzaju są zbędne gdyż wejście w życie uchwały w trakcie roku nie przesądza o okresie, za który powinien być opłacony podatek.

wiążują przez cały rok stawki z nieobowiązującej już uchwały. Będą one także obowiązywały w latach kolejnych, chyba że rada gminy podejmie uchwałę na dany rok.

Fakt obowiązywania w danym roku stawek podatkowych na podstawie analizowanego przepisu, powinien mieć odzwierciedlenie w decyzjach podatkowych wydawanych w tym roku przez organ podatkowy. W podstawie prawnej wszelkich decyzji, w których organ podatkowy ustala lub określa należny podatek, uwzględniając stawki podatkowe obowiązujące w związku z zastosowaniem art. 20a u.p.o.l., powinien znaleźć się ten przepis wraz ze wskazaniem uchwały, z której stawki automatycznie „przeszły” na rok następny.

Podkreślić należy, że zasada wynikająca z analizowanego przepisu dotyczy wyłącznie stawek podatkowych. Jeśli bowiem w uchwale określone były: zwolnienia podatkowe, terminy płatności, zasady ustalania podatku, zarządzenie poboru danego świadczenia w drodze inkasa, elementy te przestają obowiązywać z chwilą wygaśnięcia uchwały. Kwestia ta jest bardzo istotna, gdyż w niektórych gminach funkcjonuje błędne przekonanie, iż na podstawie art. 20a u.p.o.l. „przechodzą” na rok następny wszystkie elementy określone w uchwale.

Skutkiem ww. zasad jest sytuacja, w której pomimo automatycznego przejścia stawki na podstawie ww. przepisu, dane świadczenie nie może być w ogóle realizowane. Może to mieć miejsce w przypadku np. opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej czy podatku od posiadania psów. Obowiązywanie samej stawki bez określenia innych, niezbędnych elementów konstrukcyjnych skutkuje tym, że dane świadczenie nie może być w ogóle realizowane.

O momencie zakończenia obowiązywania danej uchwały może także decydować inna uchwała. Dany akt obowiązuje bowiem do czasu podjęcia nowej uchwały, która reguluje daną kwestię. W takim przypadku w momencie wejścia w życie uchwały podjętej później, następuje wygaśnięcie uchwały pierwotnej.

3.8. Wymogi formalne uchwał podatkowych

Uchwała podatkowa poza właściwym przedmiotem regulacji, zależnym od zakresu upoważnienia zawartego w innych aktach prawnych, takim jak stawki podatkowe, zwolnienia, zasady ustalania i poboru danego świadczenia, terminami płatności powinna określać także termin jej wejścia w życie oraz ewentualnie datę wygaśnięcia⁴³. Nie mniej istotne są także inne elementy uchwały, które przesądzać będą o prawidłowości jej strony formalnej.

Na uwagę zasługuje fakt, iż rada gminy może – na podstawie ustawy o samorządzie gminnym – określić w statucie gminy elementy formalne dotyczące uchwał, w tym podatkowych, takie jak układ uchwały i systematyki wewnętrznej tego aktu⁴⁴. Powinno być także stosowane rozporządzenie w sprawie zasad techniki prawodawczej. Należałoby w tym względzie poprzeć stanowisko tych przedstawicieli doktryny, którzy uznają wiążący charakter tego aktu dla gmin⁴⁵.

Analizując budowę uchwały podatkowej, wskazać należy na kilka jej elementów. Na wstępie powinna znaleźć się informacja dotycząca formy aktu (uchwała), jej numer, organ ją podejmujący (Rada Miasta w.... lub Rada Gminy....) oraz data podjęcia uchwały.

Tytuł uchwały powinien być sformułowany w sposób jednoznaczny, określający zakres przedmiotowy, np. uchwała w sprawie stawek podatku od nieruchomości. Nie musi on w każdym przypadku identyfikować całej zawartości danego aktu. W przypadku gdy mają w nim zostać określone różne elementy (stawki, zwolnienia, ulgi, zasady ustalania i poboru itd.) nazwa uchwały powinna jedynie informować, jakie świadczenie jest przedmiotem regulacji danego aktu, np. uchwała w sprawie opłaty targowej. Niewłaściwe jest konstruowanie tytułu uchwały w taki sposób, aby określał całą zawartość aktu, gdy ma w nim być uregulowanych wiele zagadnień.

43 Elementy te zostały przedstawione w poprzednim w podrozdziale.

44 Zob. L. Etel, Uchwały podatkowe... *op. cit.*, s. 234 i n.

45 L. Etel, Uchwały podatkowe... *op. cit.*, 236 i n.; D. Dąbek, Prawo miejscowe samorządu terytorialnego, Bydgoszcz–Kraków 2003, s. 273 i n.

W przypadku uchwał zawierających liczne elementy konstrukcyjne należy uznać za właściwe zamieszczenie, na wstępie uchwały, przepisu określającego szczegółowo jej zakres przedmiotowy. Daje to orientację w zawartości uchwały bez konieczności jej szczegółowej analizy i ułatwia poruszanie się po niej.

W podstawie prawnej uchwały powinny znaleźć się przepisy powszechnie obowiązującego prawa, które stanowią podstawę do podjęcia danej uchwały. Znajdują się one przede wszystkim w ustawach regulujących konstrukcje podatków lokalnych, ale także w Ordynacji podatkowej. Przepisami tymi mogą być także przepisy rangi podstawowej⁴⁶. Nie powinno w podstawie prawnej natomiast powoływać się obwieszczeń ministra finansów w sprawie stawek czy komunikatów Prezesa GUS. Nie są to bowiem akty powszechnie obowiązującego prawa.

Wskazując w podstawie prawnej uchwały akty prawne wystarczy podać dziennik ustaw, w którym został opublikowany tekst pierwotny danego aktu. W przypadku gdy zostały do niego wprowadzone zmiany, podajemy dziennik ustaw z tekstem pierwotnym dopisując „z późniejszymi zmianami”. W sytuacji opublikowania tekstu jednolitego powinien w podstawie prawnej znaleźć się dziennik, w którym został on opublikowany, z ewentualnym zapisem „z późniejszymi zmianami”.

W uchwale powinno stosować się określony, przejrzysty podział przepisów. Podstawową jednostką redakcyjną powinny być paragrafy, w ramach których mogą zostać wyodrębnione ustępy. Te elementy z kolei mogą dzielić się na mniejsze jednostki redakcyjne, takie jak punkty i litery i tirety.

Uchwała powinna zostać podpisana przez przewodniczącego organu stanowiącego gminy (rady gminy lub miasta). Popisem powinny być opatrzone także ewentualne załączniki stanowiące część składową aktu. Dokumenty te powinny być ponumerowane i zawierać wyraźne odniesienie do uchwały, której stanowią część składową.

⁴⁶ Z taką sytuacją będziemy mieli do czynienia w przypadku uchwały w sprawie ustalenia miejscowości, w których będzie pobierana opłata miejscowa. Akt ten będzie podjęty na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów, o którym mowa w art. 17 ust. 3 u.p.o.l., w sprawie określenia minimalnych warunków, jakie powinny spełnić miejscowości, w których można pobierać opłatę miejscową. Akt ten jeszcze nie został przez radę Ministrów podjęty.

STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO PRZEZ GMINY

1. GMINA JAKO CZYNNĄ STRONĄ STOSUNKU PRAWNOPODATKOWEGO

1.1. Uwagi ogólne

Gminie jako podstawowej jednostce samorządu terytorialnego, ustawodawca przyznał autonomiczne źródło dochodów w postaci podatków i opłat lokalnych. Świadczenia te są realizowane przez gminne organy podatkowe: wójtów, burmistrzów (prezydentów miast). Tym samym organy te stają się czynną stroną stosunku prawnopodatkowego, a więc tą, która jest uprawniona do otrzymania świadczenia. Zauważyć przy tym trzeba, że w imieniu beneficjenta wskazanych wyżej dochodów (gminy) działają z jednej strony organy podatkowe, które mają zapewnić sprawny i skuteczny wymiar i pobór podatków oraz opłat lokalnych, z drugiej strony organ stanowiący (rada) tworzy przepisy prawa podatkowego, które między innymi są podstawą działania organów podatkowych. Gmina jest więc podmiotem stanowiącym, ale i stosującym prawo¹.

Realizacja podatków i opłat lokalnych opiera się z jednej strony na przepisach ustaw szczegółowego prawa podatkowego, które regulują konstrukcję poszczególnych świadczeń, z drugiej strony na postanowieniach ogólnego prawa podatkowego. System ten uzupełniają uchwały podatkowe rad gmin, które kształtują prawa i obowiązki po-

1 Zob. E. Ruśkowski, Kontrola stosowania prawa podatkowego, (w:) Polski system podatkowy – założenia a praktyka, Kazimierz Dolny 2003.

datników, ale również i organów podatkowych. Wszystkie te przepisy muszą być uwzględnione w działalności wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), którzy występują w roli gminnych organów podatkowych. Od zasady tej istnieje jednak wyjątek. Ze specyficzną sytuacją mamy bowiem do czynienia przy daninach stanowiących dochód gminy, ale realizowanych przez naczelników urzędów skarbowych (podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych ustalany w formie karty podatkowej). Rola organów podatkowych gmin w tym zakresie jest bardzo ograniczona i sprowadza się w zasadzie do współdecydowania w zakresie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Zaprezentowane powyżej, jedynie sygnalizacyjnie, aspekty działalności gminy, a ściślej rzecz ujmując reprezentujących ją organów podatkowych, zostaną rozwinięte w kolejnych rozdziałach tej części opracowania. Przyjęty poniżej układ rozważań nie jest przy tym przypadkowy i uwzględnia konieczność przybliżenia na wstępie miejsca podatków i opłat lokalnych w strukturze dochodów gminy, następnie omówienie pozycji ustrojowej gminnych organów podatkowych, a dopiero w dalszej kolejności zawiera analizę poszczególnych przepisów ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego stosowanych przez gminne organy podatkowe.

2. PODATKI I OPŁATY W SYSTEMIE DOCHODÓW GMINY

Według normy konstytucyjnej (art. 167 Konstytucji RP), jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, zaś źródła dochodów j.s.t. określa ustawa². Ustawa o finansach publicznych wymienia 5 ust. 2 pkt 1 podatki i opłaty jako źródło dochodów publicznych, odsyłając – analogicznie jak Konstytucja RP – do odrębnej ustawy określa-

² Zasadę wyposażenia jednostek samorządowych we własne, wystarczające zasoby finansowe dostosowane do zakresu wykonywanych zadań, w tym przynajmniej w części pochodzące z podatków i opłat lokalnych ustalanych przez społeczność lokalną, określa art. 9 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego.

jącej źródła dochodów j.s.t. (art. 167 ust. 1 ustawy o finansach publicznych). Ustawą, do której odsyłają przywołane wyżej akty, jest ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Systematyzuje ona dochody j.s.t. przede wszystkim według ogólnego podziału na: dochody własne, subwencję ogólną i dotacje celowe z budżetu państwa. Podatki i opłaty zaliczone zostały przepisami art. 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego do dochodów własnych gmin. Artykuł ten wymienia jako źródła dochodów własnych gminy wpływy z podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn i od czynności cywilnoprawnych oraz wpływy z opłat: skarbowej, targowej, miejscowej, uzdrowiskowej, od posiadania psów, administracyjnej, eksploatacyjnej, a także innych opłat określonych w odrębnych przepisach. Kwalifikacja ta dotyczy więc zarówno podatków i opłat ustalanych i pobieranych przez gminy, jak i podatków pobieranych na rzecz gmin przez naczelników urzędów skarbowych. W poczet dochodów własnych gmin zaliczono, począwszy od 1 stycznia 2004 roku, także wpływy z tytułu należnych gminom udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych³. Zabieg ten uznawany jest za w pewnym sensie kontrowersyjny, przede wszystkim ze względu na brak dostatecznie wyraźnego wpływu jednostek samorządu terytorialnego na kształtowanie poziomu dochodów z tych źródeł⁴, czego przejawem jest m.in. brak wpływu na decyzje w zakresie umarzania, odraczania terminów zapłaty i rozkładania należności na raty.

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego stanowi zatem, co do zasady, akt podstawowy dla kwalifikacji podatków i opłat do dochodów gmin, aczkolwiek w przepisach prawa podatkowego moż-

3 Gminy otrzymują procentowy udział w ogólnej kwocie wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych, wpłaconego przez osoby zamieszkałe na terenie gminy oraz udział w podatku dochodowym od osób prawnych, wpłaconym przez osoby prawne posiadające – co do zasady – siedzibę na terenie gminy. Wysokość udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest stała. W ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego określono jego docelowy poziom na 39,34%, natomiast w 2007 roku wyniesie on 36,22%. Udział w podatku dochodowym od osób prawnych jest wartością stałą i wynosi 6,71%

4 Zob. np. E. Ruśkowski, J. Salachna, Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz, Warszawa 2004.

na spotkać się także z dodatkowymi postanowieniami, przypisującymi dane świadczenie do dochodów gmin⁵.

Według danych sprawozdania z działalności regionalnych izb ob-
rachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu teryto-
rialnego w 2005 roku, wpływy gmin (oprócz miast na prawach powia-
tu i miasta stołecznego Warszawy) z podatków i opłat stanowiły 21,1%
ogólnej sumy wykonanych dochodów gmin, natomiast z udziałów
w podatkach dochodowych 14,7%. Jednocześnie za ten okres udział
w dochodach gmin z tytułu subwencji ogólnej wyniósł 35,1%, a z do-
tacji celowych 16,2%. Z kolei w ramach ogólnej kwoty wpływów kwa-
lifikowanych ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego
jako dochody własne gminy, udział podatków i opłat wyniósł 43,3%⁶,
a wpływy z tytułu udziałów w podatkach dochodowych 30,2%.

Podane wyżej proporcje wskazują, że podatki i opłaty stanowią
istotne źródło dochodów gmin, aczkolwiek nie aż tak znaczące, jak
uważa się potocznie. Odnosząc wskazane udziały tylko do podatków
i opłat, w zakresie których gminy zostały wyposażone w kompetencję
stanowienia prawa podatkowego, należy zauważyć, że podane wskaź-
niki dochodów będą dodatkowo mniejsze, ponieważ zaprezentowane
dane analityczne zawierają w sobie wpływy także z podatków realizo-
wanych za pośrednictwem urzędów skarbowych, na wysokość których
gminy praktycznie nie mają realnego wpływu.

Funkcja, jaką dla poziomu dochodów gmin pełnią wpływy z po-
datków i opłat, nie sprowadza się tylko do „prostej” roli dostarczania
dochodów w wyniku procesów ustalania i pobierania tych świadczeń.
Poziom tych wpływów stanowi również wyznacznik oceny potencjału
dochodowego gminy. Potencjał ten jest podstawą dla ustalania przede
wszystkim prawa do otrzymywania kwoty podstawowej części wyrów-
nawczej subwencji ogólnej⁷ oraz obliczania jej wysokości, a także do
ustalania obowiązku wnoszenia przez gminę wpłat do budżetu państwa

5 Artykuł 2 ust. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodo-
wym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930),
wskazujący, że wpływy z karty podatkowej stanowią dochody gmin.

6 Udział ten zaniża od 2004 roku ujęcie w poczet dochodów własnych udziałów w podatkach
dochodowych.

7 Oprócz tego poziom wpływów z podatków i opłat ma znaczenie także dla ustalenia prawa
do otrzymywania kwoty uzupełniającej części wyrównawczej subwencji ogólnej. Jest rów-

i obliczania ich wysokości. Ocena potencjału dochodowego gminy dla wskazanych wyżej potrzeb dokonywana jest w oparciu o wskaźnik G, ustalany odrębnie dla każdej gminy. Odpowiada on wskaźnikowi dochodów podatkowych gminy na jednego mieszkańca. Jego ustalenie polega na podzieleniu przez liczbę mieszkańców gminy dochodów z tytułu: podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od środków transportowych, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, wpływów z opłaty skarbowej, wpływów z opłaty eksploatacyjnej, udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych. Nie są zatem przy jego obliczaniu uwzględniane wszystkie świadczenia pobierane przez gminę, a jedynie te o istotnym znaczeniu ekonomicznym.

Wskaźnik ten ustalany jest na dany rok budżetowy według danych o dochodach za rok przypadający dwa lata przed rokiem budżetowym. Na potrzeby ustalenia subwencji na rok 2007, wskaźnik dochodów podatkowych na mieszkańca gminy ustalany jest według dochodów podatkowych za 2005 rok i liczby mieszkańców na dzień 31 grudnia 2005 roku. Dane o dochodach podatkowych nie są ustalane według kwoty faktycznie wykonanych dochodów z wymienionych podatków i opłat. Podlegają one modyfikacji w celu uniknięcia sytuacji, w której gminy mogłyby sztucznie zaniżyć poziom dochodów podatkowych celem zrekompensowania tych działań zwiększeniem kwoty subwencji z budżetu państwa. Dlatego też dla potrzeb ustalenia dochodów podatkowych gminy przyjmuje się dochody, które gmina mogła uzyskać z podatku rolnego, stosując do ich obliczenia średnią cenę skupu żyta, a z podatku leśnego – średnią cenę sprzedaży drewna, ogłoszone przez Prezesa GUS, a w przypadku innych podatków, stosując do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku (a więc bez ich obniżek zastosowanych w uchwałach), bez uwzględnienia przewidzianych w przepisach prawa podatkowego ulg podatkowych wprowadzonych uchwałami rady gminy (oprócz ulg ustawowych) oraz umorzeń i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (rozłożenia na raty, odrocze-

niez uwzględniany przez Ministra Finansów przy podziale między gminy części równoważącej subwencji ogólnej, dokonywanym corocznie w drodze rozporządzenia.

nia terminu płatności), wynikających z decyzji wydanych na podstawie Ordynacji podatkowej. Taka konstrukcja obliczania wskaźnika dochodów podatkowych uniezależnia ich poziom od uchwał i decyzji podjętych przez organy gminy na podstawie upoważnień wynikających z przepisów prawa podatkowego, skutkujących obniżeniem faktycznych wpływów z wymienionych wyżej świadczeń.

Stosownie do przepisów art. 20 i 29 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, ustalony dla każdej gminy wskaźnik dochodów podatkowych na mieszkańca odnoszony jest do wskaźnika uśrednionego dla całego kraju. Uzyskana w ten sposób wartość procentowa stanowi podstawę ustalenia prawa gminy do otrzymywania kwoty podstawowej części wyrównawczej subwencji ogólnej i jej wysokości⁸ lub obowiązku wniesienia wpłat do budżetu państwa. Prawo otrzymywania kwoty podstawowej części wyrównawczej przysługuje gminom, w których wskaźnik dochodów podatkowych na mieszkańca jest niższy niż 92% analogicznie obliczonego wskaźnika dla całego kraju, oznaczającego średnią wysokość dochodów podatkowych na mieszkańca gminy w skali kraju (wskaźnik Gg). Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego określa trzy progi obliczeniowe, w zależności od poziomu wskaźnika. Najniższy z nich dotyczy gmin, w których wskaźnik dochodów podatkowych na mieszkańca jest niższy niż 40% wskaźnika uśrednionego dla całego kraju.

Obowiązek wnoszenia przez gminy wpłat do budżetu państwa, które następnie są rozdysponowane między inne gminy według kryteriów określanych corocznie przez Ministra Finansów, spoczywa na gminach, w których wskaźnik dochodów podatkowych na mieszkańca jest wyższy niż 150% wskaźnika dla całego kraju. W zakresie wpłat ustawa również określa trzy progi obliczeniowe, najwyższy z nich dotyczy gmin o wskaźniku dochodów podatkowych na mieszkańca wyższym niż 300% wskaźnika dla całego kraju. System wpłat, aczkolwiek powiązany z dochodami podatkowymi, dotyczy jednakże wydatków gmin, a nie ich dochodów. W tym zakresie poziom realizacji dochodów

⁸ Stanowi ona także podstawę do stwierdzenia braku prawa do otrzymywania kwoty uzupełniającej części wyrównawczej subwencji ogólnej, mimo gęstości zaludnienia uprawniające do otrzymywania tej kwoty. Utrata prawa następuje, gdy wskaźnik dochodów podatkowych na mieszkańca w danej gminie przekracza 150% uśrednionego wskaźnika krajowego.

podatkowych może więc doprowadzić do realizacji dodatkowych wydatków budżetu gminy.

Rola podatków i opłat w systemie dochodów gmin nie sprowadza się zatem tylko do dostarczania środków budżetowych. Ustawodawca potraktował potencjał dochodowy gminy w zakresie pozyskiwania dochodów z podatków i opłat jako instrument wyrównawczy, służący ustaleniu prawa do dofinansowania w formie części wyrównawczej subwencji ogólnej z budżetu państwa.

3. WÓJT, BURMISTRZ, PREZYDENT MIASTA JAKO GMINNY ORGAN PODATKOWY

Określając kompetencje wójta, burmistrza, prezydenta miasta na gruncie podatków lokalnych należałoby wyjść od określenia ich właściwości rzeczowej. Określają ją zasadniczo ustawy z zakresu materialnego prawa podatkowego, a więc kształtujące konstrukcję poszczególnych podatków⁹ oraz subsydiarnie przepisy Ordynacji podatkowej.

Przepisy poszczególnych ustaw szczegółowych określających konstrukcję podatków lokalnych jako właściwych rzeczowo w zakresie wszystkich spraw ich dotyczących wskazują właśnie wójta, burmistrza czy prezydenta miasta. Wyjątkiem jest sytuacja występująca w podatku od spadków i darowizn, podatku dochodowym opłacanym w formie karty podatkowej oraz podatku od czynności cywilnoprawnych, które – mimo iż stanowią dochód gmin i jako takie mogą być określane podatkami lokalnymi – administrowane są na poziomie rządowej administracji podatkowej. Właściwość rzeczowa w takim wypadku należy do naczelników urzędów skarbowych – z wyjątkiem sytuacji dotyczących stosowania ulg w zapłacie podatku, gdzie naczelnicy urzędów skarbowych muszą współpracować z gminnymi organami podatkowymi.

Właściwość rzeczową wójta, burmistrza i prezydenta jako gminnych organów podatkowych podkreśla też ustawa o samorządzie gminnym. W art. 39 tego aktu znajduje się ogólne upoważnienie przysłu-

9 M.in. ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, ustawa o podatku leśnym, ustawa o podatku rolnym i inne.

gujące wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi) do wydawania decyzji w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej. Także Ordynacja podatkowa w art. 13 § 1 pkt 1 określa wójta, burmistrza i prezydenta miasta jako organ podatkowy pierwszej instancji stosownie do swojej właściwości¹⁰.

Podstawową kompetencją nadawaną gminnym organom podatkowym jest wydawanie decyzji w sprawach podatkowych. Ustawy szczegółowe określają także inne obowiązki związane z szeroko pojętym władztwem podatkowym w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych. Wójt (burmistrz, prezydent) zobowiązani są m.in. do przyjmowania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości¹¹, dokonywania zmiany ostatecznych decyzji wymiarowych – jeżeli w trakcie roku nastąpiło wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub zaistniała inna okoliczność uzasadniająca zmianę wysokości zobowiązania podatkowego¹², przyznawania ulg i zwolnień podatkowych określonych w poszczególnych ustawach podatkowych¹³ oraz ulg w zapłacie podatków przewidzianych w rozdziale 7a Ordynacji podatkowej – m.in. odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej, umorzenie w całości lub części zaległości podatkowej i inne¹⁴. Istotnym obowiązkiem gminnego organu podatkowego, mającym częste zastosowanie w praktyce, jest obowiązek powołania biegłego¹⁵ w przypadku, gdy wiedza i dokumenty, jakimi dysponuje organ są niewystarczające do określenia właściwego stanu faktycznego.

Właściwość miejscową gminnych organów podatkowych określają zarówno poszczególne ustawy regulujące konstrukcję podatków lokalnych jak i Ordynacja podatkowa. W podatku od nieruchomości właś-

10 Wobec obowiązującym stanie prawnym nastąpiło ujednolicenie terminologii związanej z gminnymi organami podatkowymi. Poprzednie brzmienie art. 13 o.p. obowiązujące do końca 2002 r. posługiwało się pojęciem „przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego” – co, mimo iż jest pojęciem tożsamym z wójtem (burmistrzem, prezydentem), wprowadzało niepotrzebne zamieszanie, skutkujące m.in. zmianami nazw na pieczęciach.

11 Zob. odpowiednio art. 6 ust 6 oraz art. 6 ust. 9 pkt 1 u.p.o.l.

12 Zob. art. 6 ust. 8 u.p.o.l.

13 Zob. np. art. 13 d ustawy o podatku rolnym.

14 Zob. art. 67 a – d o.p.

15 Zob. art. 4 ust. 7 u.p.o.l., regulujący obowiązek powołania biegłego w sytuacji, gdy podatnik nie określi lub poda wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej budowli. O tej samej sytuacji, ale już w kategorii uprawnienia, mówi też art. 197 o.p.

ciwym miejscowo jest zgodnie z art. 6 ust. 7 u.p.o.l wójt, burmistrz, prezydent właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotu opodatkowania. Podobnie jest w podatku rolnym, gdzie właściwym jest organ podatkowy zgodnie z miejscem położenia gruntów¹⁶ czy podatku leśnym, gdzie właściwy jest wójt (burmistrz, prezydent) zgodnie z miejscem położenia lasu¹⁷. W podatku od środków transportowych właściwym organem podatkowym jest wójt (burmistrz, prezydent) gminy, w której znajduje się siedziba bądź miejsce zamieszkania podatnika. Wyjątkiem jest sytuacja, gdzie zgodnie z art. 9 ust 7 u.p.o.l. podatnikiem jest przedsiębiorstwo wielozakładowe lub podmiot, w skład którego wchodzi wydzielone jednostki administracyjne – właściwy miejscowo jest wówczas organ podatkowy gminy, na terenie której znajduje się zakład lub jednostka posiadająca środki transportowe.

Nowo obowiązująca ustawa o opłacie skarbowej jako właściwych w zakresie tego świadczenia określa także wójta (burmistrza, prezydenta miasta). Ich właściwość miejscową ustala się ze względu na siedzibę organu lub podmiotu, który dokonał czynności albo wydał zaświadczenie lub zezwolenie, bądź też ze względu na miejsce złożenia dokumentu – w przypadku pełnomocnictwa lub prokury¹⁸.

Właściwość miejscową gminnych organów podatkowych w zakresie opłaty targowej i miejscowej określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości miejscowej organów podatkowych¹⁹. Są nimi odpowiednio wójt (burmistrz, prezydent miasta) właściwy ze względu na miejsce położenia targowiska bądź położenia miejscowości, w której pobierana jest opłata.

Jak zaznaczono wyżej, także Ordynacja podatkowa reguluje kwestie związane z właściwością miejscową gminnych organów podatkowych. Zgodnie z art. 17 § 1 o.p., jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatkowych ustala się we-

16 Zob. art. 6 ust.6 ustawy o podatku rolnym.

17 Zob. art. 6 ust 1 i 2 ustawy o podatku leśnym.

18 Zob. art. 12 ust. 2 ustawy o opłacie skarbowej.

19 Dz.U. Nr 266, poz. 2235.

dług miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika. Przepis ten znajduje zastosowanie m.in. w podatku od posiadania psów²⁰.

Właściwość miejscową organów podatkowych w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych bądź podatku dochodowego opłacanego w formie karty podatkowej określają ustawy szczegółowe regulujące te daniny. Podatki te, mimo iż stanowią dochód budżetu gminy, a co za tym idzie określane mogą być jako „lokalne”, administrowane i realizowane są przez naczelników urzędów skarbowych.²¹

Kończąc rozważania związane z omawianiem roli wójta (burmistrza, prezydenta) jako gminnego organu podatkowego, wspomnieć należy, iż w celu sprawniejszej realizacji obowiązków ciążących na tych podmiotach mogą one upoważnić swoich zastępców bądź innych pracowników urzędu gminy do wydawania decyzji administracyjnych w swoim imieniu oraz wykonywania innych czynności mających charakter podatkowy²². Osoby takie działają zgodnie z regulaminem organizacyjnym uchwalanym przez radę gminy i w sposób istotny odciążają określone ustawowo gminne organy podatkowe w zakresie wymiaru i realizacji podatków i opłat lokalnych.

4. OGÓLNE PRAWO PODATKOWE STANOWIĄCE PODSTAWĘ POBORU I WYMIARU PODATKÓW I OPŁAT GMINNYCH

4.1. Uwagi ogólne

Na system prawa podatkowego składa się zespół norm prawnych regulujących konstrukcję poszczególnych podatków (materialne prawo podatkowe) oraz zasady postępowania podatkowego zmierzającego do

20 Kwestia właściwości miejscowej organów podatkowych w zakresie podatku od posiadania psów nie została uregulowana ani w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ani w powołanym wyżej rozporządzeniu w sprawie właściwości miejscowej organów podatkowych.

21 Zob. art. 12 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (j.t.: Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 z późn. zm.) oraz art. 29 ust. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm., gdzie jako właściwy miejscowo organ wskazuje się odpowiedniego naczelnika urzędu skarbowego).

22 Zob. art. 33 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 143 o.p.

ustalenia i poboru podatku (proceduralne prawo podatkowe). Normy te, zawarte w określonych aktach normatywnych tworzą ogólne i szczegółowe prawo podatkowe. Ogólne prawo podatkowe, w wąskim ujęciu²³, to materia zobowiązań podatkowych oraz postępowania podatkowego. W praktyce w polskim systemie prawa podatkowego w zakresie wskazanej definicji mieści się Ordynacja podatkowa.

Roli wskazanej ustawy w systemie prawa podatkowego nie sposób przecenić. Akt ten w części dotyczącej zobowiązań podatkowych ma dla tej gałęzi prawa podobne znaczenie jak dla prawa cywilnego część ogólna Kodeksu cywilnego. Instytucje uregulowane w Ordynacji podatkowej stosowane są na gruncie wszystkich podatków, bez względu na to czyj dochód stanowią. W takim samym zakresie ustawa ta jest więc podstawą do stosowania procedur związanych z poborem i wymiarem podatków państwowych, jak i samorządowych.

Ordynacja podatkowa, zgodnie z brzmieniem jej art. 1 normuje: zobowiązania podatkowe, informacje podatkowe, postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające oraz tajemnicę skarbową. Wskazaną problematykę ujęto w kolejnych działach Ordynacji: I – Przepisy ogólne (art. 1–12), II – Organy podatkowe i ich właściwość (art. 21–119), IIa – Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (art. 20a–20q), III – Zobowiązania podatkowe (art. 21–119), IV – Postępowanie podatkowe (art. 120–271), V – Czynności sprawdzające (art. 272–280), VI – Kontrola podatkowa (art. 281–292), VII – Tajemnica skarbowa (art. 293–305), VIIa – Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami (art. 305a–305o), VIII – Przepisy karne (art. 306), VIIIA – Zaświadczenia (art. 306a–306k), IX – Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe (art. 307–344).

Specyfika podatków i opłat lokalnych sprawia, że nie wszystkie z uregulowanych w o.p. instytucji znajdują zastosowanie w praktyce gminnych organów podatkowych. Ponadto niektóre z regulacji są stosowane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) bardzo rzadko. Generalnie można stwierdzić, że o wiele szersze jest stosowanie

23 Poza zakresem rozważań pozostawiono te akty, które zaliczane są do ogólnego prawa podatkowego w ujęciu szerokim, np. ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji czy kodeks karny skarbowy.

przez gminne organy podatkowe zawartych w o.p. przepisów proceduralnych, niż materialnych.

Biorąc pod uwagę ramy niniejszego opracowania oraz wynikające z nich ograniczenia, zostaną poniżej przedstawione jedynie wybrane instytucje ogólnego prawa podatkowe zawarte w o.p., które mają istotne znaczenie w wymiarze i poborze podatków i opłat lokalnych. Jednocześnie zasygnalizowane zostaną praktyczne problemy związane ze stosowaniem tych regulacji przez gminne organy podatkowe.

4.2. Przepisy prawa materialnego zawarte w Ordynacji podatkowej

4.2.1. Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe

W przypadku, gdy dany podmiot (np. osoba fizyczna) znajdzie się w ustawowo wskazanej sytuacji faktycznej lub prawnej (np. używając prawa własności nieruchomości), staje się podatnikiem, gdyż ciąży na nim obowiązek podatkowy. Obowiązek ten, zdefiniowany w art. 4 o.p., jest niezależny od woli stron (podatnika czy organu podatkowego), nie może być także wolą stron modyfikowany. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego utrwalili się poglądy, iż treść umowy cywilnoprawnej ma skutek wyłącznie pomiędzy stronami tej umowy i nie może modyfikować treści obowiązku podatkowego, który jest stosunkiem administracyjnoprawnym między poszczególnymi podatnikami a budżetem państwa i kształtowany jest bezpośrednio przez normy prawa podatkowego. W świetle przepisów prawa podatkowego brak jest podstaw do tego, by podmiot występujący w charakterze podatnika mógł w drodze umowy z osobą trzecią uwolnić się w stosunku do Skarbu Państwa z ciężących na nim obowiązków i przenieść te obowiązki na osobę trzecią. Umowa taka nie może wywierać żadnych skutków w zakresie obowiązków podatkowych podatnika wobec Skarbu Państwa, a także powodować zmian w istniejącym czy mającym powstać stosunku prawnym.²⁴

24 Wyrok NSA z dnia 25 listopada 1992 r. (sygn. akt SA/Kr 1838/92).

W kontekście podatków lokalnych obciążających władanie nieruchomościami, powyższe oznacza, że podmioty (np. dwie osoby fizyczne) nie mogą „umówić się” co do tego, że jeden z nich będzie płacił podatek za drugiego (np. od wydzierżawionej nieruchomości), a więc niejako weźmie na siebie obowiązek podatkowy. Umowa taka może skutkować jedynie tym, że podatnik nie poniesie ekonomicznego ciężaru podatku, gdyż ten zostanie mu zrekompensowany przez drugą stronę umowy. Obowiązek podatkowy będzie jednak nadal ciążył na podmiocie, który wskazuje ustawa (we wskazanym przykładzie – właścicielu).

Powstanie obowiązku podatkowego nie jest równoznaczne z powstaniem zobowiązania podatkowego zdefiniowanego w art. 5 o.p. jako zobowiązanie podatnika do zapłacenia podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonym w przepisach prawa podatkowego. Zobowiązanie podatkowe, które jest następstwem obowiązku podatkowego może powstać z mocy prawa (jest tak w odniesieniu do podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego w sytuacji, gdy podatnikami są osoby prawne i jednostki organizacyjne, w tym spółki, niemające osobowości prawnej²⁵, a także w podatku od środków transportowych, od posiadania psów oraz w opłatach lokalnych) albo też w drodze doręczenia decyzji ustalającej. Decyzje takie są charakterystyczne dla podatków lokalnych.

4.2.2. Decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego

W podatkach lokalnych takich jak: od nieruchomości, rolny i leśny w sytuacji gdy obowiązek podatkowy ciąży na osobach fizycznych, do powstania zobowiązania podatkowego konieczne jest doręczenie im decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p.²⁶ Decyzja ta ma charakter konstytutywny, co oznacza, że tworzy nową sytuację prawną. W wyniku jej skutecznego

25 Wyjątkiem jest sytuacja, gdy obok osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej bez osobowości prawnej, współposiadaczem lub współwłaścicielem jest osoba fizyczna – w tym przypadku osoba fizyczna rozlicza podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne, a więc składając deklarację podatkową z wykazaną kwotą podatku.

26 Decyzja taka nie jest jednak wymagana w przypadku współwłasności lub współposiadania gruntów, budynków lub budowli przez osobę fizyczną oraz osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej.

doręczenia podatnik staje się zobowiązany do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z tej decyzji. Ponadto doręczenie decyzji ustalającej skutkuje rozpoczęciem biegu materialnoprawnego terminu do zapłaty podatku (co do zasady jest to 14 dni od dnia jej doręczenia) oraz proceduralnego terminu do wniesienia odwołania od decyzji.

O powstaniu zobowiązania podatkowego decyduje nie wydanie decyzji przez organ podatkowy, ale jej doręczenie. Aby wywarło skutek prawny, musi to być doręczenie skuteczne. Szczegółowe regulacje w zakresie doręczeń zawiera rozdział 5 działu IV o.p. zatytułowany „Doręczenia”.

Doręczenie decyzji ustalającej skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego pod warunkiem, że stanie się to w ustawowo określonym terminie 3 lub 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Po tym terminie zobowiązanie podatkowe nie może już powstać (przedawnienie prawa do doręczenia decyzji ustalającej – art. 68 o.p.).

Od decyzji ustalającej odróżnić należy decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego, które mogą być wydawane jedynie w przypadku tych podatków, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa (podatki: od nieruchomości, rolny i leśny w odniesieniu do osób prawnych i jednostek organizacyjnych, w tym spółek, bez osobowości prawnej, podatek od środków transportowych, podatek od posiadania psów). Decyzje określające mają deklaratoryjny charakter i mogą być wydawane także w zakresie opłat lokalnych.

Zasady rozliczania wskazanych wyżej podatków (z wyjątkiem podatku od posiadania psów) przewidują złożenie przez podatnika deklaracji podatkowej, przy czym podatek z deklaracji to podatek do zapłaty, chyba że organ podatkowy stwierdzi w postępowaniu, że powinien być on uiszczony w innej niż wykazana wysokości. Jeżeli zatem organ podatkowy w ramach podjętego postępowania podatkowego uzna, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ ten wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 o.p.). Decyzja taka wydawana jest także wtedy, gdy pomimo takiego obowiązku podatnik deklaracji w ogóle nie złożył, a także gdy nie uiścił podatku w całości lub w części. Ta

ostatnia sytuacja dotyczy w zasadzie jedynie tych podatków, w których nie istnieje obowiązek złożenia deklaracji (np. podatek od posiadania psów). Nie ma potrzeby wydawania decyzji określającej w przypadku, w którym podatnik nie płaci całości lub części podatku wynikającego ze złożonej deklaracji, gdy w deklaracji znajduje się odpowiednie pouczenie informujące o tym, że w przypadku niewpłacenia w terminie kwoty należnego podatku lub wpłacenia jej w niepełnej wysokości, deklaracja stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.²⁷ W takiej sytuacji organ podatkowy może egzekwować od podatnika nieuregulowane zobowiązanie podatkowe lub jego część, w oparciu o deklarację, bez konieczności wydawania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

4.2.3. Inkaso podatków i opłat lokalnych

Ustawy szczegółowego prawa podatkowego regulujące konstrukcję podatków i opłat lokalnych zawierają przepisy uprawniające rady gmin do wprowadzenia na swoim terenie poboru tych świadczeń w drodze inkasa. Inkaso jest powszechnie stosowane w poborze danin lokalnych jako instytucja z punktu widzenia gminnych organów podatkowych efektywna, a z punktu widzenia podatników dogodna.

Inkasent jest pośrednikiem pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Jego zadaniem jest ułatwienie podatnikom zapłaty podatku. Wprowadzenie inkasa nie wyłącza możliwości zapłaty podatku w inny sposób, np. w kasie urzędu gminy.

Wprowadzenie na terenie danej gminy poboru podatków i opłat w drodze inkasa wymaga podjęcia, skomplikowanej w swej konstrukcji, uchwały podatkowej. Powinna ona regulować kilka elementów, w tym obligatoryjnie wprowadzać na terenie gminy inkaso oraz wyznaczyć inkasentów. Jako fakultatywne, acz pożądane elementy takiej uchwały, wskazać należy określenie wynagrodzenia za inkaso oraz ewentualnie wyznaczenie terminów płatności dla inkasentów.

27 Tekst jednolity: Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 ze zm.

Inkasentem, zgodnie z art. 9 o.p., może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Osoba inkasenta powinna być wskazana w uchwale w sposób niebudzący wątpliwości, pozwalający na jego zidentyfikowanie. Zaznaczyć przy tym należy, iż do identyfikacji inkasenta nie wydaje się konieczne wskazanie go z imienia i nazwiska, a wystarczające jest określenie go poprzez wskazanie na funkcję, jaką pełni (np. sołtys wsi, ze wskazaniem o jaką wieś lub wsie chodzi). Wyznaczenie inkasenta ma charakter aktu administracyjnego i nie wymaga jego zgody na pełnienie tej funkcji. Podkreślić przy tym jednak trzeba, że odpowiedzialność inkasenta za wadliwe wykonanie nałożonych na niego obowiązków pojawia się jedynie w przypadku poboru i nie przekazania podatku. Zasady wynikające z art. 30 § 2 o.p. wskazują, iż inkasent odpowiada jedynie za podatek pobrany, a niewpłacony. O odpowiedzialności tej organ podatkowy orzeka w odrębnej decyzji wydanej na podstawie art. 30 § 4 o.p.

W związku z powyższym, aby zmobilizować inkasentów do wykonywania powierzonych im funkcji, uchwały rad gmin powinny przewidywać wprowadzenie wynagrodzenia za inkaso. Wynagrodzenie to wprawdzie może, a nie musi być w uchwale określone (art. 28 § 4 o.p.), ale w praktyce jest ono pożądane. Realizowanie inkasa bez wynagrodzenia możliwe jest zwykle jedynie w przypadkach wyznaczenia na inkasentów pracowników urzędów gmin lub miast, którzy realizują ten obowiązek z uwagi na stosunek podwładności służbowej, w jakim pozostają z wójtem lub burmistrzem (prezydentem miasta).

Zasadą jest, że inkasent powinien przekazać pobrany podatek najpóźniej w następnym dniu po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić (art. 47 § 4a o.p.). Termin ten może być jednak przedłużany w drodze stosowanej uchwały rady gminy. Działanie takie jest zasadne zwłaszcza w przypadku realizacji opłat lokalnych, które w zasadzie pobierane są przez inkasentów każdego dnia (np. opłata targowa). W takim przypadku pobrane kwoty powinny być, wobec braku postanowień szczególnych, przekazywane organowi podatkowemu już dnia następnego.

W praktyce jednak rady gmin, korzystając z uprawnienia, o którym mowa w art. 47 § 4a o.p., przedłużają ten termin wskazując w uchwale, że np. opłaty pobrane w okresie od poniedziałku do niedzieli powinny być przekazane w poniedziałek tygodnia następnego.

4.2.4. Pisemne interpretacje prawa podatkowego

Instytucja interpretacji podatkowych służy z jednej strony zapewnieniu jednolitości praktyki w zakresie stosowania określonych przepisów ustaw podatkowych (w sytuacjach, gdy wywołują one wątpliwości interpretacyjne), z drugiej sprzyja realizacji zaufania podatników do organów podatkowych, którzy przecież wcale nie muszą biegle poruszać się w zawiłościach regulacji prawych z zakresu tej gałęzi prawa²⁸.

Pisemne interpretacje co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach wydawane są przez organy podatkowe pierwszej instancji, w tym przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast).²⁹

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym³⁰ zgodnie z art. 14a o.p., stosownie do swojej właściwości, naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego lub wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa na pisemny wniosek podatnika, płatnika lub inkasenta mają obowiązek udzielić pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach. Przepisy dotyczące udzielania interpretacji stosuje się

28 Zob. M. Popławski, R. Dowgier, Rola urzędowych interpretacji prawa podatkowego w kształtowaniu lokalnego prawa podatkowego (w:), Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach UE (red. E. Chojna-Duch), Warszawa 2006, s. 450 i n.

29 Szerzej zob. R. Dowgier, Pisemne interpretacje prawa podatkowego udzielane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów) w świetle nowych regulacji Ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2005, nr 1.

30 Zasady udzielania pisemnych interpretacji prawa podatkowego ulegną zmianie po 1 lipca 2007 r., co wynika z nowelizacji o.p. wprowadzonej ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1590). Wprowadzono tym aktem do o.p., z mocą obowiązującą od 1 lipca 2007 r., nowy rozdział 1a „Interpretacje prawa podatkowego”. W przepisach tych jedynie art. 14j odnosi się bezpośrednio do gminnych organów podatkowych. Stanowi on w § 1, iż stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa. Ponadto w § 2 jako dochód budżetu gminy wskazuje się opłatę za wydanie interpretacji. W pozostałym zakresie, na mocy art. 14j § 3, do indywidualnych interpretacji wydawanych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 1a.

odpowiednio do następcy prawnego podatnika, a także do osoby trzeciej odpowiedzialnej za zaległości podatkowe. W związku z tym również te podmioty, obok podatników, płatników i inkasentów, mogą złożyć na piśmie stosowny wniosek o interpretację³¹.

Warunkiem udzielenia interpretacji, jaki musi być spełniony w stosunku do każdego ze wskazanych podmiotów jest, aby w jego sprawie nie toczyło się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo postępowanie przed sądem administracyjnym.

Wniosek o udzielenie interpretacji powinien być złożony na piśmie. Jego elementy konieczne to wyczerpujące przedstawienie stanu faktycznego oraz zaprezentowanie własnego stanowiska w sprawie. Są to elementy niezbędne do tego, aby organ podatkowy mógł wszcząć postępowanie w sprawie udzielenia interpretacji. Braki w powyższym zakresie mogą być jednak usunięte po uprzednim wezwaniu przez organ podatkowy do uzupełnienia wniosku.

Udzielenie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego następuje w formie postanowienia, na które przysługuje zażalenie. Zapytanie rozpatruje właściwy organ podatkowy w terminie do 3 miesięcy, który może być jednak przedłużony do 4 miesięcy, o czym, oczywiście, należy poinformować wnioskodawcę.

Na postanowienie interpretacyjne wójta, burmistrza (prezydenta miasta) przysługuje wnioskodawcy zażalenie do samorządowego kolegium odwoławczego. Organ odwoławczy może także z urzędu uchylić postanowienie (dugi tryb weryfikacji), jeżeli rażąco narusza ono prawo, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w tym także jeżeli niezgodność z prawem jest wynikiem zmiany przepisów.

Obok, nazwijmy go „normalnego” trybu udzielania interpretacji, przepisy o.p. przewidują instytucję tzw. milczących interpretacji. Istota tej procedury sprowadza się do tego, że w przypadku niewydania przez organ podatkowy postanowienia interpretacyjnego w terminie 3

31 E. Ruśkowski, J. Salachna, Problemy konstrukcji i stosowania przepisów o wiążących interpretacjach prawa podatkowego, (w:) H. Dzwonkowski (red.) *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrumenty fiskalizmu?*, Warszawa 2005.

(lub po przedłużeniu 4) miesięcy od daty otrzymania wniosku, uznaje się, że organ ten jest związany stanowiskiem podatnika, płatnika lub inkasenta zawartym we wniosku.

Interpretacje są wiążące dla gminnych organów podatkowych, ale nie wiążą wnioskodawcy. Jednakże chociaż zastosowanie się podatnika do udzielonej mu interpretacji nie jest obowiązkowe, to gdy się do niej zastosuje, nie może mu to szkodzić. „Nieszkodzenie” na gruncie podatków i opłat lokalnych oznacza, że w zakresie wynikającym z zastosowania się podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osoby trzeciej odpowiedzialnej za zaległości podatkowe do udzielonej interpretacji:

- nie określa się albo nie ustala zobowiązania podatkowego za okres do końca miesiąca lub roku, w którym nastąpiła zmiana lub uchylenie interpretacji (jest to najważniejsza konsekwencja zastosowania się do stanowiska organu podatkowego);
- nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się.

4.2.5. Zabezpieczenie wykonywania zobowiązań podatkowych

Podstawowym celem zabezpieczenia jest zmniejszenie ryzyka wierzyciela związanego z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem przez dłużnika ciężących na nim obowiązków wynikających ze stosunku zobowiązaniowego. W przypadku zobowiązań podatkowych chodzi tu o obowiązek poniesienia na rzecz organu podatkowego świadczenia pieniężnego w przewidzianej prawem kwocie.

O.p. wyróżnia trzy rodzaje zabezpieczeń zobowiązań podatkowych:

- na majątku podatnika i wspólnym podatnika i jego małżonka (art. 33–33g), dokonywane przed terminem płatności podatku albo nawet przed jego ustaleniem (tzw. zabezpieczenie przedwymiarowe);
- hipotekę przymusową (art. 34–39);
- zastaw skarbowy (art. 41–46).

Wszystkie wyżej wskazane sposoby zabezpieczenia mogą być stosowane przez gminne organy podatkowe dla zabezpieczenia należności z tytułu podatków i opłat lokalnych.

Przesłanką zastosowania zabezpieczenia w każdym z przypadków powinna być uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Ocena, czy w konkretnych okolicznościach faktycznych taka sytuacja zachodzi, dokonywana jest przez gminny organ podatkowy.

W praktyce najrzadziej w gminach wykorzystuje się zabezpieczenie na majątku podatnika, co wynika z dość złożonej konstrukcji tej instytucji, w tym w przypadku tzw. zabezpieczenia przedwymiarowego, a także konieczności uprzedniego wydania decyzji o zabezpieczeniu (art. 33 § 4 o.p.). Samo zabezpieczenie, zgodnie z art. 33 § 5 o.p., może mieć miejsce w dwóch trybach:

- w oparciu o przepisy o postępowaniu egzekucyjnym³² lub
- przez przyjęcie od podmiotu zobowiązanego dobrowolnego zabezpieczenia.

W pierwszej ze wskazanych sytuacji zabezpieczenia dokonuje organ egzekucyjny, który działa w oparciu o złożone przez gminny organ podatkowy tzw. zarządzenie zabezpieczenia. W drugim przypadku od strony – na jej wniosek – organ podatkowy przyjmuje zabezpieczenie w formie wskazanej w art. 33d o.p.

Najpopularniejszą formą zabezpieczenia wykonania zobowiązań z tytułu podatków lokalnych jest hipoteka. Jest to zrozumiałe, zważywszy na fakt, iż gminne organy podatkowe z urzędu dysponują informacjami o posiadanych przez podatników nieruchomościach, na których zabezpieczenie to może być ustanowione. Podkreślić jednak trzeba, że zgodnie z art. 34 § 1 o.p. hipoteka może być ustanowiona na wszystkich nieruchomościach podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich z tytułu: zobowiązań podatkowych powstałych przez doręczenie decyzji ustalającej, zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę od tych należności. Oznacza to, że przedmiot hipoteki nie musi znajdować się na terenie gminy, której należności są zabez-

32 Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity: Dz.U. z 1991 r. Nr 36, poz. 161 ze zm.).

pieczone. W takiej sytuacji uzyskaniu informacji o nieruchomościach i prawach majątkowych służy instytucja wyjawienia, o której mowa w art. 39 o.p.

Nie ma przeszkód, aby poprzez ustanowienie hipoteki zabezpieczyć należności w podatkach innych niż te, które obciążają władanie nieruchomościami (np. podatek od środków transportowych).

Również zastaw skarbowy, chociaż już nie tak często jak hipoteka, wykorzystywany jest przez gminne organy podatkowe dla zabezpieczenia wykonania zobowiązań stanowiących ich dochód. Przedmiotem zastawu skarbowego mogą być co do zasady wszystkie, będące własnością podatnika (płatnika, inkasenta i innych podmiotów wskazanych w ustawie) oraz stanowiące współwłasność łączną jego i małżonka, rzeczy ruchome oraz zbywalne prawa majątkowe, jeżeli wartość poszczególnych rzeczy lub praw wynosi w dniu ustanowienia zastawu co najmniej 10.400 zł.

Zważywszy na powyższe, zastaw skarbowy jest najczęściej wykorzystywany do zabezpieczenia przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) należności z tytułu podatku od środków transportowych. Wynika to, oczywiście, z możliwości ustalenia w sposób stosunkowo prosty, na podstawie posiadanych informacji (deklaracji na podatek od środków transportowych), przedmiotów (środków transportowych), na których może być ustanowiony zastaw. Jeżeli natomiast chodzi o inne rzeczy ruchome oraz prawa majątkowe, które mogą być przedmiotem zastawu, to organ podatkowy jest uprawniony do sporządzenia ich spisu, po uprzednim wezwaniu do ich wyjawienia na identycznych zasadach jak w przypadku hipoteki (art. 45 w zw. z art. 39 § 1 i 2 o.p.).

Zastaw skarbowy może służyć do zabezpieczenia należności wynikających z tytułu wszystkich podatków lokalnych, także podatku od nieruchomości, rolnego czy leśnego.

4.2.6. Terminy płatności

Warunkiem prawidłowego wykonania zobowiązania podatkowego jest jego wypełnienie we właściwym czasie (terminie). Skutkiem nadejścia terminu realizacji zobowiązania podatkowego jest jego wyma-

galność, co oznacza, że wierzyciel (organ podatkowy) może skutecznie wysunąć żądanie zaspokojenia go, a dłużnik (podatnik) ma obowiązek to żądanie spełnić.

Ustalenie terminu płatności podatku zależne jest przede wszystkim od sposobu, w jaki powstaje zobowiązanie podatkowe (z mocy prawa czy przez doręczenie decyzji ustalającej).

W podatkach lokalnych, w których zobowiązanie podatkowe powstaje przez doręczenie decyzji ustalającej, zgodnie z art. 47 § 1 o.p. termin zapłaty wynosi 14 dni od doręczenia decyzji. W tym przypadku stosuje się generalne zasady liczenia terminów: nie uwzględnia się dnia doręczenia decyzji ustalającej, a jeżeli ostatni dzień terminu przypada w sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych.

Jeżeli jednak zobowiązanie podatkowe powstaje przez doręczenie decyzji ustalającej, ale przepisy prawa określają również kalendarzowo termin zapłaty podatku (raty), a decyzja ustalająca nie zostanie doręczona co najmniej na 14 dni przed terminem płatności, obowiązuje termin zapłaty 14-dniowy od dnia doręczenia. Przykładem takiej sytuacji może być podatek od nieruchomości, w którym w stosunku do osób fizycznych zobowiązanie podatkowe powstaje przez doręczenie decyzji ustalającej, ale z drugiej strony ustawa o podatkach i opłatach lokalnych regulująca to świadczenia, wskazuje terminy płatności kolejnych rat podatku: do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. W sytuacji, gdy decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok podatkowy zostanie doręczona podatnikowi np. w dniu 3 marca, pierwsza rata podatku płatna jest w terminie 14 dni liczonych od dnia doręczenia decyzji, a nie w ustawowym terminie płatności. Zawarte w o.p. podatkowej rozwiązanie jest więc z punktu widzenia podatnika korzystne, gdyż zawsze gwarantuje mu co najmniej 14-dniowy termin płatności. Co najmniej, gdyż, chociaż z przepisów o.p. to już wprost nie wynika, termin do zapłaty podatku może być w analizowanym przypadku także dłuższy. Będzie tak w sytuacji, gdy decyzja organu podatkowego ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego zostanie doręczona podatnikowi wcześniej niż na 14 dni przed ustawowym terminem płatności. W tym przypadku terminem płatności

podatku będzie termin ustawowy. Przenosząc to na poziom przykładu, jeżeli decyzja ustalająca wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości zostanie podatnikowi doręczona w dniu 20 lutego roku podatkowego, pierwszą ratę podatku zobowiązany on będzie uregulować nie w terminie 14 dni liczonych od dnia doręczenia decyzji, ale w ustawowym terminie płatności pierwszej raty, czyli do 15 marca.

W sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa i podatnik zobowiązany jest sam obliczyć i wpłaci podatek, terminem płatności jest ostatni dzień, w którym zgodnie z przepisami prawa wpłata powinna nastąpić.

4.2.7. Odsetki za zwłokę

Podstawowym skutkiem powstania zaległości podatkowej (lub należności traktowanej na równi z taką zaległością) jest obowiązek uiszczenia od niej należnych odsetek za zwłokę. Bez względu na przyczyny powstania zaległości podatkowej, odsetki z mocy samej ustawy o.p. są naliczane i poza pewnymi wyjątkami (zastosowaniem przez organ podatkowy tzw. ulgi uznaniowej polegającej na umorzeniu zaległości podatkowej, która skutkuje automatycznie umorzeniem odsetek w takiej części, w jakiej umorzono zaległość lub umorzeniu samych odsetek oraz przy niskich kwotach odsetek) nie ma możliwości odstąpienia od ich poboru.

Zgodnie z generalną zasadą, odsetki samodzielnie nalicza podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny lub osoba trzecia odpowiedzialna za zaległości podatkowe i wpłaca je bez wezwania na rachunek organu podatkowego. Jedynie wyjątkowo nalicza je organ podatkowy (art. 53 § 3 o.p.).

W pewnych sytuacjach ustawodawca uznał, że odsetki nie powinny być naliczane. W ustawowo wskazanych sytuacjach, pomimo powstania obowiązku zapłaty odsetek, który – o czym już wspomniano – wynika z samego faktu powstania zaległości podatkowej lub należności z nią zrównanej, odstępuje się od ich naliczania za ściśle wskazany okres (art. 54 o.p.). Wyjątkiem jest sytuacja, gdy odsetki stanowią znikomą kwotę – nie przekraczają trzykrotności wartości opłaty dodat-

kowej pobieranej przez „Pocztę Polską” za polecenie przesyłki listowej (6,60 zł) – wtedy nie można ich naliczyć.

Z powyższym przepisem wiąże się szereg problemów interpretacyjnych, które związane są ze specyfiką podatków lokalnych opłacanych ratalnie.³³

Odsetki za zwłokę są ściśle związane z zaległością podatkową (art. 53 o.p.). Zaległość podatkowa to podatek niezapłacony w terminie płatności, ale również zaliczka lub rata podatku (art. 51 § 1 i 2 o.p.). Jeżeli zatem przyjąć, że pojedyncza rata podatku niezapłacona w terminie jest zaległością podatkową, to do niej powinno się stosować zasadę z art. 54 o.p. Z kolei przyjmując, że zaległość dotyczy danego podatku bez względu na to, czy jest on płatny w ratach, zaliczkach czy też jednorazowo, wskazany w art. 54 § 1 pkt 5 o.p. pułap nienaliczania odsetek powinien być stosowany do sumy odsetek od zaległych rat.

Powyższy problem można zobrazować następującym przykładem. Osoba fizyczna będąc podatnikiem podatku od nieruchomości, nie uiściła I, II i III raty podatku od nieruchomości. Dokonując łącznej wpłaty z tytułu zaległych rat ustaliła, iż odsetki od I wynoszą – 6 zł, od II – 5 zł i od III – 4 zł. Czy w tej sytuacji odsetki te powinny być naliczane? Biorąc pod uwagę każdą z rat oddzielnie i należne od niej odsetki – nie. W żadnym przypadku nie przekroczyły one bowiem kwoty 6,60 zł. Z drugiej strony łączne odsetki od zaległości w podatku od nieruchomości, która powstała u podatnika przekraczają 6,60 zł (6 zł + 5 zł + 4 zł = 15 zł). Jak zatem postąpić? Czy odsetki powinny być ustalane dla każdej z rat oddzielnie, czy też sumowane, co zakłada, że wszystkie raty składają się na jedną zaległość podatkową? Odpowiedź na tak postawione pytanie nie jest jednoznaczna.

Pierwszy z możliwych sposobów rozwiązania powyższych wątpliwości wskazany został przez Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 18 października 2005 r.³⁴ Jego podstawą jest założenie, zgodnie z którym art. 51 § 2 o.p. za zaległość podatkową uważa niezapłaconą w ter-

33 Więcej zob. R. Dowgier, Nienaliczanie odsetek oraz zaokrąglanie w podatkach lokalnych – wybrane problemy (w:) W. Miemieć (red.), *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, Wrocław 2006, s. 397–407.

34 Nr SP1–751/8012–153/2570/05/JL.

minie płatności ratę podatku. Od zaległości tej, stosownie do art. 53 § 1 tej ustawy, naliczane są odsetki za zwłokę. W związku z tym, o ile odsetki od danej raty nie przekraczają kwoty 6,60 zł, zgodnie z art. 54 § 1 pkt 5 o.p. nie można ich naliczyć. Nie ma w tym kontekście znaczenia, że suma odsetek od kilku zaległych rat w danym podatku przekracza 6,60 zł.

Druga koncepcja naliczania odsetek zakłada, że w świetle art. 51 o.p. niezapłacone w terminie raty podatku stanowią jedną zaległość podatkową. Jeżeli zatem podatnik nie zapłacił w terminie pierwszej raty danego podatku – powstaje zaległość podatkowa. Gdy nie płaci również drugiej raty podatku – ma zaległość podatkową w postaci dwóch rat tego podatku. Nie są to dwie zaległości w opłaceniu tego samego podatku, zwiększa się jedynie – o drugą ratę – kwota zaległości. Zatem niezapłacone w terminie raty podatku nie są odrębnymi zaległościami, ale składają się na jedną zaległość w danym podatku, od której zgodnie z art. 53 § 1 naliczane są odsetki za zwłokę. Jeżeli zatem zaległością podatkową jest suma niezapłaconych w terminie rat, od tak rozumianej zaległości należy naliczyć odsetki w ten sposób, iż nalicza się je od każdej z rat, a następnie sumuje, by ustalić czy łącznie przekraczają 6,60 zł. Jeżeli tak, to można je naliczyć.

Biorąc pod uwagę dwa wyżej wskazane sposoby naliczania odsetek od zaległości podatkowych, stwierdzić należy, iż za przyjęciem sposobu naliczania odsetek zaproponowanym przez Ministerstwo Finansów przemawia przede wszystkim literalne brzmienie art. 51 o.p., gdzie wprost wskazuje się, iż zaległością jest rata podatku. Z kolei przyjęcie drugiej ze wskazanych metod uzasadniają przede wszystkim względy racjonalne – cel wprowadzenia zasady nienaliczania odsetek przy niewielkich ich kwotach. Ustawodawca uznał, że zbyt kosztowne jest egzekwowanie odsetek wynoszących mniej niż 6,60 zł. Bez wątpienia pierwsza ze wskazanych metod obliczania odsetek (nakazująca odrębne traktowanie każdej z rat) jest korzystna dla podatników, a druga (nakazująca traktowanie wszystkich rat jako jednej zaległości) dla organów podatkowych.

Inna wątpliwość, która powstaje na tle analizowanej regulacji, może się wiązać z wymiarem podatków lokalnych w formie tzw. łącz-

nego zobowiązania pieniężnego. W myśl art. 6c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym³⁵ osobom fizycznym, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku leśnego dotyczący przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustala organ podatkowy w jednej decyzji (nakazie płatniczym). Zobowiązanie to jest wymierzone w jednej decyzji ustalającej i jest płatne w czterech ratach. Podkreślić należy, iż nie jest to jakiś odrębny podatek, ale szczególna forma opłacania co najmniej dwóch podatków, w tym zawsze podatku rolnego. Jest to jedna decyzja, z jedną łączną kwotą podatku, którą w całości dzieli się na cztery raty. Podatnik ma obowiązek uregulować całą ratę i nie może tej raty dzielić wskazując, na jaki podatek wchodzący w skład raty dokonuje wpłaty. Skoro zatem ratę należy traktować jako jedną całość, fakt jej nieopłacenia w całości lub w części, będzie skutkował powstaniem zaległości podatkowej z tego tytułu. Nie będą to dwie lub trzy odrębne zaległości w podatkach wchodzących w skład łącznego zobowiązania pieniężnego, lecz jedna zaległość z tytułu nieopłaconej raty. Zatem nawet w sytuacji, gdy odsetki należne od zaległości w każdym z podatków wchodzących w skład raty łącznego zobowiązania podatkowego nie przekraczają 6,60 zł, ale ich suma tę kwotę przekracza, powinny być one naliczane.

Naliczania odsetek nie można mylić z ich odpowiednim zarachowaniem przez organ podatkowy. Jeżeli u podatnika powstała zaległość podatkowa, a dokonana przez niego wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim w dniu wpłaty pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę (art. 55 § 2 o.p.). Rozksięgowanie wpłaty na odsetki jest możliwe jedynie wówczas, gdy wcześniej mogły być one naliczone (były wyższe niż 6,60 zł). Podkreślić należy, iż w takim przypadku nie ma już znaczenia, że zarachowana na poczet odsetek może być ostatecznie kwota niższa niż 6,60 zł.

35 Tekst jednolity: Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 ze zm.

Podkreślić należy, iż w zakresie ustalenia okresu, za który powinny być naliczone odsetki, o.p. w art. 53 § 4 wskazuje jedynie na początkowy dzień tego okresu (następujący po upływie terminu płatności). Termin końcowy naliczania odsetek zależy przede wszystkim od sposobu zapłaty podatku. Kwestię tę, jak i inne szczegółowe zasady naliczania odsetek za zwłokę reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach³⁶.

4.2.8. Opłata prolongacyjna

Szczególnym rodzajem świadczenia pieniężnego uregulowanego w przepisach o.p. jest opłata prolongacyjna. Opłata ta nie ma charakteru samodzielnego, ale jest ściśle związana z wydawanym przez organ podatkowy rozstrzygnięciem w przedmiocie odroczenia terminu płatności podatku lub zapłaty zaległości albo też rozłożenia ich na raty. Wskazane ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych uprzywilejowują podatnika, który – nie posiadając środków na terminową realizację zobowiązania podatkowego – może uniknąć powstania zaległości podatkowej i związanych z nią odsetek za zwłokę (przy odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty podatku) albo też wyższej wysokości odsetek (przy odroczeniu zapłaty lub rozłożeniu na raty zaległości). Przywilej ten wiąże się jednak z koniecznością częściowego zrekompensowania gminie dochodów utraconych z tytułu potencjalnych odsetek od zaległości podatkowej, które ta uzyskałaby w sytuacji, gdyby ulgi nie przyznano. Rekompensata ta przybiera formę opłaty prolongacyjnej.

Opłata prolongacyjna w przypadku odraczania terminu płatności lub rozkładania na raty podatków gminnych, ma charakter fakultatywny (art. 57 § 7 o.p.). Aby mogła być pobierana na terenie danej gminy, konieczne jest jej wprowadzenie stosowną uchwałą rady gminy. W sytuacji, gdy taka uchwała dla danej gminy nie została podjęta, opłaty prolongacyjnej nie można naliczać.

36 Dz.U. Nr 240, poz. 2063.

Uchwała w sprawie opłaty prolongacyjnej, obok wprowadzenia tej opłaty, powinna także określać jej wysokość, która nie może być wyższa niż 50% stawki odsetek za zwłokę.

Opłata prolongacyjna jest przez organ podatkowy wyliczana (jedynie od należności głównej), a następnie wykazywana w decyzji o odroczeniu terminu płatności lub o rozłożeniu na raty. W tym drugim przypadku opłatę nalicza się odrębnie od każdej z rat. W przypadku niedotrzymania terminu wpłaty opłaty prolongacyjnej, wydana decyzja o odroczeniu terminu lub rozłożeniu na raty wygasa w całości lub w części, co powinno być stwierdzone odpowiednią decyzją organu podatkowego wydaną na podstawie art. 258 o.p. Opłata prolongacyjna nie uiszczona w terminie nie jest zaległością podatkową w rozumieniu art. 51 o.p. Wygaśnięcie decyzji, w której była naliczona skutkuje natomiast powstaniem zaległości podatkowej, która powinna być uregulowania z odsetkami naliczonymi od upływu pierwotnego terminu płatności.

Szczegółowe zasady naliczania opłaty prolongacyjnej reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach.

Opłata prolongacyjna może być, po złożeniu stosownego wniosku, umorzona na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 o.p. Podkreślić należy, iż umorzenie możliwe jest jedynie wtedy, gdy nie upłynął jeszcze termin płatności opłaty, gdyż jak już wyżej wskazano, bezskuteczny upływ tego terminu wiąże się z wygaszeniem decyzji o odroczeniu lub rozłożeniu na raty, a zatem i wygaśnięciem naliczonej w niej opłaty prolongacyjnej.

4.2.9. Zaokrąglanie podstawy opodatkowania i kwot podatku

Aby zobowiązanie podatkowe wygasło, podatek musi być zapłacony w prawidłowej wysokości. Aby ułatwić podmiotom zobowiązanyom naliczanie oraz wpłacanie podatku, ustawodawca w art. 63 o.p. wpro-

wadził zasadę zaokrąglania tak kwot stanowiących podstawę opodatkowania, jak i samych kwot podatków³⁷.

Podstawy opodatkowania, kwoty podatków, odsetki za zwłokę, opłaty prolongacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych. Podkreślić należy, iż zaokrąglanie nie dotyczy stawek podatków³⁸, co jednak nie wyklucza określenia ich przez rady gmin w pełnych złotych. Działanie takie jest możliwe z zastrzeżeniem, że określona w pełnych złotych stawka musi mieścić się w ustawowych granicach (uwaga ta dotyczy przede wszystkim stawek podatku od nieruchomości naliczanych od gruntów). Ustalenie stawki w pełnych złotych, szczególnie w podatku od środków transportowych, często zapobiega występowaniu przedstawionego poniżej problemu związanego z regulowaniem podatków płatnych w ratach.

Wskazane wyżej, zdawałoby się proste zasady zaokrąglania, są źródłem wątpliwości w odniesieniu do podatków lokalnych płatnych w ratach, co wiąże się z definicją podatku zawartą w art. 3 pkt 3 o.p. Zgodnie z tym przepisem, ilekroć w ustawie tej jest mowa o podatkach, rozumie się przez to również raty podatków. Zatem zaokrąglanie, w zestawieniu tego przepisu z art. 63 o.p., powinno dotyczyć także rat. Nieprzemyślane zastosowanie tej zasady może jednak prowadzić do sytuacji, w której suma rat podatku jest inna niż łączna kwota dzielonego na raty zobowiązania. Problem ten można zobrazować następującym przykładem.

Podatnikowi ustalono podatek od nieruchomości w łącznej kwocie 29,60 zł. Po zaokrągleniu kwoty podatku do pełnych złotych, podatek do zapłaty wynosi 30 zł, które należy uiszczyć w 4 ratach. Jeżeli przyjąć, że raty będą równe, to każda z nich powinna wynosić po 7,50 zł, co po zaokrągleniu, zgodnie z art. 63 o.p., daje 8 zł. Zatem w sumie po-

37 Zob. M. Popławski, Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego przez zaokrąglenie, czyli nowe zasady zaokrąglania podatków płatnych w ratach, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 3, s. 1 i n.

38 Zob. R. Dowgier, Stawek nie zaokrąglamy, „Dobra Firma” dodatek do „Rzeczpospolitej” z dnia 15 grudnia 2005 r.

datnik płacąc 4 raty uiści nie 30, ale 32 zł ($4 \times 8 \text{ zł} = 32 \text{ zł}$). Sytuacja taka jest niedopuszczalna. Suma rat musi bowiem bezwzględnie odpowiadać kwocie zobowiązania rocznego ustalonego decyzją lub wynikającego z deklaracji. Problem ten można rozwiązać różnicując wysokość rat podatku. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym i podatku leśnym nie wskazuje, iż raty tych podatków mają być równe, chociaż taka jest praktyka. Pozwala to na ustalenie rat zaokrąglonych do pełnych złotych, ale przynajmniej w części nierównych. We wskazanym wyżej przykładzie podatek w wysokości 30 zł można więc podzielić na 4 raty, np. w wysokości: I rata – 8 zł, II rata – 8 zł, III rata – 8 zł i IV rata – 6 zł.

Zaokrągleniu, zgodnie z art. 63 o.p. podlegają także odsetki za zwłokę. W tym kontekście może pojawić się problem na styku tego przepisu oraz zasady z art. 54 § 1 pkt 5 o.p., który stanowi, iż odsetek nie nalicza się, o ile ich wysokość nie przekracza 6,60 zł. Wątpliwość tę można zobrazować na przykładzie podatnika, u którego w 2006 r. powstanie zaległość podatkowa, od której odsetki będą wynosiły 6,50 zł. Czy odsetki takie mogą być, biorąc pod uwagę art. 54 § 1 pkt 5 o.p., naliczone? Uwzględniając samą kwotę odsetek – nie. Są one bowiem niższe niż 6,60 zł. Należy jednak zauważyć, iż zgodnie z obowiązującymi w 2006 r. zasadami zaokrąglania odsetek, powinny być zaokrąglone do pełnych złotych. W przypadku, gdy wynoszą 6,50 zł, zgodnie z art. 63 o.p., powinno się je zaokrąglić w ten sposób, że końcówkę 50 gr należy podwyższyć do pełnych złotych. W rezultacie kwota odsetek po zaokrągleniu wyniesie 7 zł, a więc więcej niż 6,60 zł. Czy zatem tak zaokrąglone odsetki mogą być naliczone? Odpowiedź na tak postawione pytanie wymaga ustalenia relacji, jakie zachodzą pomiędzy art. 54 a 63 o.p. Pierwszy mówi o nienaliczaniu, drugi o zaokrągleniu. Oczywiście jest, że aby kwotę odsetek zaokrąglić, najpierw należy ją naliczyć. Zatem w pierwszym rzędzie należy zbadać, czy zastosowania nie znajdzie art. 54 o.p. Jeżeli na podstawie tego przepisu ustalimy, że odsetek naliczyć nie można, to nie ma już co zaokrąglać, a zatem nie znajdzie zastosowania art. 63 o.p. W związku z tym w analizowanym przypadku, skoro odsetki wynoszą 6,50 zł, nie można ich naliczyć i w związku z tym nie można zaokrąglić. Jeżeli natomiast na dzień dokonania wpłaty odsetki byłyby wyższe niż 6,60 zł, to należałoby je zgodnie z art. 63

zaokrąglić do pełnych złotych. W tym przypadku, np. przy kwocie odsetek 6,80 zł, po zaokrągleniu będzie to 7 zł i tę kwotę powinien uregulować podatnik.

Jak stanowi art. 63 § 2 o.p., zaokrąglania podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych (targowej, miejscowej i uzdrowskiej).

4.2.10. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych

Specyficznym efektywnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych (art. 66 o.p.). Instytucja ta znajduje coraz częściej zastosowanie w praktyce gminnych organów podatkowych, a jej przedmiotem są najczęściej nieruchomości.

Przeniesienie własności rzeczy lub praw może dotyczyć jedynie zaległości podatkowych. Nie jest możliwe zastosowanie tej instytucji przy podatkach i opłatach lokalnych jeszcze niewymagalnych.

Omawiana instytucja ma szczególny charakter. Jest to czynność cywilnoprawna, a nie administracyjna, a zatem ostateczne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w ten sposób jest uzależnione od zgodnej woli obu stron stosunku zobowiązaniowego (podatnika i gminy). Podkreślić trzeba, że zastosowanie art. 66 o.p. możliwe jest wyłącznie z wniosku podatnika, przy czym nie ma on prawnych możliwości zmuszenia gminy do zawarcia umowy. Z drugiej strony i gmina nie może wymusić na podatniku zawarcia umowy przenoszącej własność.

Wniosek podatnika powinien zawierać co najmniej oznaczenie zaległości podatkowej, która ma być zrealizowana w zamian za przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych oraz ich wartość określoną przez wnioskodawcę. Wartość ta może być przedmiotem negocjacji pomiędzy przyszłymi stronami umowy, albowiem tylko określenie jej na poziomie satysfakcjonującym obie strony umożliwi porozumienie i zawarcie umowy przenoszącej własność. Umowa taka w przypadku zaległości w podatkach stanowiących dochód gminy i realizowanych przez gminne organy podatkowe, zawierana jest pomiędzy podatni-

kiem a wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta). Ustawodawca zastrzegł dla niej formę pisemną (art. 66 § 3 o.p.), z tym jednak, że jeżeli przepisy prawa przewidują dla jej ważności formę szczególną (np. formę aktu notarialnego przy przeniesieniu prawa własności nieruchomości), powinna być ona zachowana.

W przypadku zawarcia umowy wójt, burmistrz (prezydent miasta) wydaje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie zobowiązania podatkowego do wysokości ustalonej przez strony ceny przedmiotu umowy. Terminem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest jednak dzień przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, a więc co do zasady dzień zawarcia umowy, a nie dzień wydania decyzji.

Podkreślić należy, iż wartość przenoszonych na gminę majątku nie musi w całości pokrywać zaległości podatkowych oraz odsetek ciążyących na podatniku. W takiej sytuacji organ podatkowy stosownym postanowieniem dokonuje rozksięgowania kwoty będącej równowartością przedmiotu umowy proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek w stosunku, w jakim w dniu przeniesienia własności pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę (art. 66 § 5 w zw. z art. 55 § 2 o.p.).

4.2.11. Przedawnienie prawa do doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego

Ustawodawca biorąc po uwagę zasadę pewności obrotu prawnego wskazał terminy, w których decyzja ustalająca musi być podatnikowi doręczona, aby skutkowała ona powstaniem zobowiązania podatkowego (art. 68 i 69 o.p.). O.p. przewiduje dwa terminy przedawnienia prawa do doręczenia takiej decyzji:

- a) 3 lata, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy;
- b) 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, jeżeli podatnik:
 - nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego,

- w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia zobowiązania podatkowego.

W praktyce zastosowanie pierwszego (krótszego, ze wskazanych terminów) należy do rzadkości, gdyż brak decyzji podatkowej wiąże się zwykle z uchybieniami leżącymi po stronie podatnika – brak deklaracji podatkowej albo deklaracja wadliwie wypełniona. Pamiętać przy tym należy, iż zgodnie z art. 3 pkt 5 o.p., ilekroć w ustawie jest mowa o deklaracjach, rozumie się przez to również informacje i zeznania. Oznacza to, że wskazany wyżej przepis będzie dotyczył tych podatków lokalnych, w których istnieje obowiązek wydania przez organ podatkowy decyzji ustalającej kwotę podatku w oparciu o uprzednio złożoną przez podatnika informację podatkową. Z sytuacją taką mamy do czynienia w odniesieniu do osób fizycznych będących podatnikami podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego.

Przenosząc wskazane w art. 68 o.p. regulacje na grunt konkretnych stanów faktycznych: jeżeli Jan Kowalski w maju 2003 roku nabył na terenie danej gminy grunt podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, to zgodnie z art. 6 ust. 14 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zobowiązany był w ciągu 14 dni od tego zdarzenia złożyć we właściwym organie podatkowym informację na podatek od nieruchomości. O ile tego obowiązku dopełnił i informacja została prawidłowo wypełniona, właściwy wójt, burmistrz (prezydent miasta) ma 3 lata liczone od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy (powstał on od pierwszego dnia miesiąca następującego po nabyciu gruntu), na doręczenie decyzji ustalającej (do końca 2006 r.). Jeżeli w tym terminie decyzja nie zostanie skutecznie doręczona, zobowiązanie podatkowe nie może powstać.

Z inną sytuacją będziemy mieli jednak do czynienia, gdy wskazany wyżej Jan Kowalski informacji, pomimo takiego obowiązku, nie złożył albo też nie ujawnił w informacji wszystkich niezbędnych do opodatkowania danych (np. zaniżył powierzchnię gruntu podlegającą opodatkowaniu). W takim przypadku organ podatkowy ma 5, a nie 3 lata na doręczenie decyzji ustalającej. Będzie mógł więc taką decyzję skutecznie doręczyć do końca 2008 r.

Po doręczeniu decyzji ustalającej wójt, burmistrz (prezydent miasta) ma co do zasady 5 lat liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, na wyegzekwowanie należności. Po upływie tego okresu ustalone zobowiązanie podatkowe przedawnia się (art. 70 o.p.).

Wskazane w art. 68 o.p. terminy mogą być modyfikowane poprzez zawieszenie ich biegu, co oznacza, że wskazanego przez ustawodawcę okresu nie wlicza się do terminu przedawnienia (biegnie on w dalszym ciągu po ustaniu przesłanki zawieszenia). Z sytuacją taką możemy mieć do czynienia, po pierwsze (art. 68 § 5 o.p.), gdy wydanie decyzji uzależnione jest od uprzedniego rozstrzygnięcia tzw. zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd (np. gdy przed sądem toczy się spór w zakresie prawa własności) – do dnia, w którym decyzja lub orzeczenie stało się ostateczne, ale nie dłużej niż przez 2 lata, po drugie (art. 99 o.p.) w przypadku śmierci podatnika – od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, jednak nie dłużej niż do dnia, w którym upłynęły 2 lata od śmierci spadkodawcy.

Odrębnie ustawodawca uregulował kwestie przedawnienia prawa do doręczenia decyzji ustalającej w sytuacji, gdy podatnik nabył prawo do ulgi podatkowej, ale nie dopełnił warunków uprawniających do skorzystania z tej ulgi (art. 69 o.p.). W tym przypadku prawo do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe powstaje w dniu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi. Termin przedawnienia prawa do doręczenia decyzji ustalającej jest przesunięty w stosunku do zasad ogólnych i liczony jest od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi podatkowej. Termin ten wynosi 3 lata, a jeżeli podatnik nie zgłosił organowi podatkowemu utraty prawa do ulgi co najmniej na 2 miesiące przed upływem tego terminu – termin do wydania decyzji ustalającej wynosi 5 lat, od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi podatkowej.

Wskazany wyżej przepis będzie miał zastosowanie przede wszystkim w podatku rolnym, na tle zwolnienia³⁹, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym. Zgodnie z tym przepisem zwalnia się z podatku rolnego na okres 5 lat grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha, m.in. wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, objęte w trwałe zagospodarowanie, przez które rozumie się objęcie tych gruntów w dzierżawę lub użytkowanie na okres nie krótszy niż 10 lat. Zwolnienie przyznawane jest z wniosku podatnika i w drodze decyzji organu podatkowego (art. 13d ust. 1).

Decyzja przyznająca zwolnienie ma w przedstawionym stanie faktycznym charakter warunkowy, co oznacza, że podatnik musi dopełnić warunku dzierżawy lub użytkowania gruntów przez co najmniej 10 lat. Oznacza to, że rozwiązanie umowy przed tym terminem (np. po 7 latach, a więc już po wykorzystaniu zwolnienia), powinno skutkować wygaszeniem przez organ podatkowy decyzji przyznającej zwolnienie na podstawie art. 258 § 1 pkt 3 o.p. Konsekwencją takiego działania będzie konieczność ustalenia podatku za cały okres dotychczasowego zwolnienia. Cofnięcie się z wymiarem podatku aż o 7 lat będzie możliwe w świetle art. 69 o.p. Prawo do doręczenia decyzji ustalającej powstaje w związku ze złamaniem warunku zwolnienia (rozwiązanie umowy), a termin na jej doręczenie (o ile podatnik nie poinformował o rozwiązaniu umowy organu podatkowego) wynosi 5 lat od końca roku podatkowego, w którym umowa została rozwiązana.

4.2.12. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stosowane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast)

W odrębnym rozdziale 7a o.p. ustawodawca zamieścił katalog ulg w spłacie zobowiązań podatkowych i określił zasady, na których ulgi mogą być udzielane. Charakteryzuje je jedna wspólna cecha – mają uznaniowy charakter, co oznacza, że nawet w przypadku stwierdze-

39 Zgodnie z art. 3 pkt 6 o.p. zwolnienie na gruncie tej ustawy utożsamiane jest z ulgą podatkową, co uzasadnia zastosowanie art. 69 o.p. w przypadku naruszenia warunków do skorzystania ze zwolnienia z art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym.

nia przez organ podatkowy ustawowych przesłanek zastosowania ulgi (ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego), organ ten nie ma automatycznego obowiązku orzeczenia o uldze. Zawarte w przepisie art. 67a § 1 o.p. sformułowanie „może” oznacza, że w każdym przypadku decyzja podjęta będzie w ramach uznania organu podatkowego. Uznanie to dotyczy tak samego zastosowania danej ulgi, jak i jej zakresu – np. umorzenia w całości lub w części. Ograniczone jest jedynie wnioskiem podatnika, co oznacza, że organ podatkowy może orzec wyłącznie w przedmiocie wniosku, w odniesieniu do konkretnego, oznaczonego co do treści, podatku lub zaległości.

W orzecznictwie wskazuje się, że uznaniowy charakter decyzji nie wyklucza wprawdzie sam przez się ich kontroli, ale zakres tej kontroli znacznie ogranicza. Sprowadza się ona zasadniczo do badania, czy wydanie decyzji zostało poprzedzone prawidłowo przeprowadzonym postępowaniem, z zachowaniem przepisów procedury, zarówno przepisów szczegółowych, jak i zasad ogólnych. W szczególności kontroluje się, czy w toku tego postępowania podjęto wszelkie niezbędne kroki do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, czy zebrano zatem wszystkie dowody w celu ustalenia istnienia bądź nieistnienia ustawowych przesłanek decyzji uznaniowej oraz czy podjęta na ich podstawie decyzja nie wykracza poza granice uznania administracyjnego. Sam wybór rozstrzygnięcia, dokonywany w kryteriach słuszności i celowości, pozostaje poza kontrolą sądowno-administracyjną.⁴⁰

Przesłanką do zastosowania ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego jest wystąpienie ważnego interesu podatnika albo też interesu publicznego lub obu tych przesłanek łącznie. Pojęcie „ważnego interesu podatnika” jest określeniem nieostrym, zawierającym szeroki zakres pojęciowy, przy czym nawet jeśli zaistnieje sytuacja wskazująca na ważny interes podatnika uzasadniający zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, to organ może, ale nie musi tej ulgi udzielić. Organy podatkowe uprawnione są więc do własnej oceny interesu społecznego i słuszności interesu obywatela i każdorazowo o treści podejmowanego rozstrzygnięcia decydują okoliczności konkretnego przypadku. Interes obywatela winien być przy tym „słuszny” w rozumieniu

40 Wyrok NSA z dnia 11 września 1996 r. (sygn. akt SA/Ka 1543/95).

obiektywnym, nie może być natomiast wyprowadzony z własnego tylko przekonania opartego na poczuciu krzywdy i nierówności⁴¹. Ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych przypadków losowych nie jest on w stanie uregulować zaległości podatkowych. Przyjmuje się przy tym, że należy brać pod uwagę sytuację, w jakiej znajduje się podatnik w chwili, gdy podejmowana jest decyzja w sprawie. Ważny interes podatnika wystąpi np. w sytuacji, gdy uregulowanie podatku zagrozi egzystencji jego oraz osób mu bliskich.

Nakaz uwzględnienia interesu publicznego, o którym mowa w art. 67a § 1 o.p. oznacza dyrektywę postępowania nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego, korektę błędnych decyzji. Interes publiczny to nie tylko potrzeba zapewnienia maksymalnych dochodów w budżecie gminy, ale także ograniczenie jego ewentualnych wydatków, np. na pomoc społeczną.

Katalog ulg w spłacie zobowiązań podatkowych zawarł ustawodawca w art. 67a § 1 o.p. i przedstawia się następująco:

- odroczenie terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w odrębnej decyzji wydanej na podstawie art. 53a o.p.;
- rozłożenie na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w odrębnej decyzji wydanej na podstawie art. 53a o.p.;
- umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej.

Wyłączną podstawą zastosowania ulgi w spłacie w postaci odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty jest wniosek podatnika. W przypadku umorzenia zasadą jest, iż również dokonywane jest z wniosku podatnika, ale ustawodawca dopuścił sytuacje, w których może mieć ono miejsce z inicjatywy organu podatkowego (art. 67d o.p.). Umorzenie zaległości podatkowych z urzędu, powinno być wykorzystywane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) zawsze

41 Wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 1999 r. (sygn. akt SA/Wr 953/98).

wtedy, gdy nie ma już podatnika (śmierć osoby fizycznej lub likwidacja osoby prawnej albo spółki nieposiadającej osobowości prawnej), i nie ma majątku, z którego zaległość podatkowa może być wyegzekwowana. Na podstawie art. 67d § 1 pkt 2 o.p. umorzenie z urzędu możliwe jest także w przypadku niewielkich zaległości podatkowych, których wysokość nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym (44 zł).

Od momentu przestąpienia Polski do Unii Europejskiej bezpośrednio obowiązuje prawo wspólnotowe w zakresie prawa konkurencji. Znalazło to odzwierciedlenie w przepisach o.p., które regulują kwestie związane z udzielaniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. Przepisy te są dostosowane do ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej⁴², która szczegółowo reguluje kwestie związane z udzielaniem tzw. pomocy publicznej dla przedsiębiorców.

W związku z powyższym gminne organy podatkowe udzielające przedsiębiorcom ulg uznaniowych powinny stosować odpowiednie procedury związane z udzielaniem pomocy publicznej. Procedury te będą uzależnione od rodzaju pomocy, którą kieruje się do przedsiębiorców. Pomoc taka, w tym pomoc w formie ulg uznaniowych przewidzianych w o.p., może mieć zgodnie z art. 67b o.p. charakter:

- pomocy publicznej;
- pomocy „*de minimis*”;
- nie być pomocą publiczną.

Jedynie w ostatniej ze wskazanych sytuacji gminny organ podatkowy jest w zasadzie zwolniony z obowiązku stosowania szczególnych procedur związanych z zastosowaniem ulgi. W pozostałych przypadkach udzielenie ulgi zależne jest tak od wysokości udzielanej pomocy, jak i od jej przeznaczenia.⁴³

Przepisy dotyczące stosowania ulg uznaniowych stosuje się odpowiednio do płatników, inkasentów, osób trzecich oraz ich spadkobier-

42 Dz.U. Nr 123, poz. 1291 ze zm.

43 Szerzej na ten temat zob. L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 314–322.

ców, przy czym w odniesieniu do należności płatników i inkasentów, ustawodawca, co do zasady, wyłączył możliwość ich umarzania – jest to dopuszczalne tylko z urzędu i to jedynie w dwóch przypadkach (art. 67d § 3 o.p.). Mogą oni natomiast korzystać z instytucji odroczenia terminu płatności oraz rozłożenia na raty.

4.2.13. Nadpłata

Nadpłatą jest, co do zasady, kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, a także inne świadczenia wskazane przez ustawodawcę w art. 72 § 1 o.p. W podatkach i opłatach lokalnych nadpłata powstaje w momencie zapłacenia podatku (opłaty) albo też jego poboru przez inkasenta. O ile nadpłata powstanie, gminny organ podatkowy zobowiązany jest z urzędu do dokonania jej zwrotu, co do zasady po uprzednim wydaniu decyzji określającej wysokość nadpłaty (art. 74a o.p.).

Inicjatywa stwierdzenia nadpłaty może też wyjść od podatnika, który zakwestionuje zasadność albo też wysokość uiszczonego podatku. W tym zakresie należy jednak rozważyć, czy kwestionowane zobowiązanie wynikało z decyzji podatkowej (ustalającej lub określającej), czy też zostało uiszczone na podstawie złożonej deklaracji podatkowej (np. na podatek od środków transportowych) lub też bez decyzji i bez deklaracji (sytuacja taka występuje w podatku od posiadania psów oraz w opłatach lokalnych).

Zasadą jest, co wynika z art. 75 o.p., że wniosek o stwierdzenie nadpłaty może być złożony przez podatników, których zobowiązanie powstało z mocy prawa i tylko wtedy, gdy nie zostało określone decyzją przez organ podatkowy. Jeżeli zatem podatek złożył deklarację na podatek od środków transportowych, wykazał w niej podatek do zapłaty, uiszczył ten podatek, a następnie stwierdził, że podatek był nienależny lub też uiszczony w kwocie wyższej od należnej, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Złożeniu wniosku powinno towarzyszyć skorygowanie deklaracji oraz pisemne wyjaśnienie przyczyn korekty.

We wskazanym przypadku wniosek wszczyna postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty, które co do zasady, o ile organ podatkowy uzna słuszność tego wniosku, powinno zakończyć się decy-

zją o stwierdzeniu nadpłaty, a w przypadku zakwestionowania słuszności wniosku – decyzją odmawiającą stwierdzenia nadpłaty, ewentualnie umorzeniem postępowania jako bezprzedmiotowego (art. 208 o.p.).⁴⁴

Zwrócić należy uwagę na fakt, iż obowiązek wydania decyzji o stwierdzeniu nadpłaty nie wystąpi, o ile złożona korekta deklaracji nie będzie budziła wątpliwości organu podatkowego. W tym przypadku, zgodnie z art. 75 § 4 o.p., gminny organ podatkowy zwraca nadpłatę w ramach tzw. czynności materialno-technicznych.

Inny tryb postępowania z nadpłatą będzie właściwy dla sytuacji, gdy kwota kwestionowanego podatku została uprzednio ustalona lub określona w decyzji podatkowej. Wniosek o stwierdzenie nadpłaty powinien być w tych przypadkach traktowany jako wniosek o wzruszenie decyzji podatkowej – najczęściej ostatecznej, a więc o zastosowanie jednego z tzw. nadzwyczajnych trybów wzruszenia takiej decyzji (wznowienie postępowania, zmiana, uchylenie, stwierdzenie nieważności). Dopiero po uchyleniu lub zmianie decyzji, z której wynikał zapłacony podatek, można mówić o powstaniu nadpłaty, którą powinno określić się w decyzji (możliwa jest zmiana lub uchylenie oraz określenie nadpłaty w jednej decyzji podatkowej).

W przypadku wydania decyzji o stwierdzeniu lub określeniu nadpłaty, podlega ona zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania takiej decyzji (art. 77 § 1 pkt 2 o.p.). Identyczny termin zwrotu przewidziano w przypadku powstania nadpłaty w związku ze zmianą, uchyleniem lub stwierdzeniem nieważności decyzji (art. 77 § 1 pkt 1 o.p.). W przypadku korekty deklaracji, z którą wiąże się powstanie nadpłaty i zwrotu bezdecyzyjnego, na podstawie art. 75 § 4 o.p., nadpłata powinna być zwrócona w ciągu 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 77 § 1 pkt 6).

Obowiązuje zasada zwrotu pośredniego nadpłaty, co oznacza, że w pierwszej kolejności nadpłata zaliczana jest z urzędu na poczet zaległości podatkowych oraz bieżących zobowiązań, a dopiero w razie ich braku podlega zwrotowi, chyba że podatnik wystąpi o jej zaliczenie na

44 W doktrynie istnieje spór co do sposobu zakończenia postępowania we wskazanej sytuacji – zob. L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja... op. cit.*, s. 351–352.

poczet przyszłych należności (art. 76 § 1 o.p.). Zasada ta ulega modyfikacji w odniesieniu do nadpłat, których wysokość nie przekracza 8,80 zł – te przy braku zaległości i bieżących zobowiązań z urzędu zaliczane są na poczet przyszłych należności, chyba że podatnik wystąpi o ich zwrot. O zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległości podatkowych i bieżących należności organ rozstrzyga w formie postanowienia. Pomimo braku wyraźnego zapisu w art. 76a o.p., wydaje się, że identyczne postanowienie powinno być wydane przy zaliczeniu nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań.

Bieżące należności, o których mowa w art. 76 o.p., to takie świadczenia, które są ustalone, ale nie upłynął dla nich jeszcze termin płatności. Są to także raty podatku, co oznacza, że np. w podatku od nieruchomości nadwyżkę nadpłaconą w związku z uregulowaniem pierwszej raty podatku można zaliczyć z urzędu na poczet kolejnych rat. Nie ma też przeszkód, aby gminny organ podatkowy zaliczał nadpłaty w jednym podatku (np. w podatku od nieruchomości) na poczet zaległości lub bieżących zobowiązań w innym podatku lokalnym (np. w podatku od środków transportowych).

Nadpłaty, zgodnie z art. 78 § 2 o.p., podlegają oprocentowaniu w wysokości równej odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. Wyjątkiem jest sytuacja, w której wysokość nadpłaty nie przekracza wysokości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym (jest to kwota 8,80 zł).

Wskazana wyżej generalna zasada zwrotu nadpłaty wraz z oprocentowaniem doznaje w praktyce licznych wyjątków. Oprocentowanie będzie bowiem należne jedynie wtedy, gdy nadpłaty nie zwrócono w terminie albo też nadpłata powstała w związku z uchyleniem lub zmianą decyzji, a do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia przyczynił się organ podatkowy (art. 78 § 3 o.p.). Oznacza to, że w podatkach lokalnych oprocentowanie nadpłaty będzie raczej wyjątkiem, o czym świadczy niżej przedstawiony przykład.

Jan Kowalski w 2003 roku nabył użytki rolne, ale ponieważ był przedsiębiorcą uznał, że grunty te powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Dopełniając więc ustawowego obowiązku złożył informację na podatek od nieruchomości i wykazał nabyte grunty

do opodatkowania. W oparciu o informację dokonywany był coroczny wymiar podatku od nieruchomości. W 2006 roku Jan Kowalski zakwestionował poprawność wydanych mu oraz opłaconych decyzji podatkowych – skorygował informację na podatek od nieruchomości i złożył informację na podatek rolny. Jednocześnie zażądał zwrotu nadpłaconego podatku.

Po analizie wniosku organ podatkowy wznowił postępowanie podatkowe, uchylił decyzje na podatek od nieruchomości oraz określił wysokość nadpłaty. Nadpłata ta została zwrócona w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji o uchyleniu, a zatem nie podlegała oprocentowaniu. Organ podatkowy nie przyczynił się do powstania nadpłaty, gdyż bazował na wadliwej informacji złożonej przez podatnika.

Inaczej wyglądałaby kwestia oprocentowania nadpłaty w przypadku, gdyby we wskazanym wyżej stanie faktycznym podatnik złożył informację na podatek rolny, ale organ podatkowy zakwestionowałby jej poprawność i wymierzył od gruntów podatek od nieruchomości. W przypadku zakwestionowania takich decyzji i ich uchyleniu, nie może być wątpliwości co do tego, że to organ podatkowy przyczynił się do powstania przesłanek uchylenia, nie uwzględniając prawidłowo złożonej przez podatnika informacji. Powstała w związku ze swym wadliwym działaniem nadpłata będzie więc musiał zwrócić z oprocentowaniem naliczonym od dnia zapłaty nienależnego podatku.

Zgodnie z art. 80 § 1 o.p., prawo do zwrotu nadpłaty wygasa po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu. Przepis ten należy odróżnić od regulacji art. 79 określającego termin wygaśnięcia prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, który wynosi 5 lat liczonych od dnia powstania nadpłaty.

4.2.14. Odpowiedzialność solidarna za zobowiązania z tytułu podatków lokalnych

Zobowiązanie podatkowe w podatkach lokalnych, takich jak: od nieruchomości, rolny, leśny oraz od środków transportowych, w przypadku współposiadania lub współwłasności mają charakter solidarny. Co za tym idzie i odpowiedzialność za takie zobowiązanie ma taki

charakter, a zasady tej odpowiedzialności zgodnie z odesłaniem zawartym w art. 91 o.p. są identyczne jak w przepisach kodeksu cywilnego. Oznacza to, że kilku dłużników (podatników) może być zobowiązanych w ten sposób, że wierzyciel (organ podatkowy) może żądać w całości lub w części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregośkolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (art. 366 k.c.).

Szczególne zasady związane z odpowiedzialnością solidarną dotyczą tych podatków lokalnych, w których zobowiązanie powstaje przez doręczenie decyzji ustalającej. Zgodnie z art. 92 o.p., odpowiedzialnymi solidarnie są w takim przypadku jedynie podatnicy, którym doręczono decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Jeżeli zatem któremuś z podatników odpowiedzialnych solidarnie nie doręczono decyzji ustalającej (np. jednej z osób fizycznych będących współwłaścicielami budynku, który podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości), organ podatkowy nie będzie mógł żądać od niej wykonania zobowiązania, gdyż solidarna odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe nie będzie tej osoby dotyczyła.

Powyższa zasada nie znajduje zastosowania w stosunku do zobowiązań podatkowych pobieranych w formie łącznego zobowiązania pieniężnego (art. 6c ustawy o podatku rolnym). W tym przypadku zasady odpowiedzialności solidarnej stosuje się z chwilą doręczenia decyzji (nakazu płatniczego) osobie, na którą, zgodnie z ustawą o podatku rolnym, wystawia się decyzję (nakaz płatniczy). Osobą taką jest którykolwiek ze współwłaścicieli gospodarstwa rolnego, a więc wystarczające jest wystawienie i doręczenie jej nakazu, aby powstało zobowiązanie solidarne i odpowiedzialność solidarna za takie zobowiązanie wszystkich współwłaścicieli. Zasada ta nie dotyczy jednak sytuacji, gdy tylko jeden ze współwłaścicieli lub współposiadaczy gospodarstwa rolnego prowadzi je w całości (art. 3 ust. 6 ustawy o podatku rolnym) – w takim przypadku tylko na nim ciąży obowiązek podatkowy, tylko na niego wystawia się nakaz i tylko on odpowiada za ewentualne zaległości związane z ustalonym podatkiem.

4.3. Przepisy prawa proceduralnego zawarte w Ordynacji podatkowej

4.3.1. Uwagi ogólne

Podziału Ordynacji podatkowej na część materialną i proceduralną nie sposób dokonać precyzyjnie. Przepisy prawa proceduralnego zawarte w Ordynacji podatkowej są bowiem „rozrzucone” na gruncie tej ustawy i przeplatają się z przepisami materialnoprawnymi. Zasadnicze przepisy proceduralne – jeżeli dokonać takiego wyodrębnienia – zawarte są w Dziale IV „Postępowanie podatkowe”, w Dziale V „Czynności sprawdzające” oraz w Dziale VI „Kontrola podatkowa”.

Przebieg procedury podatkowej jest w istotny sposób uzależniony od prawa materialnego, a zwłaszcza podatkowoprawnego stanu faktycznego, wynikającego z ustawy zawierającej konstrukcję konkretnego podatku. Poszczególne daniny mają bowiem swoje własne instytucje i elementy z zakresu procedury, specyficzne dla jednego podatku, które natomiast nie występują w postępowaniu dotyczącym innego podatku. Również Ordynacja podatkowa, pomimo iż jest aktem o charakterze generalnym, którego zasadniczym zadaniem jest administrowanie wszelkimi daninami obowiązującymi w Polsce, zawiera przepisy proceduralne właściwe tylko dla ściśle określonych podatków, w tym podatków lokalnych. W dalszej części rozdziału skupiono się zasadniczo nad zagadnieniami, które z uwagi na specyfikę występują w postępowaniach prowadzonych przez samorządowe organy podatkowe.

4.3.2. Zasady ogólne postępowania podatkowego

Postępowanie podatkowe uregulowane w Dziale IV o.p. opiera się na zasadach ogólnych, które są podstawowymi regułami postępowania uznanymi za takie przez ustawodawcę. Zasady te nie są zatem tylko postulatami czy też zaleceniami, lecz są normami prawa, których naruszenie jest oceniane z takim skutkiem prawnym przez organy i sądy, jak naruszenie jakiegokolwiek przepisu prawa. Zasady ogólne postępowania podatkowego dotyczą przede wszystkim samego postępowania, którego celem jest rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy w drodze decyzji administracyjnej. Zasadnicza funkcja tych zasad sprowadza się

do ujednolicania wykładni przepisów proceduralnych, wypełniania luk prawnych oraz wzmacniania pozycji procesowej podmiotów postępowania podatkowego⁴⁵. Przepisy regulujące zasady ogólne postępowania podatkowego znajdują odpowiednie zastosowanie w toku czynności sprawdzających i kontroli podatkowej.

Ordynacja podatkowa przewiduje następujące zasady ogólne postępowania podatkowego: legalizmu i praworządności (art. 120), postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1), udzielania informacji (art. 121 § 2), prawdy materialnej (art. 122), czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania (art. 123 § 1), przekonywania (art. 124), wnikliwości, szybkości i prostoty postępowania (art. 125), pisemności (art. 126), dwuinstancyjności postępowania (art. 127), trwałości ostatecznych decyzji (art. 128), jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129).

4.3.3. Wyłączenie samorządowego organu podatkowego od załatwiania sprawy

Zdolność prawną organu podatkowego do załatwienia konkretnej sprawy indywidualnej wyznacza właściwość oraz instytucja wyłączenia pracownika i organu. Instytucja wyłączenia organu podatkowego jest konsekwencją zasady budzenia zaufania do organów podatkowych oraz zasady prawdy materialnej. Wyłączenie ma charakter działania profilaktycznego, będącego wyrazem urzędowej przezorności. Przestanki wyłączenia abstrahują od tego, czy ewentualny udział pracownika w postępowaniu może mieć wpływ „korzystny”, czy też „niekorzystny” dla strony postępowania. Przepisy o wyłączeniu pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego mają zastosowanie również do kontroli podatkowej, a od 1 stycznia 2007 r. także do czynności sprawdzających⁴⁶.

Wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa, ich zastępcy oraz skarbnik jednostki samorządu terytorialnego

45 Zob. S. Presnarowicz (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 491

46 Wynika to z art. 280 o.p., którego brzmienie zostało nadane ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590).

podlegają wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących ich zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego. Należy zwrócić uwagę, że oprócz wyłączenia organu (osoby piastującej funkcje organu) przewidziano również wyłączenie skarbnika jednostki samorządu terytorialnego. Przesłanka wyłączenia nawiązuje do zasady, że nikt nie powinien być sędzią we własnej sprawie. Wymienione wyżej osoby podlegają ponadto wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących ich małżonków, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych albo powinowatych pierwszego stopnia, a także osób związanych z nimi stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli. W przypadku wyłączenia organu samorządowe kolegium odwoławcze wyznacza, w drodze postanowienia, organ właściwy do załatwienia sprawy. Wyłączenie organu podatkowego od załatwienia sprawy oznacza, że niedopuszczalne jest wydanie decyzji „z upoważnienia” przez podległego pracownika. Wyłączenie następuje z mocy prawa, zatem również z mocy prawa organ podatkowy traci zdolność do rozpoznania sprawy. Decyzja wydana przez organ podlegający wyłączeniu może być oceniana jako akt wydany w okolicznościach wyczerpujących przesłankę wznowienia postępowania.

4.3.4. Strona w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez samorządowy organ podatkowy

Stroną postępowania podatkowego jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie (art. 110–117a o.p.), które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

W przypadku, gdy ustawa podatkowa przewiduje solidarny obowiązek podatkowy, konsekwencją takiego stanu rzeczy są określone skutki w sferze proceduralnej. Jeżeli bowiem obowiązek uiszczenia podatku ciąży solidarnie na kilku osobach, to każda z tych osób jest stroną postępowania. Sytuacja powyższa ma miejsce m.in. w podatku rolnym, leśnym oraz w podatku od nieruchomości. Zgodnie z art. 3 ust. 5 *ustawy o podatku rolnym*, przy współwłasności lub współposiadaniu gruntów przez dwa lub więcej podmiotów, art. 2 ust. 4 *ustawy o po-*

datku leśnym przy współwłasności lub współposiadaniu lasu przez dwa lub więcej podmiotów oraz art. 3 ust. 4 *ustawy o podatkach i opłatach lokalnych* – w zakresie podatku od nieruchomości – przy współwłasności lub współposiadaniu gruntów, budynków lub budowli przez dwa lub więcej podmiotów, mamy do czynienia z koniecznością prowadzenia postępowania z udziałem wymienionych wyżej osób. Każdego ze współwłaścicieli nieruchomości jako podatnika należy uznać za stronę postępowania podatkowego, co oznacza, że wszyscy współwłaściciele powinni być wymienieni w decyzji ustalającej wysokość podatku od nieruchomości i wszystkim ta decyzja powinna być doręczona⁴⁷. Zasada powyższa odnosi się również do postępowań, w których decyzja ma charakter deklaratoryjny.

Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 133 § 3 o.p. w przypadku, gdy małżonkowie są wspólnie opodatkowani na podstawie odrębnych przepisów, czyli art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f., są oni jedną stroną postępowania i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga. Przepis ten w żadnej mierze nie odnosi się do instytucji małżonków jako podatnika łącznego w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym. Małżonkowie są tu bowiem opodatkowani tymi podatkami tak jak inni współwłaściciele, tzn. obowiązek podatkowy obciąża ich solidarnie. W związku z powyższym nie można wskazać tylko jednego małżonka w decyzji wymiarowej i tylko jednemu ją doręczyć, jeżeli obowiązek podatkowy ciąży na obojgu.

4.3.5. Doręczanie pism przez samorządowy organ podatkowy

Organ podatkowy doręcza pisma za pokwitowaniem przez pocztę, przez swoich pracowników lub przez osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów. W przypadku gdy organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), pisma może doręczać sołtys za pokwitowaniem. Przedmiotem doręczenia jest zawsze pismo. Pismem są wszelkiego rodzaju dokumenty, niezależnie od ich charakteru prawnego. Jest to zarazem zbiorcze ujęcie utrwalonych na piśmie określonych czynności procesowych (ich rezultatów) o różnym charakterze. Pismem jest wezwanie, zawiadomienie, postanowienie, protokół, decy-

47 Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2003 r., sygn. akt I SA/Łd 1086/01, ONSA 2004, nr 1, poz. 33.

zja oraz inne dokumenty kierowane przez organ podatkowy zarówno do strony jak i do innych uczestników postępowania.

Ordynacja podatkowa przewiduje cztery kategorie podmiotów uprawnionych do realizacji doręczania pism. Po pierwsze, pisma doręcza poczta, przy czym ustawa nie zastrzega, że ma to być wyłącznie operator publiczny, o którym mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2003 r. Prawo pocztowe⁴⁸. Wynika to z faktu, iż na podstawie ww. ustawy, podmiotami uprawnionymi do wykonywania działalności pocztowej są zarówno operator publiczny obowiązany do świadczenia powszechnych usług pocztowych, czyli „Poczta Polska”, jak i operatorzy uprawnieni, tj. mający np. koncesję do świadczenia tych usług. Po drugie, doręczenie może nastąpić za pośrednictwem pracowników organu podatkowego. Ponieważ doręczenie jest czynnością faktyczną, niezwiązaną w jakikolwiek sposób z merytoryczną stroną postępowania, doręczający pracownik nie musi legitymować się specjalnym upoważnieniem. Będą to wszyscy pracownicy pozostający w stosunku pracy w aparacie administracyjnym organu podatkowego (urzędzie gminy, miasta), niezależnie od podstaw nawiązania stosunku pracy oraz ich statusu (pracownik kontraktowy, mianowany, z powołania, funkcjonariusz). W tym miejscu postawić należy pytanie, czy skutecznie może doręczać pisma pracownik organu podatkowego, realizujący te czynności w ramach umowy cywilnoprawnej zlecenie lub umowy o dzieło? W takiej sytuacji mamy do czynienia z doręczeniem realizowanym przez osobę będącą pracownikiem organu podatkowego, ale wykonującą te czynności w ramach umowy cywilnoprawnej, nie zaś stosunku pracy. Wolą ustawodawcy, modyfikującego art. 144 o.p., było doprowadzenie do sytuacji, w których doręczenia nie będą realizowane w ramach umów cywilnoprawnych zawieranych z jakimikolwiek podmiotami, z wyjątkiem poczty. W konsekwencji wydaje się, że jako nieuprawnione należy uznać działania, w których doręczaniem pism będą zajmowali się pracownicy organu podatkowego, ale w ramach innego stosunku niż stosunek pracy⁴⁹. Po trzecie, doręczenie może nastąpić również przez osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów.

48 Dz.U. Nr 130, poz. 1188 ze zm.

49 M. Popławski, R. Dowgier, Doręczanie pism w świetle art. 144 Ordynacji podatkowej, „Finanse Komunalne” 2006, nr 3, s. 42 i n.

Przykładowo można tu wskazać, iż obowiązki podmiotu doręczającego może pełnić konsul, na podstawie art. 18 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 13 lutego 1984 r. o funkcjach konsułów Rzeczypospolitej Polskiej⁵⁰.

Po czwarte, doręczenie może nastąpić poprzez sołtysa. Doręczenie pism poprzez sołtysa jest charakterystyczne wyłącznie dla postępowań prowadzonych przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta. Ordynacja podatkowa nie zastrzega skuteczności doręczania pism przez sołtysa tylko w obrębie „jego” sołectwa. W praktyce jednak sołtys raczej nie będzie doręczał pism w innych sołectwach.

4.3.6. Wezwanie przez samorządowy organ podatkowy

Organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Wezwanie może być stosowane w trakcie już toczącego się postępowania podatkowego. Organ podatkowy nie może na tej podstawie wzywać do złożenia wyjaśnień lub zeznań przed wszczęciem postępowania w określonej sprawie. Wtedy można jedynie wykorzystać uprawnienia zawarte w Dziale V „Czynności sprawdzające”, a zwłaszcza art. 274 i 274a O.p.⁵¹ Nie można zatem wezwać podatnika do urzędu celem wszczęcia postępowania podatkowego, ale przy okazji wezwania w ramach czynności sprawdzających doręczyć podatnikowi postanowienie o wszczęciu postępowania.

Katalog osób, w odniesieniu do których organ podatkowy uprawniony jest do wystosowania wezwania, jest w zasadzie otwarty. Ustawodawca wskazuje bowiem, że organ podatkowy może „wezwać stronę lub inne osoby”. Wezwanie może być kierowane wyłącznie do osób fizycznych, nigdy zaś do osób prawnych bądź jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej. Spostrzeżenie to dotyczy również sytuacji, gdy wezwanie kierowane jest do strony niebędącej osobą fizyczną. Jeżeli będzie zachodzić konieczność wezwania podmiotu, bę-

50 T.j. Dz.U. Nr z 2002 r., Nr 215, poz. 1823.

51 L. Etel, Uprawnienia gminnych organów podatkowych (III), „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, s. 52.

dającego osobą prawną lub jednostką organizacyjną do udziału w postępowaniu lub dokonania innej czynności, wezwanie każdorazowo winno być kierowane do osoby fizycznej reprezentującej taki podmiot.

Warto podkreślić, że poprzez „wezwanie” można nałożyć obowiązek wzięcia udziału w innych czynnościach procesowych niż złożenie wyjaśnień lub zeznań. Organ podatkowy może również wezwać do dokonania innych czynności, które nie zostały wymienione wprost w przepisach Ordynacji podatkowej, a których wykonanie jest w ocenie tego organu konieczne dla załatwienia sprawy. Można tu wskazać przykładowo na obowiązek przedłożenia dokumentacji będącej w posiadaniu określonej osoby.

Nałożenie obowiązku złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności uzależnione jest od niezbędności dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Wymóg ten stanowi więc swoiste ograniczenie w zakresie wezwań. Tym samym potencjalnie zmniejsza uciążliwość postępowania poprzez ograniczenie wezwań w „błahych” kwestiach. Ocena owej niezbędności dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy pozostaje w gestii organu podatkowego. Należy jednak mieć na uwadze, że organ podatkowy przy podejmowaniu decyzji, czy dokonać wezwania zdeterminowany jest wynikającą z art. 122 o.p. zasadą prawdy materialnej.

W tym miejscu wskazać należy na możliwość pouczenia w wezwaniu o tym, iż jeśli wezwany w określonym w piśmie terminie nie wykona czynności, do której został zobowiązany, organ podatkowy będzie mógł nałożyć na niego karę porządkową. Uprawnienie takie daje art. 262 o.p. Wykorzystanie tego instrumentu zwiększa gwarancję zastosowania się do wezwania. Sankcja określona w art. 262 o.p. może mieć jednak zastosowanie tylko w sytuacjach określonych w tym przepisie.

4.3.7. Wszczęcie postępowania przez samorządowy organ podatkowy

Wszczęcie postępowania podatkowego jest czynnością o doniosłych skutkach prawnych zarówno formalnych, jak i materialnych. W momencie wszczęcia postępowania podatkowego następuje zawiązanie stosunku prawnoprocesowego pomiędzy organem podatkowym

a stroną postępowania. Dopiero po wszczęciu postępowania pojawiają się wszelkie uprawnienia i obowiązki przewidziane w Dziale IV o.p., które odnoszą się do organu podatkowego oraz do stron i innych uczestników postępowania. Przed wszczęciem postępowania organ podatkowy nie może dokonywać wezwania w trybie art. 155 § 1 o.p. Data wszczęcia postępowania stanowi podstawę obliczenia terminu załatwienia sprawy zgodnie z art. 139 o.p. Wszczęcie postępowania podatkowego kończy fazę samoobliczenia realizowanego przez podatnika na gruncie podatków, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa. Wiąże się to, między innymi, z zawieszeniem uprawnienia do skorygowania deklaracji, co wynika z art. 81b § 1 pkt 1 o.p.

Postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu. Ordynacja przewiduje zatem dwa sposoby wszczęcia postępowania, które nawiązują do zasady skargowości oraz do zasady oficjalności w zakresie inicjatywy procesowej. Wszczęcie postępowania z urzędu charakterystyczne jest dla spraw związanych z weryfikacją samoobliczenia dokonywanego przez podatników. Wysokość podatku zadeklarowanego przez podatnika może zostać zakwestionowana przez organy podatkowe. Wynika to pośrednio z przepisów, które zawierają poszczególne ustawy podatkowe⁵². Fakt, że określona ustawa podatkowa nie zawiera podobnej regulacji, nie wyklucza możliwości wszczęcia postępowania i określenia zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy. Z sytuacją taką mamy do czynienia m.in. w podatku rolnym, leśnym, od nieruchomości, jeżeli podatnikami są osoby prawne oraz jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej oraz w podatku od środków transportowych. Zakwestionowanie rozliczenia podatku dokonanego przez podatnika w drodze samoobliczenia może nastąpić tylko i wyłącznie w formie decyzji podatkowej. Żaden inny akt prawny, a tym bardziej czynność materialno-techniczna organu podatkowego nie mogą spowodować skutku w postaci zmiany podatku zadeklarowanego przez podatnika⁵³. Wydanie decyzji podatkowej może natomiast mieć miejsce tylko po uprzednim wszczęciu i przeprowadzeniu postępowania podatkowego (jurysdyk-

52 Zob. np. art. 45 ust. 6. u.p.d.o.f.

53 Wyjątkiem jest możliwość dokonania przez organ korekty deklaracji z urzędu na podstawie art. 274 § 1 pkt 1 o.p.

cyjnego). Wszczęcie postępowania podatkowego stanowi zatem *conditio sine qua non* dokonania skutecznej weryfikacji oraz ewentualnej korekty przez organ podatkowy rozliczenia podatkowego dokonanego przez podatnika.

Z wszczęciem postępowania z urzędu mamy do czynienia również w przypadku, gdy podatnikiem podatku rolnego, leśnego oraz podatku od nieruchomości jest osoba fizyczna.⁵⁴ Deklaracje (informacje) składane przez podatników do organów podatkowych, związane z wyżej wymienionymi podatkami „na pierwszy rzut oka”, wydają się być swoistymi wnioskami o wszczęcie postępowania podatkowego. W rzeczywistości deklaracje podatkowe nie są w opisanym przypadku wnioskami o wszczęcie postępowania, zaś postępowanie wszczynane jest z urzędu. Zasadniczym argumentem przemawiającym za tym ostatnim stanowiskiem jest okoliczność, iż postępowanie w sprawie wymiaru każdego z wyżej wymienionych podatków może nastąpić nawet wówczas, gdy podatnik świadomie zaniechał złożenia stosownej deklaracji, pomimo istnienia takiego obowiązku. W takiej jednak sytuacji na podstawie art. 274a § 1 o.p., czyli jeszcze przed wszczęciem postępowania podatkowego, organ podatkowy ma prawo zażądać od podatnika złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia, jeżeli deklaracja nie została złożona mimo istnienia obowiązku. Ponadto mielibyśmy tu do czynienia z „wymuszonymi” wnioskami o wszczęcie postępowania. Przepisy prawa określają obowiązek, a nie uprawnienie złożenia wskazanych powyżej deklaracji przez podatnika. Potwierdzeniem tego jest sankcja, która jest przewidziana w przypadku uchylania się od opodatkowania i nieskładania deklaracji⁵⁵.

Z kolei wszczęcie postępowania podatkowego na żądanie strony wiąże się zazwyczaj z realizacją jej materialnoprawnych uprawnień. Jako przykład spraw, w których inicjatywa wszczęcia postępowania przysługuje stronie, można wskazać w szczególności: odroczenie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego (art. 48 § 1 i 2 o.p.), odroczenie terminu płatności podatku (art. 67a § 1 pkt 1 o.p.),

54 Szerzej zob. R. Dowgier, M. Popławski, B. Pahl, Wymiar podatków lokalnych osobom fizycznym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 3.

55 Zob. art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 930 z późn. zm.).

rozłożenie zapłaty podatku na raty (art. 67a § 1 pkt 1 o.p.), odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a (art. 67a § 1 pkt 2 o.p.), umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej (art. 67a § 1 pkt 3 o.p.), stwierdzenie nadpłaty podatku (art. 75 § 1 o.p.).

Wszczęcie postępowania z urzędu następuje w formie postanowienia na piśmie. Ordynacja podatkowa przewiduje jednak odstępstwa od zasady wszczynania postępowania z urzędu w formie postanowienia. Wyjątki te odnoszą się m.in. do spraw dotyczących zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres nie uległ zmianie, co wynika z art. 165 § 5 pkt 1 o.p. Przepis ten może mieć zastosowanie do podatku od nieruchomości, leśnego i rolnego w odniesieniu do podatnika, wobec którego wymiar podatku był już w poprzednim roku podatkowym przeprowadzony (tzw. stary podatnik). Ponadto istotne jest, ażeby nie uległ zmianie stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres. Rozwiązanie to ma na celu uproszczenie procesu wymiaru podatków. Skoro bowiem nie doszło do zmiany stanu faktycznego skutkującej zmianą podstawy opodatkowania, zbyteczne jest zawiadamianie strony o wszczęciu postępowania. Problemem jest jednak wskazanie czynności organu, która zapoczątkuje proces wymiaru podatku. Wydaje się więc, iż postępowanie zostaje wszczęte przez nieokreślone ustawą działanie organu w sposób „dowolny” czy też „domyślny”, innymi słowy, obok wniosku strony oraz wszczęcia postępowania z urzędu w drodze postanowienia, postępowanie wszczynane jest z urzędu bez wydawania postanowienia i zawiadomienia strony o jego wszczęciu.

4.3.8. Wielość stron w postępowaniu prowadzonym przez samorządowy organ podatkowy

Zgodnie z art. 166 § 1 o.p. w sprawach, w których prawa i obowiązki stron wynikają z tego samego stanu faktycznego oraz z tej samej podstawy prawnej i w których właściwy jest ten sam organ podatkowy,

można wszcząć i prowadzić jedno postępowanie dotyczące więcej niż jednej strony. Regulacja ta odnosi się do zagadnienia współuczestnictwa formalnego. Dopuszcza ona możliwości załatwienia kilku spraw w jednym postępowaniu. Należy odróżnić współuczestnictwo formalne od wielości stron w postępowaniu podatkowym, z czym możemy mieć do czynienia w postępowaniach dotyczących zobowiązań podatkowych w podatku rolnym, leśnym, od nieruchomości oraz w podatku od środków transportowych. Art. 166 o.p. nie ma zastosowania w postępowaniach dotyczących spraw, w których mamy do czynienia z solidarnym obowiązkiem podatkowym spoczywającym na kilku podmiotach.

4.3.9. Protokoły i adnotacje

Zgodnie z art. 172 § 1 o.p., organ podatkowy sporządza zwięzły protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że czynność została w inny sposób utrwalona na piśmie. W szczególności sporządza się protokół: przyjęcia wniesionego ustnie podania, przesłuchania strony, świadka i biegłego, oględzin i ekspertyz dokonywanych przy udziale pracownika organu podatkowego, ustnego ogłoszenia postanowienia. Z kolei zgodnie z art. 177 o.p., czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrwalą się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności.

Zarówno w odniesieniu do protokołów jak i do adnotacji znajduje zastosowanie zasada oficjalności utrwalania wszelkich czynności w toku postępowania. Wyłącznie na organie podatkowym spoczywa ustawowy obowiązek ujęcia w treści protokołu lub adnotacji przebiegu poszczególnych czynności. Zatem to organ podatkowy sporządza protokół lub adnotację.

Protokół powinien być zwięzły, co oznacza, że powinien zawierać wiele treści w niewielu słowach, musi być treściwy i zwarty. Pewne odrębności można wskazać w odniesieniu do zasad sporządzania protokołu z przesłuchania. Odrębnością w sporządzaniu protokołu przesłuchania – w porównaniu do ogólnych zasad sporządzania protokołów, określonych w art. 173 o.p., – jest powinność odczytania i przedłoże-

nia protokołu do podpisu osobie zeznającej niezwłocznie po złożeniu zeznania. Protokół przesłuchania powinien być zatem sporządzany na bieżąco w trakcie składania zeznań. W praktyce jest niedopuszczalne rozdzielenie czynności przesłuchania od czynności sporządzenia protokołu oraz jego kontroli przez osobę zeznającą. Odczytanie i przedłożenie protokołu osobie zeznającej powinno nastąpić niezwłocznie po przeprowadzonej czynności. Ustawodawca w odniesieniu do protokołu przesłuchania zaakcentował konieczność poddania kontroli przez osobę zeznającą treści utrwalonej w protokole. Należy z ostrożnością podchodzić do kwestii zwięzłości, która wynika z art. 172 § 2 o.p. W przypadku protokołu z przesłuchania świadka, biegłego bądź strony, gdzie mamy do czynienia z wypowiedzią określonej osoby, protokołowanie powinno odbywać się w taki sposób, ażeby jego treść dosłownie odzwierciedlała wypowiedź tych osób. Protokół z przesłuchania świadka powinien bowiem odzwierciedlać to, co ten świadek zeznał⁵⁶.

Ordynacja podatkowa nie określa wprost skutków niezastosowania formy protokołu do utrwalania czynności mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, bądź też naruszenia zasad sporządzania protokołów. Należy jednak podzielić pogląd, że protokół utrwalający przebieg oględzin jest dowodem w postępowaniu tylko wówczas, gdy jest zgodny z prawem (art. 180 § 1 o.p.), a więc gdy został sporządzony w sposób określony w przepisach Rozdziału 9 Działu IV o.p. Przepisy dotyczące sporządzania protokołów nie przewidują możliwości poprawiania błędów w tych dokumentach. Gdy protokół sporządzono w związku z oględzinami, to w razie naruszenia wymagań wynikających z przepisów dotyczących zasad sporządzania protokołów, oględziny powinny być przeprowadzone ponownie i obligatoryjnie zakończone protokołem sporządzonym zgodnie z przepisami.

4.3.10. Postępowanie dowodowe prowadzone przez samorządowy organ podatkowy

Zgodnie z art. 180 § 1 o.p., w postępowaniu podatkowym jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnie-

56 Zob. P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 634.

nia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Wykrycie prawdy materialnej w postępowaniu uzależnione jest przede wszystkim od konstrukcji przepisów regulujących proces. Przepis ten zawiera otwarty katalog systemu dowodów, co znakomicie koresponduje z koniecznością dojścia do prawdy materialnej. Przesłanką uznania środka dowodowego za dowód w rozumieniu art. 180 § 1 o.p. jest niesprzeczność z prawem. Obowiązkiem organu podatkowego jest czuwanie nad tym, ażeby nie posłużyć się dowodem sprzecznym z prawem. Ustalenie rzeczywistego stanu faktycznego może zatem nastąpić wyłącznie legalnymi środkami dowodowymi. Ze sprzecznością z prawem możemy mówić, m.in. w przypadku utrwalenia przebiegu określonych czynności procesowych w protokole sporządzonym niezgodnie z przepisami Rozdziału 9 Działu IV o.p. Również przeprowadzenie kontroli „źródłowej” u strony z przekroczeniem zakresu oznacza, że protokół z tej kontroli jako sporządzony niezgodnie z prawem, nie może być dowodem. Innym przykładem sprzeczności z prawem jest wykorzystanie w postępowaniu protokołu z zeznania osoby, która w myśl art. 195 o.p. nie mogła być świadkiem, a także opinii biegłego podlegającego wyłączeniu zgodnie z art. 197 § 3 o.p. w związku z art. 130 § 1 i 2 o.p.

Ordynacja podatkowa w zasadzie nie wprowadza hierarchii mocy dowodowej poszczególnych środków dowodowych. Pewne odstępstwa w tym zakresie wiążą się ze szczególnym potraktowaniem ksiąg podatkowych oraz dokumentów urzędowych. Zgodnie z art. 194 § 1 o.p., dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Dokument urzędowy spełniający wymogi o.p. uzyskał zwiększoną (szczególną) moc dowodową. Zwiększona moc dowodowa dokumentu urzędowego sprowadza się do przyjęcia dwóch domniemań, a mianowicie prawdziwości (autentyczności) oraz zgodności z prawdą twierdzeń w nim zawartych (wiarygodności). W konsekwencji organ podatkowy nie może odrzucić, bez przeprowadzenia przeciwdowodu, istnienia faktu stwierdzonego w dokumencie urzędowym. Pominięcie faktu stwierdzonego w dokumencie urzędowym bez przeprowadzenia przeciwdowodu, stanowi naruszenie art. 194 § 1 o.p.

Domniemanie autentyczności dokumentu urzędowego wskazuje na to, że dany dokument pochodzi od organu (jednostki), który go wystawił. Z kolei domniemanie zgodności z prawdą twierdzeń w nim zawartych (wiarygodności) nakazuje uznać, że treść dokumentu jest zgodna z rzeczywistością. Dzięki temu domniemaniu dowód urzędowy skraca i upraszcza postępowanie dowodowe. Nie istnieje potrzeba udowadniania faktów, które wynikają z dokumentu urzędowego. Co więcej, organ podatkowy nie może pominąć okoliczności wynikających z dokumentu urzędowego, jeżeli są one istotne w sprawie⁵⁷.

Należy zwrócić uwagę na to, że podstawą wymiaru podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego, zgodnie z art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne⁵⁸, powinny być dane z ewidencji gruntów i budynków. Jako dokument rozstrzygający o klasyfikowaniu gruntów dla potrzeb opodatkowania wskazanymi podatkami, ewidencję wskazuje także art. 1a ust. 3 i art. 2 ust. 2 *ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, art. 1 ust. 1 *ustawy o podatku leśnym* oraz art. 1 *ustawy o podatku rolnym*. Szczegółowe zasady prowadzenia ewidencji gruntów i budynków uregulowane zostały w rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków.⁵⁹ Dane z ewidencji mają walor dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 o.p., a więc organ podatkowy dokonując wymiaru podatku, co do zasady, nie może ich pominąć nawet wtedy, gdy w jego ocenie sposób sklasyfikowania gruntów jest niezgodny z wymogami (np. wtedy, gdy użytki rolne zajęto na budownictwo mieszkaniowe, bez zmiany klasyfikacji). Podkreślić jednak należy, iż art. 194 § 3 o.p. pozwala na obalenie domniemanie poprawności danych z ewidencji w przypadku, gdy istnieje inny dokument, który świadczy o wadliwości zapisów w ewidencji. Takim dokumentem w zakresie klasyfikacji gruntów może być np. decyzja o wyłączeniu użytków rolnych z produkcji rolnej. Z taką decyzją powinna wiązać się zmiana zapisów ewidencyjnych, gdyż grunty objęte decyzją utraciły charakter użytków rolnych. Nawet jednak gdy odpo-

57 Zob. P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 689.

58 Tekst jednolity: Dz.U. z 2000 r. Nr 100, poz. 1086 ze zm.

59 Dz.U. Nr 38, poz. 454 ze zm.

wiedniej zmiany nie dokonano, art. 194 § 3 o.p. pozwala organowi podatkowemu na pominięcie wadliwych zapisów z ewidencji i oparcie się przy opodatkowaniu na decyzji o wyłączeniu, która jest dokumentem bardziej aktualnym⁶⁰.

Zgodnie z art. 181 o.p., dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków⁶¹, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 284a § 3, art. 284b § 2 i art. 288 § 2 oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Przepis ten reguluje „dopełnienie” definicji dowodu, którą zawiera art. 180 § 1 o. p. Oprócz przykładowego wskazania określonych dowodów spośród otwartego katalogu środków dowodowych, wprowadza on ograniczenie dowodowe. Wiąże się ono z przeszkodą wykorzystania w postępowaniu podatkowym ściśle określonych dokumentów zgromadzonych w toku kontroli podatkowej (art. 284a § 3, art. 284b § 3 i art. 288 § 2).

Dowodami w postępowaniu podatkowym są deklaracje złożone przez stronę. Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia deklaracji podatkowej. W zamian w art. 3 pkt 5 wskazuje na szerokie rozumienie deklaracji podatkowej, gdyż pod tym pojęciem kryją się zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Na szczególną uwagę zasługuje zagadnienie mocy dowodowej niektórych deklaracji podatkowych. Art. 21 § 2 o.p. zawiera bowiem domniemanie zgodności z prawdą deklaracji podatkowej, w której podatnik wykazuje kwotę podatku do zapłaty⁶². Z kolei art. 21 § 5 o.p. na-

60 Por. R. Dowgier, Ważne, co w ewidencji, a nie w planach, „Dobra Firma” dodatek do „Rzeczpospolitej” z dnia 19 sierpnia 2004 r.

61 zob. również P. Pietrasz., Przesłuchanie strony a wyjaśnienia strony w postępowaniu podatkowym, „Monitor Podatkowy” 2005. nr 5.

62 Dotyczy to m.in. deklaracji składanej na podatek od środków transportowych, od nieruchomości, rolny i leśny.

kazuje, co do zasady, dokonanie wymiaru podatku przez organ podatkowy zgodnie ze stanem faktycznym przedstawionym w deklaracji⁶³.

Dowodami w postępowaniu podatkowym, oprócz materiałów i informacji zebranych w wyniku oględzin, informacji podatkowych, są również inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej. W literaturze można spotkać stanowisko, że odsyłając do dowodów przeprowadzonych w innych postępowaniach, ustawodawca poczynił pewne ograniczenia. W przypadku czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej wskazał wyłącznie na zgromadzone w ich toku „inne dokumenty”. Tym samym nie będą stanowiły dowodu w postępowaniu podatkowym, np. zeznania świadka złożone w toku kontroli podatkowej. Taki dowód musi być w postępowaniu podatkowym ponowiony⁶⁴. Z opinią powyższą nie sposób się zgodzić. Jeżeli kontrola podatkowa i postępowanie podatkowe prowadzone są przez ten sam organ podatkowy z udziałem tej samej strony, konieczność ponownego przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka nie znajduje uzasadnienia zarówno prawnego, jak również racjonalnego. Kontrola podatkowa i postępowanie podatkowe prowadzone z udziałem tej samej strony, tworzą w tym samym zakresie zorganizowany ciąg czynności, przy czym kontrola podatkowa jest zwykle „etapem” poprzedzającym postępowanie podatkowe, w którym dochodzi do orzekania o wysokości podatku⁶⁵.

W postępowaniu podatkowym samorządowy organ podatkowy może również wykorzystać dowodowo dane zgromadzone w innych postępowaniach, w tym zarówno podatkowych, jak też administracyjnych oraz karnych albo w postępowaniach w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Dowodami takimi mogą być w szczególności materiały oraz wyciąg z wyniku kontroli, uzyskane od organu kontroli skarbowej. Należy zwrócić uwagę, że materiał dowodowy, w tym zwłaszcza z przesłuchania świadka czy też z oględzin (a w zasadzie protokoły z tych czynności dowodowych), po włączeniu

63 Np. zgodnie z informacją złożoną przez podatnika będącego osobą fizyczną na podatek od nieruchomości, rolny i leśny.

64 B. Dauter, w: S. Babiarczy, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *op. cit.*, s. 578.

65 Zob. P. Pietrasz (w.): C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 655.

do innego postępowania są *de facto* dowodami z dokumentów. Wykorzystanie ich w postępowaniu podatkowym jest odejściem od zasady bezpośredniości. Korzystanie w postępowaniu podatkowym, zwłaszcza z protokołów zeznań świadków, które to czynności miały miejsce w innych postępowaniach, budzi kontrowersje. Chodzi tu przede wszystkim o ograniczenie czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Samo zapoznanie się strony z dokumentem w toku postępowania podatkowego nie zmienia faktu, że stronie odbiera się możliwość uczestniczenia w czynności dowodowej, w tym zadawania pytań osobie, której zeznanie zostało utrwalone w protokole z przesłuchania świadka włączonym następnie do akt sprawy podatkowej. Zaznajomienie strony z dowodami zebranymi w ramach innego postępowania, w tym także postępowania karnego skarbowego, nie zwalnia organu podatkowego od obowiązku wynikającego z art. 123 § 1 o.p., tj. do zapoznania jej z tymi dowodami i materiałami w toku postępowania podatkowego, zmierzającego do wydania na ich podstawie decyzji podatkowej. Na żądanie strony, a w uzasadnionych wypadkach także z urzędu, organ podatkowy, mając na względzie art. 190 § 2 o.p., powinien ponowić dowód ze świadków przesłuchanych w ramach innego postępowania, jeżeli strona nie miała możliwości brania udziału w przesłuchaniu. Możliwość zapoznania się strony z protokołem oględzin lub protokołem przesłuchania świadka nie ma nic wspólnego z zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu. Należy odróżnić prawo do wypowiedzenia co do zebranego materiału dowodowego od prawa do udziału w czynnościach dowodowych⁶⁶.

W postępowaniu dowodowym prowadzonym przez samorządowy organ podatkowy znaczącym dowodem są oględziny. Zgodnie z art. 198 § 1 o.p., organ podatkowy może w razie potrzeby przeprowadzić oględziny. Ustawa nie definiuje pojęcia oględzin. Oględziny to oglądanie, obejrzenie kogoś czegoś, lustracja, przegląd⁶⁷. Polegają na bezpośrednim zbadaniu osoby, nieruchomości, miejsca bądź rzeczy ruchomej przez właściwy organ podatkowy w celu dokonania spostrzeżeń mających znaczenie dla ustalenia stanu faktycznego w sprawie. W po-

66 Zob. P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 675.

67 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. II, Warszawa 1992, s. 490.

stępowaniu w sprawie ustalenia bądź określenia wysokości zobowiązania w podatku rolnym, leśnym lub podatku od nieruchomości dzięki oględzinom organ podatkowy jest uprawniony do ustalenia faktycznej podstawy opodatkowania. Ordynacja podatkowa przeprowadzenie oględzin reguluje również w odrębnych przepisach, a mianowicie w toku czynności sprawdzających oraz w toku kontroli podatkowej (art. 276 § 1 o.p., art. 286 § 1 pkt 3 o.p., art. 288 § 1 o.p.).

O przeprowadzeniu oględzin organ podatkowy rozstrzyga w formie postanowienia. Postanowienie to powinno zawierać szczegółowe informacje o przedmiocie oględzin w tym miejscu, w którym się on znajduje. Na postanowienie w sprawie przeprowadzenia oględzin nie przysługuje zażalenie. Może ono być zaskarżone dopiero w odwołaniu od decyzji. Organ podatkowy w toku postępowania podatkowego obowiązany jest do zawiadomienia strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem w celu umożliwienia stronie wzięcia czynnego udziału w przeprowadzeniu dowodu (art. 190 § 2 o.p.). Obowiązku tego nie uchyla okoliczność, że poddany oględzinom przedmiot znajduje się w miejscu publicznym⁶⁸. Zaistnienie potrzeby przeprowadzenia oględzin oceniane jest każdorazowo przez organ podatkowy. W niektórych sytuacjach przepisy prawa materialnego, nie wymagają wprost przeprowadzenia oględzin, jednak materia, z którą styka się organ podatkowy w konkretnym postępowaniu determinuje bezpośrednio poznanie określonych zjawisk. Nie w każdym przypadku można „zza biurka”, wyłącznie na podstawie dokumentów księgowych ocenić, czy w danej sprawie mamy do czynienia z obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem. Jeżeli przedmiot oględzin znajduje się u osób trzecich, osoby te są obowiązane, na wezwanie organu podatkowego, do okazania tego przedmiotu (art. 198 § 2 o.p.). Przepis ten stanowi podstawę prawną do żądania od osoby trzeciej okazania przedmiotu oględzin. Nie określa jednak treści wezwania. Zasadne jest jednak odesłanie w tym przedmiocie do art. 159 o.p. W odniesieniu do strony, podstawę prawną żądania okazania przedmiotu oględzin zawiera art. 155 § 1 o.p.

68 Zob. P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 704.

Oprócz oględzin, które w postępowaniach wymiarowych przeprowadzane są dosyć często, zwrócić należy uwagę na środek dowodowy w postaci opinii biegłego. Zgodnie z art. 197 § 1 o.p., w przypadku gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii. Wprawdzie powołanie biegłego, w świetle tego przepisu, jest fakultatywne, ale przyjmując należy, iż zawsze wtedy, gdy w sprawie pojawia się spór pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem dotyczący „kwestii technicznych”, wymagających specjalistycznej wiedzy, biegły powinien być powołany. Przez „kwestie techniczne” należy rozumieć zagadnienia związane przede wszystkim z charakterem i konstrukcją obiektów budowlanych (np. rodzaj obiektu, trwałe związanie obiektu z gruntem czy też posiadanie przez obiekt budowlany fundamentów). Organ podatkowy nie posiada wiedzy umożliwiającej mu rozstrzyganie tych spraw. Do ich rozstrzygnięcia konieczne będzie powołanie biegłego, którym może być każdy, kto posiada specjalistyczną wiedzę z danej dziedziny (np. budownictwa). Wyjątkiem są sytuacje, w których przepis prawa wskazuje wprost na podmiot, który może być powołany na biegłego. Przypadek taki występuje na gruncie art. 4 ust. 4 i 5 u.p.o.l. Otóż w sytuacji, gdy podatnik nie określił wartości budowli albo też podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powołuje biegłego spośród rzeczoznawców majątkowych, o których mowa w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami⁶⁹.

4.3.11. Prawo do wypowiedzenia się strony w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji

Generalną zasadą jest to, że przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Zasada ta stanowi konkretyzację normy ujętej w art. 123 o. p. Jest procesową gwarancją realizacji uprawnień strony postępowania podatkowego w zakresie jej pełnego udziału w tym postępowaniu. Z uwagi na brak kontryktryjności postępowania podatkowego, każda wypowiedź strony w spra-

69 Tekst jednolity: Dz.U. z 2000 r. Nr 46, poz. 543 ze zm.

wie może przyczynić się do realizacji zasady zupełności postępowania, o której mowa w art. 122 i art. 187 § 1 o.p. Prawnie usankcjonowana możliwość wypowiedzenia się strony w sprawie zebranego materiału dowodowego, w tym w sprawie przeprowadzonych dowodów, stanowi przesłankę uznania okoliczności faktycznej, rozumianej jako fakt istotny, za udowodnioną (art. 192 o.p.). Wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego w trybie art. 200 § 1 o.p. wiąże się również z koniecznością umożliwienia stronie przeglądania akt sprawy oraz sporządzania z nich notatek, kopii lub odpisów (art. 178 § 1 o.p.).

Ordynacja podatkowa przewiduje wyjątki od obowiązku wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Otóż tryb ten nie ma zastosowania (zgodnie z art. 200 § 2 o.p.) w następujących przypadkach: gdy w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca ten wniosek, ustalania zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres nie uległ zmianie, umorzenia zaległości podatkowych z urzędu, w sprawach zabezpieczenia, w sprawach zastawu skarbowego. Począwszy od 1 stycznia 2007 r., organ podatkowy nie wyznacza terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego w przypadku, gdy postępowanie dotyczy podatku od spadków i darowizn, a decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonym zeznaniu (art. 200 § 2 pkt 3 o.p.). Powyższa zasada nie odnosi się jednak do postępowań dotyczących podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego i leśnego. Jeżeli zatem decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego jest wydawana na podstawie informacji (deklaracji) przedkładanych przez podatników, na organie podatkowym spoczywa obowiązek wynikający z art. 200 § 1 o.p.

4.2.12. Zmiana decyzji ostatecznej wydanej przez samorządowy organ podatkowy

Zgodnie z treścią art. 254 § 1 o.p., decyzja ostateczna, ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres,

może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji. Zmiana decyzji ostatecznej może dotyczyć tylko okresu, za który ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego.

Wskazane uprawnienie organu podatkowego ma charakter wyjątkowy i jego zastosowanie zależy od istnienia innych przepisów szczegółowego prawa podatkowego (przede wszystkim materialnego prawa podatkowego), gdzie określone są warunki (okoliczności faktyczne), od których uzależnione jest ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 6 ust. 3 u.p.o.l., jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. Z kolei zgodnie z art. 5 ust. 4 *ustawy o podatku rolnym*, jeżeli w trakcie roku podatkowego las został zajęty na wykonywanie działalności gospodarczej innej niż działalność leśna lub po zaprzestaniu wykonywania tej działalności przywrócono działalność leśną albo z innych powodów jego powierzchnia uległa zmniejszeniu lub zwiększeniu – kwota należnego podatku leśnego ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana. Natomiast zgodnie z 6a ust. 4 *ustawy o podatku rolnym*, jeżeli w ciągu roku podatkowego grunty gospodarstwa rolnego zostały zajęte na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza lub po zaprzestaniu prowadzenia tej działalności przywrócono na tych gruntach działalność rolniczą albo z innych powodów powierzchnia uległa zmniejszeniu lub zwiększeniu, kwota należnego podatku rolnego ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana. Powyższe przepisy zawierają przesłanki do dokonania zmiany decyzji ostatecznej w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości, podatku leśnego oraz podatku rolnego.

4.3.13. Wygaśnięcie decyzji wydanej przez samorządowy organ podatkowy

Zgodnie z art. 258 § 1 pkt 3 o.p., organ podatkowy, który wydał decyzję w pierwszej instancji stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli strona nie dopełniła przewidzianych w tej decyzji lub w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ulg. Organ podatkowy stwierdza wygaśnięcie decyzji w drodze decyzji. W tym przypadku decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji wywołuje skutki prawne od dnia doręczenia decyzji, której wygaśnięcie się stwierdza. Warunki uprawniające do skorzystania z ulgi, które musi spełnić podatnik przewiduje między innymi art. 12 *ustawy o podatku rolnym*. Ulga (zwolnienie) uzależnione jest od objęcia gruntów w trwałe zagospodarowanie. Zgodnie zaś z art. 12 ust. 8 *ustawy o podatku rolnym*, za trwałe zagospodarowanie uważa się objęcie gruntów w dzierżawę lub użytkowanie na okres nie krótszy niż 10 lat. W sytuacji, gdy nastąpi rozwiązywanie przez rolnika umowy dzierżawy przed upływem 10 lat, podatnik traci zwolnienie na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4 *ustawy o podatku rolnym* i organ podatkowy jest zobowiązany stwierdzić wygaśnięcie decyzji o przyznaniu ulgi na podstawie art. 258 § 1 pkt 3 o.p. Konsekwencją tego faktu będzie obowiązek ustalenia przez organ podatkowy podatku rolnego od gruntów, które były pierwotnie objęte decyzją przyznającą zwolnienie⁷⁰.

4.3.14. Czynności sprawdzające dokonywane przez samorządowy organ podatkowy

Czynności sprawdzające mają na celu sprawdzenie terminowości składania deklaracji, wpłacania zadeklarowanych podatków, stwierdzenie formalnej poprawności deklaracji oraz ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności ze złożonymi deklaracjami. W ramach czynności sprawdzających organ podatkowy uzyskał uprawnienie do dokonywania korekt deklaracji oraz do żądania złożenia deklaracji przez podatnika, który zaniechał tego obowiązku. Przepisy te odnoszą się do korygowania oraz żądania od podatników deklaracji w podatku od nieruchomości, rolnym, leśnym i od środków

70 Zob. uwagi w pkt. 4.2.11.

transportowych, w tym również do informacji składanych przez podatników będących osobami fizycznymi w wyżej wymienionych podatkach⁷¹.

Zasady korekty deklaracji podatkowej z inicjatywy organu podatkowego określone zostały w przepisach regulujących czynności sprawdzające, wśród których najistotniejszą rolę odgrywają art. 274 i art. 274a § 2 o.p. Zgodnie z art. 274 § 1 o.p., w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 1.000 zł lub też zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość. W przypadku, gdy organ podatkowy samodzielnie koryguje deklarację złożoną przez podatnika, uwierzytelnia kopię skorygowanej deklaracji, a następnie doręcza ją podatnikowi wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku lub wysokości straty bądź informację o braku takich zmian. Na tak dokonaną korektę podatnik może wnieść sprzeciw do organu, który dokonuje korekty, w terminie 14 dni od dnia doręczenia uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. Wniesienie sprzeciwu anuluje korektę. W razie niewniesienia sprzeciwu w terminie, korekta deklaracji dokonana przez organ podatkowy wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez podatnika⁷². W razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji, organ podatkowy na podstawie art. 274a § 2 o.p. może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzu-

71 Zob. też M. Popławski, *Korekta deklaracji i informacji w podatkach lokalnych*, (w:) *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, (red.) W. Miemieć, Wrocław 2006, s. 381 i n.

72 zob. M. Popławski, *Korekta deklaracji i informacji podatkowych z inicjatywy wójta, burmistrza (prezydenta miasta) – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 9, s. 15 i n.

pełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.

W przypadku natomiast, gdy pomimo istnienia takiego obowiązku podatnik zaniechał złożenia deklaracji, organ podatkowy może na podstawie art. 274a § 1 o.p. zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia. Działania podejmowane w trybie art. 274a § 1 i 2 o.p. mogą być realizowane bez konieczności wszczęcia postępowania poprzez doręczenie postanowienia lub też upoważnienia. Uprawnienia organu wynikające z art. 274a o.p. mają zatem wyjątkowy charakter i są właściwe tylko dla trybu czynności sprawdzających.

4.3.15. Kontrola podatkowa prowadzona przez samorządowe organy podatkowe

Zasadą jest, że kontrola podatkowa jest przeprowadzana na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez określony podmiot pracownikom urzędu gminy (miasta), starostwa lub urzędu marszałkowskiego. W przypadku kontroli podatków samorządowych zgodnie z art. 283 § 1 pkt 2 o.p. podmiotami tymi są: wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa lub osoba zastępująca wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa albo skarbnik jednostki samorządu terytorialnego. Należy podkreślić, że kontrola podatkowa przeprowadzona na podstawie upoważnienia udzielonego przez podmiot nieuprawniony, nie wywołuje żadnych skutków prawnych i nie może być podstawą innych czynności organu podatkowego⁷³.

Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku rolnym, leśnym oraz w podatku od nieruchomości wiąże się często z koniecznością dokonania oględzin terenu, budynku lub lokalu mieszkalnego podatnika. W toku kontroli podatkowej kontrolujący mają prawo wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego w celu dokonania oględzin, zgodnie z art. 288 § 1 o.p., m.in. jeżeli zostały one wskazane jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub jako

73 Wyrok WSA z dnia 5 maja 2005 r., sygn. akt I SA/Wr 986/03, POP 2006, nr 2, poz. 26.

siedziba kontrolowanego oraz jeżeli jest to niezbędne dla ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub podstawy opodatkowania. Zasadą jest, iż czynności te dokonywane są za zgodą kontrolowanego. W razie braku takiej zgody, czynności przeprowadzane są po uzyskaniu, na wniosek organu podatkowego, zgody prokuratora rejonowego. Przed przystąpieniem do tych czynności kontrolowanemu okazuje się postanowienie prokuratora o wyrażeniu na nie zgody. Godne uwagi jest podkreślenie, że dokonanie oględzin w wyżej wymienionym zakresie nie jest możliwe w toku czynności sprawdzających.

Przebieg kontroli kontrolujący dokumentuje w protokole. Zgodnie z art. 290 § 2 pkt 6a i 7 o.p. protokół kontroli zawiera, m.in. ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli oraz pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji. Brak oceny prawnej w protokole, oprócz naruszenia art. 290 § 2 o.p., stoi w sprzeczności z art. 121 § 2 o.p. przewidującym zasadę informowania i wyjaśniania o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem postępowania. Pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji nawiązuje do uprawnienia wynikającego z art. 81b § 1 pkt 2 lit. a o.p., zgodnie z którym uprawnienie do skorygowania deklaracji, które ulega zawieszeniu na czas trwania kontroli podatkowej w zakresie objętym kontrolą, przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej. Oznacza to, że w podatkach, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, stwierdzenie w toku kontroli podatkowej nieprawidłowości w zakresie samoobliczenia dokonanego przez podatnika, nie zawsze będzie wiązało się z koniecznością wszczęcia przez organ podatkowy postępowania podatkowego celem określenia zobowiązania w prawidłowej wysokości. Obecnie to już podatnik, o ile będzie zgadzał się ze stanowiskiem organu podatkowego, będzie uprawniony do ostatecznego skorygowania deklaracji podatkowej. Niewątpliwą korzyścią takiego rozwiązania jest ekonomika postępowania oraz możliwość uniknięcia odpowiedzialności karnej skarbowej podatnika.

5. PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE

5.1. Podatki realizowane przez gminne organy podatkowe

5.1.1. Podatek od nieruchomości

5.1.1.1. Podatnik

Podatnikami tego podatku, zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, o ile spełniają jeden z niżej wymienionych warunków:

- 1) są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych,
- 2) są użytkownikami wieczystymi gruntów,
- 3) są posiadaczami nieruchomości (ich części) albo obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub z innego tytułu prawnego, a także z umowy zawartej z Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- 4) posiadają bez tytułu prawnego nieruchomości lub ich części albo obiekty budowlane stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Lasów Państwowych,

Szczególnym rodzajem podatnika są jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które są zarządcami nieruchomości samorządowych lub Skarbu Państwa. Przykładem mogą być jednostki budżetowe (np. ministerstwa, urzędy wojewódzkie, urzędy skarbowe), zakłady budżetowe (np. zakład gospodarki komunalnej i mieszkaniowej), które zarządzają nieruchomościami w oparciu o ustanowiony trwały zarząd uregulowany w ustawie o gospodarce nieruchomościami. Nie jest natomiast podatnikiem zarządca nieruchomości, który wy-

konuje działalność zawodową na podstawie uzyskanej licencji czy też administratorzy⁷⁴.

Do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej zaliczają się również spółki nieposiadające osobowości prawnej. Spółki osobowe, zgodnie z art. 8 § 1 Kodeksu spółek handlowych, mogą we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe. Spółki te – jako właściciele nieruchomości – są podatnikami tego podatku. Nie są nimi natomiast spółki cywilne. Podatnikiem podatku od nieruchomości są wspólnicy takiej spółki, nie zaś sama spółka. Spółka cywilna, jako tzw. ułomna osoba prawna nie może skutecznie nabyć np. prawa własności, jej posiadania lub też użytkowania wieczystego nieruchomości, a w związku z tym nie może być podatnikiem podatku od nieruchomości.

Współwłaściciele nieruchomości i obiektów budowlanych, w tym również małżonkowie, są podatnikami podatku od nieruchomości. Cięży na nich solidarnie obowiązek zapłacenia podatku od przedmiotów opodatkowania będących ich współwłasnością. Jeżeli dana nieruchomość jest współwłasnością osoby fizycznej i prawnej, podatek jest opłacany na zasadach przewidzianych dla osób prawnych.

5.1.1.2. Przedmiot opodatkowania

Przedmiotem tego podatku nie są tylko, co może sugerować jego nazwa, nieruchomości w rozumieniu kodeksu cywilnego. Dokładnie rzecz ujmując jest nim władanie następującymi rodzajami rzeczy:

- budynkami lub ich częściami (lokalami),
- budowlami lub ich częściami oraz
- gruntami.

Te trzy rodzaje rzeczy składające się na przedmiot tego podatku mogą być nieruchomościami, o których mowa w art. 46 k. c. tylko wówczas, gdy spełniają warunki tam określone. Jeżeli nie – to oczywiście nie są nieruchomościami, co jednak nie przesądza jeszcze o zasadach ich opodatkowania. Podlegają one opodatkowaniu podatkiem od

74 Zob. szerzej L. Etel, Podatek od nieruchomości, rolnej i leśnej, Warszawa 2005.

nieruchomości jako budynki, budowle i grunty wymienione w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości tych rzeczy nie jest zależne, co należy podkreślić, od tego, czy stanowią nieruchomość w rozumieniu prawa cywilnego.

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych zawarta jest definicja budynku, którym jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Budynki bez fundamentów lub niezwiązane trwale z gruntem, nie odpowiadają ustawowej definicji budynku. W efekcie różnego rodzaju garaże-błaszaki, domy letniskowe bez fundamentów, wiaty, budynki wzniesione na podstawie okresowego pozwolenia na budowę, szopki, domki kempingowe, działkowe itp. obiekty nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z pewnymi wyjątkami przedstawionymi niżej.

Budowlą, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy, 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. Budowlą są zatem takie obiekty, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, estakady, tunele, wolno stojące maszty antenowe, sieci techniczne, trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne itp. Budowle podlegają opodatkowaniu tylko wówczas, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z tego powodu garaż-budowla nie związany z działalnością gospodarczą, nie będzie w ogóle podlegał opodatkowaniu. W efekcie tego typu garaże u przedsiębiorcy będą podlegały opodatkowaniu jako związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, a u innych podmiotów nie będą objęte obowiązkiem podatkowym.

Grunty są także przedmiotem podatku od nieruchomości. Co do zasady temu podatkowi podlegają wszystkie grunty, chyba że są opodatkowane podatkiem rolnym i leśnym. Aby opodatkować dany grunt podatkiem od nieruchomości trzeba najpierw ustalić, czy nie podlega on opodatkowaniu podatkiem rolnym lub leśnym. Zasada ta została zapisana w art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie

z którym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych oraz lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

5.1.1.3. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania w przypadku budynków stanowi ich powierzchnia użytkowa wyrażona w metrach kwadratowych. Za powierzchnię użytkową budynku należy uznać powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigów. Dane dotyczące powierzchni użytkowej mogą być ustalane na podstawie fizycznego obmiaru powierzchni budynku po wewnętrznej długości ścian, którego dokonuje podatnik i wykazuje powierzchnię użytkową w wykazie nieruchomości bądź deklaracji. Tego sposobu ustalania powierzchni nie można zastępować danymi np. z aktu notarialnego lub projektu architektonicznego budynku.

Powierzchnia również stanowi podstawę opodatkowania dla gruntów. Przy ustalaniu powierzchni gruntów dla potrzeb podatku od nieruchomości brane są pod uwagę dane wynikające z ewidencji gruntów prowadzonej dla konkretnej miejscowości. Organ podatkowy nie może „poprawić” danych wynikających z ewidencji nawet w przypadku rażących niezgodności ze stanem rzeczywistym. Jedynie podatnik – właściciel nieruchomości jest uprawniony do wszczęcia procedury zmierzającej do zmiany zapisów w prowadzonej ewidencji gruntów.

Podstawę opodatkowania dla budowli stanowi ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Ustala się ją, biorąc pod uwagę wartość początkową budowli ustalaną dla celów amortyzacji podatkowej na dzień 1 stycznia roku podatkowego. Podatnik zgłaszający budowlę do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w trakcie roku podatkowego, podaje wartość ustaloną do obliczenia amortyzacji na dzień powstania obowiązku podatkowego (np. dzień nabycia budowli). Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają także budowle w całości zamortyzowane. W tym przypadku podstawę opodatkowania stanowi ich

wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. W przypadku nieamortyzowania budowli, podatnik powinien określić wartość rynkową budowli na podstawie cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia. Podatnik musi być świadomy, że w przypadku nieokreślenia wartości budowli lub podania wartości nieodpowiadającej wartości rynkowej, organ podatkowy ma obowiązek powołać biegłego, który ustali wartość budowli.

5.1.1.4. Stawki podatkowe

Stawki w podatku od nieruchomości określane są w uchwale podejmowanej przez radę gminy. W każdej gminie mogą być zatem inne stawki tego podatku. Rada gminy określając stawki nie może przekroczyć stawek maksymalnych wynikających z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Górna wysokość stawek podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania budynków w roku 2007 nie może przekroczyć:

- 1) od budynków mieszkalnych lub ich części – 0,57 zł od 1 mkw. powierzchni użytkowej,
- 2) od budynków lub ich części związanych z działalnością gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna oraz od budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 18,60 zł od 1 mkw. powierzchni użytkowej,
- 3) od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym – 8,66 zł od 1 mkw. powierzchni użytkowej,
- 4) od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych – 3,75 zł od 1 mkw. powierzchni użytkowej,
- 5) od pozostałych budynków lub ich części – 6,23 zł od 1 mkw. powierzchni użytkowej.

Stawki dla budowli nie mogą przekroczyć 2% ich podstawy opodatkowania. Samo pojęcie budowli i ich wartości będącej podstawą opodatkowania zostało już wyjaśnione, a w tym miejscu należy pod-

kreślić, że opodatkowaniu podlegają jedynie budowle związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. W większości gmin stawka dla budowli ustalana jest na poziomie maksymalnym – 2% ich wartości. Gminy mogą ustalać stawkę niższą do 1% ich podstawy opodatkowania, ale z tego uprawnienia korzystają bardzo rzadko.

Górna wysokość stawek podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania gruntów w roku 2007 nie może przekroczyć:

- 0,69 zł od 1 mkw. powierzchni w przypadku gruntów związanych z działalnością gospodarczą,
- 3,65 zł od 1 ha powierzchni w przypadku gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych,
- 0,34 zł od 1 mkw. powierzchni w przypadku gruntów pozostałych.

5.1.1.5. Zwolnienia podatkowe

Zwolnienia od podatku od nieruchomości wynikają z: ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, odrębnych ustaw i uchwały rady gminy.

Obecnie do nieruchomości zwolnionych na mocy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zaliczone są m.in.: budowle infrastruktury kolejowej i zajęte pod nie grunty, budynki gospodarcze lub ich części związane z działalnością leśną, budynki gospodarcze lub ich części zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, budynki gospodarcze lub ich części związane wyłącznie z działalnością rolniczą w gospodarstwach rolnych, nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu, zabytki, muzea, grunty działkowiczów, szkoły, uczelnie, zakłady pracy chronionej.

Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia niż określone w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Z uprawnień tych rada korzysta bardzo często, zwalniając najczęściej budynki i grunty rolników rencistów i emerytów, nieruchomości gminne nieprzekazane w posia-

danie lub zarząd innym podmiotom, budynki wykorzystywane na cele charytatywne, kulturalno-oświatowe.

Jako przykład zwolnień wynikających z „odrębnych” ustaw można wskazać zwolnienia nieruchomości kościelnych. Są one uregulowane w ustawach regulujących stosunki państwa z danym kościołem lub związkiem wyznaniowym. Na mocy odrębnych ustaw po spełnieniu określonych tam warunków ze zwolnienia korzystają nieruchomości położone w specjalnych strefach ekonomicznych i nabyte na cele związane z budową dróg publicznych.

5.1.1.6. Tryb i warunki płatności

Tryb i zasady opłacania podatku od nieruchomości jest różnicowany w zależności od tego, czy podatnik jest osobą fizyczną czy też osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Podatnik podatku od nieruchomości, będący osobą fizyczną, płaci podatek od nieruchomości w ratach w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Obowiązek ten ciąży na podatniku wyłącznie w przypadku doręczenia mu decyzji podatkowej. Na ogół decyzje te doręczane są pocztą. Organem uprawnionym do podejmowania tych decyzji jest wójt (burmistrz, prezydent) właściwy ze względu na miejsce położenia nieruchomości.

Podatnik jest zobowiązany do opłacenia podatku zawsze proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek podatkowy. Wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub zaistnienie zmiany mającej wpływ na wysokość opodatkowania w omawianym podatku w ciągu roku podatkowego powoduje, że organ podatkowy gminy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek. Jeżeli zatem sprzedaż nieruchomości nastąpi np. 3 września (lub w innym dniu tego miesiąca) określonego roku, sprzedający będzie musiał zapłacić podatek od nieruchomości za 9 miesięcy (jeśli był właścicielem tej nieruchomości od początku roku), zaś kupujący za 3 miesiące (jeśli będzie właścicielem tej nieruchomości do końca roku).

Obowiązkiem podatnika podatku od nieruchomości, będącego osobą fizyczną, jest również składanie informacji o nieruchomości zawierającego niezbędne dane do wymiaru podatku. Winny być one złożone

w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego. Oznacza to, że osoba fizyczna, nabywając nieruchomości 5 września, wykaz nieruchomości powinna przekazać do dnia 20 września.

Podatnik będący osobą fizyczną jest zobowiązany informować organ podatkowy o zmianach, które nastąpiły w ciągu roku podatkowego w zakresie sposobu wykorzystania budynku lub gruntu albo ich części, jeżeli zmiany te mają wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

Sposób rozliczania się z podatku od nieruchomości dotyczący podatników będących osobami fizycznymi, polegający na kwartalnych wpłatach dokonywanych przez samych podatników, może być zastąpiony wprowadzeniem poboru podatku w formie inkasa. Rada gminy ma prawo zarządzenia poboru podatku od nieruchomości w takiej formie. Inkasent w tej sytuacji upoważniony jest do pobrania podatku od podatników i wpłacenia go na właściwy rachunek bankowy lub w kasie urzędu gminy.

Podatnicy będący osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, jednostkami organizacyjnymi Agencji Nieruchomości Rolnych oraz jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych, są obowiązani wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości – bez wezwania – na rachunek budżetu właściwej gminy za poszczególne miesiące w terminie do dnia 15 każdego miesiąca. W terminie do 15 stycznia roku podatkowego, są zobowiązani składać organowi gminy właściwemu ze względu na miejsce położenia nieruchomości deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy. Deklaracje te powinny być sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru. Nie powinno się zatem, co często spotykane jest w praktyce, wysyłać do gminnego organu podatkowego deklaracji na innych drukach, np. przygotowanych we własnym zakresie. Jeżeli obowiązek powstał po 15 stycznia, podatnicy ci powinni złożyć deklaracje w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku. Podatnicy są zobowiązani skorygować deklaracje w razie wystąpienia zmian, które nastąpiły w ciągu roku podatkowego w zakresie sposobu wykorzystania budy-

ku lub gruntu albo ich części, jeżeli zmiany te mają wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

5.1.2. Podatek od środków transportowych

5.1.2.1. Podatnik

Podatnikami podatku od środków transportowych, który podobnie jak podatek od nieruchomości jest uregulowany w powołanej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, są osoby fizyczne i osoby prawne będące właścicielami środków transportowych. Podkreślić należy, że właściele ci będą podatnikami wyłącznie w sytuacji, gdy ich pojazdy będą zarejestrowane na stałe (czasowa rejestracja nie powoduje jeszcze powstania obowiązku podatkowego). Podatnikami nie będą więc np. kolekcjonerzy zabytkowych samochodów lub przyczep (o ile nie są zarejestrowane), czy też właściele, którzy z różnych względów nie mają zarejestrowanych pojazdów. Nie ma znaczenia, czy środek transportowy zarejestrowany jest na osobę, która jest jego obecnym właścicielem czy poprzednim. W sytuacjach, gdy środek transportowy stanowi współwłasność dwóch lub więcej osób fizycznych lub prawnych, zobowiązanymi do opłacenia podatku są solidarnie wszyscy współwłaściele tego środka transportowego.

Podatnikami podatku od środków transportowych są również jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, na które środek transportowy został zarejestrowany.

Nie ciąży obowiązek płacenia tego podatku na podmiotach, które czasowo wycofały środek transportowy z ruchu. Może to nastąpić na podstawie decyzji starosty wydanej na wniosek właściciela pojazdu. Środki transportowe mogą być czasowo wycofane z ruchu na okres od 2 do maksymalnie 9 miesięcy.

Poczynając od 2008 roku, podatnikami tego podatku będą posiadacze środków transportowych zarejestrowanych na terytorium Polski jako powierzone przez zagraniczną osobę fizyczną lub prawną podmiotowi polskiemu.

5.1.2.2. Przedmiot opodatkowania

Przedmiotem tego podatku są następujące środki transportowe:

- 1) samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej od 3,5 tony i poniżej 12 ton (poczynając od 2008 roku opodatkowaniu będą podlegały jedynie samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony),
- 2) samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton,
- 3) ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i poniżej 12 ton,
- 4) ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton,
- 5) przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego,
- 6) przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego,
- 7) autobusy.

Jak widać, o wysokości stawki decyduje dopuszczalna masa całkowita środka transportowego (DMC). Nie ma problemów z ustaleniem masy całkowitej samochodów ciężarowych, ponieważ wynika ona z dowodu rejestracyjnego. Problemy pojawią się przy ustalaniu dopuszczalnej masy całkowitej zespołu pojazdów, której ustalenie jest niezbędne przy opodatkowaniu ciągników siodłowych i balastowych. Na dopuszczalną masę całkowitą zespołu pojazdów składa się masa własna ciągnika siodłowego i dopuszczalna masa całkowita naczepy albo masa całkowita ciągnika balastowego i dopuszczalna masa całkowita przyczepy. Skąd wziąć te dane? W dowodzie rejestracyjnym nie ma danych potrzebnych do ustalenia dopuszczalnej masy całkowitej zespołu

pojazdów. Jak się wydaje, jedynym dopuszczalnym sposobem ustalania dopuszczalnej masy całkowitej pojazdów, gdy nie wynika ona z dowodu rejestracyjnego ani też innego urzędowego dokumentu wystawionego przez uprawniony do tego organ, jest opinia biegłego. Powyższy tryb postępowania znajduje też zastosowanie do ustalania dopuszczalnej masy całkowitej przyczepy i naczepy łącznie z pojazdem silnikowym. Danych tych nie ma w dowodzie i jedynym sposobem ich użycia jest opinia biegłego.

Nie podlegają opodatkowaniu przyczepy i naczepy związane wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego. Jeżeli zatem w danym miesiącu np. przyczepa rolnika była wykorzystywana w innych celach, to powinien on złożyć wykaz środków transportowych i za ten miesiąc zapłacić podatek od środków transportowych. Mylne jest spotykane w praktyce twierdzenie, że nawet jednokrotne wykorzystanie przyczepy lub naczepy w innych celach skutkuje koniecznością zapłacenia podatku za cały rok. Podatek powinien być zapłacony tylko za ten okres liczony w pełnych miesiącach, w którym przyczepa lub naczepa była wykorzystywana przez podatnika, np. do prowadzenia działalności gospodarczej.

5.1.2.3. Stawki podatkowe

Stawki podatku od środków transportowych ustala rada gminy w formie stosownej uchwały, która następnie jest publikowana w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Stawki określone w uchwale nie mogą przekraczać stawek maksymalnych przewidzianych w art. 10 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Roczna stawka podatku od środka transportowego w 2007 r. nie może przekroczyć:

- 1) od samochodu ciężarowego, o którym mowa w art. 8 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o masie całkowitej:
 - a) od 3,5 ton do 5,5 ton włącznie – 662,29 zł,
 - b) powyżej 5,5 ton do 9 ton – 1. 103,81 zł,
 - c) powyżej 9 ton do poniżej 12 ton – 1.324,57 zł,

- 2) od samochodu ciężarowego, o którym mowa w art. 8 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o masie całkowitej równej i wyższej niż 12 ton – 2.527,70 zł,
- 3) od ciągnika siodłowego i balastowego, o którym mowa w art. 8 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – 1545,33 zł,
- 4) od ciągnika siodłowego i balastowego, o którym mowa w art. 8 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów:
 - a) od 12 ton do 36 ton włącznie – 1.953,72 zł,
 - b) powyżej 36 ton – 2.527,70 zł,
- 5) od przyczep i naczep, o których mowa w art. 8 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 i poniżej 12 ton (z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego) – 1.324,57 zł,
- 6) od przyczep i naczep, o których mowa w art. 8 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego), które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą:
 - a) od 12 ton do 36 ton włącznie – 1.545,33 zł,
 - b) powyżej 36 ton – 1.953,72 zł,
- 7) od autobusów, o których mowa w art. 8 pkt 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o ilości miejsc do siedzenia :
 - a) mniej niż 30 miejsc – 1.545,33 zł,
 - b) równej lub wyższej niż 30 miejsc – 1.953,72 zł.

Rada gminy podejmując uchwałę w sprawie stawek nie może ustalić ich wysokości poniżej określonego ustawowo minimum, przewidzianego dla niektórych środków transportowych. Stawki minimalne zostały zawarte w trzech załącznikach do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Przy określaniu stawek dla środków transportowych innych niż te, dla których przewidziano stawki minimalne, rada gminy może uwzględ-

dniać rodzaj środka transportowego i jego wpływ na środowisko naturalne, rok produkcji albo wiek pojazdu albo liczbę miejsc do siedzenia. Może też stawki różnicować w oparciu o inne kryteria, z wyłączeniem podmiotowych.

5.1.2.4. Zwolnienia podatkowe

Zwolnione z mocy ustawy są pojazdy będące w posiadaniu przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji zagranicznych, korzystających z przywilejów i immunitetów na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych oraz pojazdy członków ich personelu, jak również innych osób zrównanych z nimi, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają miejsca stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Warunkiem zastosowania zwolnienia w stosunku do wyżej wymienionych podmiotów jest to, aby Rzeczpospolita Polska była uprawniona w tych państwach do analogicznych zwolnień w omawianym podatku.

Zwolnione od podatku są również pojazdy stanowiące zapasy mobilizacyjne. Zapasy te przeznaczone są dla wyposażenia nowo formowanych jednostek wojskowych. W okresie pokoju gromadzi się je w składach i magazynach stacjonarnych, z przeznaczeniem do zaspokojenia potrzeb wojska w czasie wojny. Są one wykorzystywane na pokrycie bieżącego zużycia i strat początkowych w okresie wojny. Nie można uznać za zapasy mobilizacyjne pojazdów przeznaczonych przez właściwe organy administracji (wójtów, burmistrzów lub prezydentów) do wykonywania świadczeń na rzecz obrony kraju.

Pojazdy specjalne i pojazdy używane do celów specjalnych są także zwolnione od podatku. Definicja pojazdu specjalnego i pojazdu używanego do celów specjalnych zawarta jest w ustawie Prawo o ruchu drogowym. Zgodnie z nią pojazdem specjalnym jest pojazd samochodowy lub przyczepa konstrukcyjnie nieprzeznaczona do przewozu osób lub ładunków (np. dźwig, betoniarka, ruchome bary, kina, warsztaty). Pojazdami specjalnymi nie będą zatem tzw. samochody specjalistyczne (specjalizowane), będące odmianą samochodów ciężarowych przeznaczonych do przewozu określonego rodzaju ładunków, np. cementu, benzyny, mleka, maki. Przez pojazd używany do celów specjalnych

rozumie się pojazd samochodowy przystosowany w sposób szczególnie do przewozu osób lub ładunków, używany przez Siły Zbrojne, Policję, Straż Graniczną, Straż Pożarną i Służbę Więzienną. Najprościej jest ustalić ten rodzaj pojazdów bazując na zapisach w dowodzie rejestracyjnym. Pomocniczo można wykorzystywać też przepisy rozporządzenia Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie szczegółowych czynności organów związanych z dopuszczeniem pojazdu do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach.

Od 2003 roku obowiązuje zwolnienie od podatku pojazdów zabytkowych w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym. Są to pojazdy, które zostały wpisane do rejestru zabytków lub ujęte w centralnej ewidencji dóbr kultury.

Zwolnienia od podatku może wprowadzać rada gminy w drodze uchwały. Rada może wprowadzać jedynie zwolnienia przedmiotowe, co oznacza, że zwolnienie może dotyczyć jedynie określonych rodzajów środków transportowych. Nie może to być zatem zwolnienie określonych podmiotów z tego podatku (np. ochotniczych straży pożarnych, jednostek kultury, zakładów opieki zdrowotnej itp.). W praktyce może powstać trudność z takim skonstruowaniem zwolnienia, żeby miało ono jedynie charakter przedmiotowy. Każde bowiem zwolnienie przedmiotowe odnosi się do określonego podmiotu, który z niego korzysta. Wydaje się, że nie ma podstaw do negocjowania zwolnień, które dotyczą określonego środka transportowego, np. autobusu, który jest wykorzystywany przez określony podmiot, np. szkoły. Można tu zauważyć element podmiotowy (szkoła), ale nie ma on istotnego znaczenia z uwagi na to, że przedmiotem zwolnienia są autobusy.

Rada gminy wprowadzając zwolnienia musi pamiętać, że nie mogą one dotyczyć środków transportowych, dla których ustawodawca przewidział stawki minimalne. W stosunku do tych pojazdów rady mogą wprowadzić jedynie niższą stawkę z wyłączeniem całkowitego zwolnienia od podatku. Nie można już zatem zwolnić np. wszystkich środków transportowych będących we władaniu gminnych jednostek organizacyjnych, ponieważ zwolnienie nie może dotyczyć pojazdów, które mają ustanowione stawki minimalne.

Od 2002 r. stosowany jest w określonych warunkach zwrot podatku od środków transportowych. Podatnikom wykorzystującym środki transportowe do wykonywania przewozów w transporcie kombinowanym na terytorium Polski, przysługuje zwrot zapłaconego podatku od środków transportowych. Pojęcie transportu kombinowanego zostało zdefiniowane w powołanej ustawie o transporcie drogowym. Zgodnie z tą definicją jest to przewóz rzeczy, podczas którego samochód ciężarowy, przyczepa, naczepa z jednostką ciągnącą lub bez jednostki ciągnącej, nadwozie wymienne lub kontener 20-stopowy lub większy korzysta z drogi w początkowym lub końcowym odcinku przewozu, a na innym odcinku z usługi kolei, żeglugi śródlądowej lub transportu morskiego. Kwota zwrotu podatku jest zależna od liczbyjazd wykonywanych przez środek transportu w przewozie kolejną i waha się: od 100% zwrotu kwoty rocznej podatku – przy 100 i więcej jazd, do 25 % – od 20 do 49 jazd włącznie. Zwrotu podatku dokonuje organ podatkowy, na rachunek którego uiszczono podatek, na wniosek podatnika złożony nie później niż do 31 marca roku następującego po roku podatkowym. Podstawą ustalenia ilości jazd są dane zawarte w dokumentach przewozowych, w których dokonano wpisu o przewozie kolejną. Zwrot dokonywany jest bez decyzji organu podatkowego w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia wniosku.

5.1.2.5. Tryb i warunki płatności

Tryb i warunki płatności tego podatku są określone na takich samych zasadach dla wszystkich podatników. Podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczania i opłacania podatku bez wezwania (bez konieczności doręczenia podatnikowi decyzji wymierzającej wysokość świadczenia z tytułu tego podatku), na rachunek gminy, na terenie której znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba podatnika. Miejszem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. W przypadku podatnika prowadzącego działalność gospodarczą lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej główne znaczenie ma siedziba. Określona jest ona w statucie, rejestrze sądowym lub też umowie cywilnoprawnej. W przypadku wątpliwości co do ustalenia siedziby podatnika przyjmuje się, że siedzibą osoby prawnej jest miejscowość, w której ma siedzibę jej or-

gan zarządzający. W przypadku przedsiębiorstwa wielozakładowego lub podmiotu, w którego skład wchodzi wydzielone jednostki organizacyjne, organem właściwym jest wójt (burmistrz lub prezydent) gminy, na terenie której znajduje się ten zakład lub jednostka posiadająca środki transportowe. W efekcie gminy, na terenie których znajdują się tego typu podmioty i jednostki, uzyskają dodatkowe dochody z podatku od środków transportowych, które dotychczas zasilaly budżet gminy, gdzie znajdowała się siedziba „centrali”. W praktyce opłacenie podatku może nastąpić przez dokonanie wpłaty w kasie urzędu gminy, za pośrednictwem banku lub poczty.

W przypadku nabycia nowych (dotychczas niezarejestrowanych) środków transportowych bieg okresu, za który podatnik zobowiązany jest do zapłacenia podatku rozpoczyna się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został zarejestrowany (nie uwzględnia się rejestracji czasowej). Podatnik nie będzie musiał płacić podatku np. w sytuacji, gdy zakupiony przez niego nowy samochód nie zostanie zarejestrowany. W przypadku nabycia zarejestrowanych środków transportowych bieg okresu, za który podatnik zobowiązany jest do zapłacenia podatku rozpoczyna się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym taki środek transportowy został nabyty.

Momentem określającym ustanie obowiązku płacenia podatku jest koniec miesiąca, w którym środek transportowy został na stałe wyrejestrowany lub zbyty. Nie powoduje ustania istnienia tego obowiązku np. zniszczenie środka transportowego, uniemożliwiające dalsze z niego korzystanie, kradzież pojazdu, czy też zajęcie samochodu przez komornika.

Podatnik, który nabył środek transportowy przed dniem 1 lutego, jest zobowiązany do uiszczenia podatku od środków transportowych w dwóch równych ratach, w terminie do dnia 15 lutego i do dnia 15 września każdego roku. Może on oczywiście opłacić kwotę podatku należną za cały rok w całości, w terminie do 15 lutego. Jeżeli nabycie zarejestrowanego pojazdu miało miejsce np. 25 stycznia, to terminami płatności są 15 lutego i 15 września.

Podatnik, który nabył pojazd po dniu 1 lutego, a przed dniem 1 września, powinien opłacić podatek również w dwóch równych ratach w terminie:

- a) w ciągu 14 dni od końca miesiąca, w którym nabyty został pojazd – I rata,
- b) do dnia 15 września roku podatkowego – II rata.

Jeśli np. podatnik zakupi autobus 10 lutego, powinien zapłacić pierwszą ratę podatku w terminie do 15 marca, a drugą ratę do 15 września.

Podatnik, który nabył środek transportowy 1 września i później, powinien opłacić podatek od środków transportowych jednorazowo w terminie 14 dni od końca miesiąca, w którym został nabyty pojazd. Jeśli samochód osobowy został np. kupiony w dniu 30 września, jego właściciel musi zapłacić podatek w terminie do 15 października danego roku.

Podkreślić należy, że terminy te dotyczą przypadków nabycia pojazdów już zarejestrowanych. Inaczej jest w sytuacji nabycia pojazdów niezarejestrowanych lub ponownego rejestrowania pojazdów, które zostały wcześniej na stałe wyrejestrowane. W tych przypadkach terminy, w których należy opłacić podatek, ustala się nie od dnia zakupu pojazdu, lecz od dnia rejestracji pojazdu.

Kwota podatku ulega obniżeniu proporcjonalnie do liczby miesięcy, za które podatnik był zobowiązany do płacenia podatku od środków transportowych. Gdy nabycie pojazdu nastąpi 15 kwietnia, podatnik, który jest nowym właścicielem, będzie zobowiązany do płacenia podatku od miesiąca maja. Oznacza to, że poprzedni właściciel jest obciążony podatkiem za cztery miesiące i za tyle miesięcy powinien zapłacić podatek. Natomiast nowy właściciel (o ile nie sprzeda lub nie wyrejestruje pojazdu przed końcem roku) powinien zapłacić podatek za pozostałe 8 miesięcy. Wynika to z faktu, iż zmiana właściciela środka transportowego zarejestrowanego (np. w wyniku sprzedaży, darowizny) powoduje, że obowiązek płacenia podatku ciąży na poprzednim właścicielu do końca miesiąca, w którym nastąpiło przeniesienie własności.

Podatnicy są zobowiązani do składania deklaracji na podatek do dnia 15 lutego roku podatkowego albo w ciągu 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego. Deklaracja ta ma ustalony przez ministra finansów wzór i nie może być modyfikowana przez radę gminy.

5.1.3. Podatek rolny

5.1.3.1. Podatnik

Podatnikiem podatku rolnego, zgodnie z ustawą o podatku rolnym, jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, która jest właścicielem albo samoistnym posiadaczem gruntów rolnych. Posiadaczem samoistnym jest ten, kto włada rzeczą w takim zakresie, jak czyni to właściciel, z zamiarem władania dla siebie. Nie będzie samoistnym posiadaczem osoba władająca rzeczą w związku z zawarciem umowy najmu czy dzierżawy. Będzie natomiast takim posiadaczem np. osoba, która włada nieruchomością na podstawie umowy przeniesienia własności nieruchomości, zawartej bez zachowania formy aktu notarialnego. W sytuacji, gdy równocześnie występują dwa podmioty: właściciel i samoistny posiadacz gruntów, który włada gruntami, podmiotem zobowiązanym do opłacenia podatku rolnego jest posiadacz. Od zasady, iż podatnikami w podatku rolnym są właściciele lub posiadacze samoistni, istnieją wyjątki. Podatnikami tego podatku są również następujące podmioty:

- posiadacze gruntów rolnych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, o ile posiadanie to wynika z zawartej umowy albo innego tytułu prawnego, a także, gdy jest bezumowne;
- nadleśnictwa i jednostki organizacyjne Skarbu Państwa, faktycznie władające gruntami pozostającymi w zarządzie Lasów Państwowych oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. Podmioty te będą podatnikami podatku rolnego, o ile grunty te nie są w posiadaniu osób trzecich (osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nie-mających osobowości prawnej), na podstawie jakiegokolwiek tytułu prawnego lub też bezumownie;

- dzierżawcy gruntów rolnych, które zostały w całości lub w części wydzierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub przepisów regulujących renty strukturalne;
- spółdzielnie produkcyjne, od gruntów rolnych wniesionych do spółdzielni produkcyjnych jako wkład gruntowy.

Podmiotem zobowiązanym do opłacenia podatku rolnego od gruntów rolnych jest współwłaściciel lub współposiadacz, który gospodarstwo to prowadzi w całości. W przypadku, gdy gospodarstwo jest prowadzone przez wszystkich lub niektórych spośród współwłaścicieli (współposiadaczy) bądź też w sytuacji, gdy nie jest ono prowadzone przez nikogo, do zapłacenia podatku są zobowiązani solidarnie wszyscy współwłaściciele (współposiadacze).

Małżonkowie podlegają opodatkowaniu tak jak inni współwłaściciele gruntów i nie ciąży na nich łączny obowiązek podatkowy. Otrzymują oni jedną, odrębną decyzję na grunty objęte wspólnotą majątkową małżeńską. Ich grunty, niewchodzące w skład wspólności majątkowej, są opodatkowane oddzielnie. Małżonek, który jest właścicielem takiej odrębnej nieruchomości gruntowej, otrzymuje tylko na niego wystawioną decyzję wymiarową.

5.1.3.2. Przedmiot opodatkowania

Przedmiotem podatku jest władanie użytkami rolnymi i grunty zarzewione i zakrzewione (Lz) na użytkach rolnych bez względu na to, czy stanowią gospodarstwo rolne w rozumieniu analizowanej ustawy. Do końca 2002 r. podatkowi rolnemu podlegały jedynie grunty gospodarstw rolnych, za które uznaje się użytki rolne o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub ha przeliczeniowy. Obecnie podatkowi podlegają również użytki rolne i Lz-ty posiadające klasyfikację rolną nie spełniające normy obszarowej (1 ha), o ile nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza. Podatek od gruntów nie będących gospodarstwem rolnym jest wymierzany w oparciu o powierzchnię „fizyczną” tych gruntów, wynikającą z ewidencji gruntów. Stawka właściwa dla tych gruntów jest dwukrotnie wyższa od przewi-

dzianej dla gruntów gospodarstwa rolnego i wynosi równowartość pieniężną 5 q żyta za 1 ha powierzchni.

Za użytki rolne należy uznać tylko grunty tak określone w § 68 powołanego rozporządzenia. Użytki rolne dzielą się na:

- 1) grunty orne oznaczone symbolem – R,
- 2) sady, oznaczone symbolem złożonym z litery „S” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, na którym założony został sad, np. S–R, S–Ł, S–Ps,
- 3) łąki trwałe, oznaczone symbolem – Ł,
- 4) pastwiska trwałe oznaczone symbolem – Ps,
- 5) grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem złożonym z litery „B” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, na którym wzniesione zostały budynki, np. B–R, B–Ł, B–Ps,
- 6) grunty pod stawami, oznaczone symbolem – Wsr,
- 7) rowy oznaczone symbolem – W.

Wszystkie wyżej wymienione grunty są użytkami rolnymi i w związku z tym podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym. Wyżej przedstawione wyliczenie ma charakter zamknięty w tym sensie, że za użytki rolne można uznać grunty tam wymienione. Żaden inny grunt nie jest użytkiem rolnym nawet wówczas, gdy posiada klasyfikację gleboznawczą gruntu. W związku z tym grunty oznaczone np. Bz/R III, dr/Ps IV, E/Ps II, Tr/ R VI nie mogą być uznane za użytek rolny, przede wszystkim dlatego, że nie są wymienione w powołanym § 68 rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów. Grunty niebędące użytkami rolnymi, są objęte podatkiem od nieruchomości.

Poza użytkami rolnymi opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych. Zgodnie z § 67 powołanego wyżej rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków, grunty zadrzewione i zakrzewione są jednym z rodzajów użytków gruntowych. Oznaczone są w ewidencji gruntów symbolem – Lz lub w przypadku zadrzewień śródpolnych, zaistniałych na gruntach

objętych klasyfikacją gleboznawczą – symbolem złożonym z liter „Lz” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, np. Lz–R, Lz– Ł, Lz–Ps. Ten rodzaj gruntu w ustawie o podatku rolnym określony jest jako „grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych.”

Użytki rolne i grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, chyba że są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Jeżeli są „zajęte”, to podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wynika to z art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych oraz lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. A zatem zajęcie użytków rolnych i Lz –ów na użytkach rolnych, co do zasady opodatkowanych podatkiem rolnym, powoduje, że są one opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

W ustawie o podatku rolnym zawarta jest definicja gospodarstwa rolnego. Uważa się za nie obszar użytków rolnych i gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

Mankamentem takiego pojmowania gospodarstwa rolnego jest brak w definicji wymogu wykorzystywania gruntów do prowadzenia działalności rolniczej. Zgodnie z przytoczoną definicją, za grunty gospodarstwa rolnego uznaje się użytki rolne i Lz–ty spełniające normę obszarową. W takiej sytuacji podatnik posiadający więcej niż 1 ha opłaca niski podatek rolny bez względu na to, czy wykorzystuje ziemię rolniczą do prowadzenia działalności rolniczej. Korzysta w ten sposób z preferencyjnego opodatkowania przysługującego w założeniu jedynie rolnikom.

Nic się nie zmienia, mimo licznych postulatów, w sprawie tzw. rozłogu gruntów gospodarstwa rolnego. Grunty te mogą być rozdrob-

nione i położone w różnych województwach, ale na potrzeby ustalenia normy obszarowej podlegają łączeniu. W efekcie małe działki użytków rolnych rozrzucone po całej Polsce stanowią gospodarstwo rolne, chociaż z gospodarczego punktu widzenia nie mogą stanowić zorganizowanej całości gospodarczej wykorzystywanej przez dany podmiot do prowadzenia działalności rolniczej.

5.1.3.3. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania dla gruntów gospodarstw rolnych stanowi liczba hektarów przeliczeniowych, a dla gruntów rolnych niespełniających normy obszarowej gospodarstwa rolnego – liczba hektarów fizycznych wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Przyjęcie tych dwóch rodzajów ustalania podstawy opodatkowania wynika z objęcia podatkiem rolnym wszystkich użytków rolnych i gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych. Grunty stanowiące gospodarstwo rolne są przeliczane na hektary przeliczeniowe wg wskaźników zawartych w tabeli, natomiast pozostałe grunty rolne podlegają opodatkowaniu w oparciu o ich powierzchnię w hektarach fizycznych wynikającą z ewidencji gruntów i budynków. Jeżeli istnieją rozbieżności między faktyczną powierzchnią gruntu a danymi zawartymi w ewidencji gruntów, podatnik powinien podjąć odpowiednie działania mające na celu doprowadzenie danych w ewidencji do zgodności z istniejącym stanem faktycznym. Oświadczenie podatnika, że faktyczna powierzchnia jego działki jest mniejsza od powierzchni uwidocznionej w ewidencji, nie może być podstawą przyjęcia do opodatkowania powierzchni działki innej niż wynikająca z ewidencji gruntów.

Liczba hektarów przeliczeniowych jest uzależniona od okręgu podatkowego, w którym jest położony grunt gospodarstwa rolnego. Zaliczanie gmin, miast oraz dzielnic w miastach do okręgów podatkowych reguluje powołane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych.

Podstawą opodatkowania podatkiem rolnym gruntów gospodarstwa rolnego jest liczba hektarów przeliczeniowych, stanowiących specyficzną jednostkę powierzchni gospodarstwa rolnego. W literaturze przed-

miotu wskazuje się, że hektar przeliczeniowy został wprowadzony do konstrukcji podatku rolnego m.in. w celu uwzględnienia różnic w dochodowości rolnej poszczególnych gospodarstw i służy odzwierciedleniu potencjalnych możliwości osiągnięcia dochodów z gruntów rolnych. Aktualna konstrukcja podstawy opodatkowania w podatku rolnym wymaga zmian idących w kierunku jej dostosowania do przedmiotu tego podatku. Hektar przeliczeniowy, oparty o powierzchnię i rodzaj użytków rolnych, nie jest instrumentem najlepiej służącym ustalaniu wartości gruntów gospodarstwa rolnego. Ustalona na jego podstawie wartość użytkowa gruntu gospodarstwa rolnego jest oderwana od rzeczywistej wartości rynkowej gruntu gospodarstwa rolnego, wyrażonej w pieniądzu. W aktualnym systemie podatkowym podstawą opodatkowania majątku w postaci gruntów gospodarstwa rolnego, jest liczba hektarów, co prowadzi do tego, że majątek jest wyceniany na potrzeby opodatkowania nie w pieniądzu, tylko w jednostkach miary używanych do określania powierzchni. Nie jest to mankament podstawy opodatkowania występujący jedynie w podatku rolnym. Również powierzchnia jest elementem decydującym o wysokości opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości i podatkiem leśnym. Definitywne rozwiązanie problemów dotyczących ustalania podstawy opodatkowania przy opodatkowaniu nieruchomości, w tym i gruntów gospodarstwa rolnego, nastąpi dopiero po wprowadzeniu katastru nieruchomości, w którym określona zostanie wartość nieruchomości na potrzeby opodatkowania.

5.1.3.4. Stawki podatkowe

Dwie stawki w podatku rolnym są związane z określoną podstawą opodatkowania. Pierwsza z nich, wynosząca równowartość 2,5 q żyta, jest stosowana do hektarów przeliczeniowych gospodarstwa rolnego. Stawka stanowiąca równowartość pieniężną 5 q żyta znajduje zastosowanie do gruntów rolnych niestanowiących gospodarstwa rolnego.

Rada gminy jest uprawniona do obniżenia w formie uchwały średniej ceny skupu żyta, wynikającej z komunikatu Prezesa GUS. Obniżka tej ceny jest w praktyce dosyć często stosowana, co zmniejsza i tak symboliczne opodatkowanie tych gruntów.

5.1.3.5. Zwolnienia i ulgi podatkowe

Zwolnienia i ulgi podatkowe są w większości przypadków uregulowane w analizowanej ustawie o podatku rolnym.

Od podatku rolnego zwolnione są:

- użytki rolne klasy V, VI i VIz.;
- grunty położone w pasie drogi granicznej;
- grunty orne, łąki i pastwiska objęte melioracją, zniszczone wskutek robót drenarskich;
- grunty lub prawo wieczystego użytkowania gruntów, nabyte w drodze kupna na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha oraz grunty Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa objęte w trwałe gospodarowanie w celu utworzenia nowego gospodarstwa lub powiększenia gospodarstwa już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha, na okres 5 lat. Po upływie okresu zwolnienia, do gruntów tych stosuje się ulgę w podatku rolnym, polegającą na obniżeniu podatku w pierwszym roku o 75% i w drugim roku o 50%;
- grunty powstałe z zagospodarowania nieużytków. Zwolnienie to przysługuje na okres pięciu lat i liczy się od roku następnego po zakończeniu zagospodarowania nieużytków;
- grunty otrzymane w drodze wymiany lub scalenia. Grunty te zwolnione są z podatku rolnego na 1 rok następujący po roku, w którym dokonano wymiany lub scalenia gruntów. Zwolnienie to przyznawane jest na wniosek podatnika w drodze decyzji wójta, burmistrza lub prezydenta;
- użytki rolne, na których zaprzestano produkcji rolnej. Podkreślić należy, że zwolnienie to może dotyczyć nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, lecz nie więcej niż 10 ha. Grunty te zwolnione są z podatku rolnego na okres nie dłuższy niż 3 lata. Zwolnienie to może być stosowane tylko jeden raz, co oznacza, że te same grunty nie mogą być zwolnione z podatku rolnego, jeśli podlegały temu zwolnieniu przez 3 lata.

Na mocy ustawy o podatku rolnym ze zwolnienia korzystają: szkoły wyższe, wyższe szkoły zawodowe oraz wyższe szkoły wojskowe.

Na takiej samej zasadzie zwolnione są od podatku rolnego szkoły, placówki, zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli – publiczne i niepubliczne oraz organy prowadzące te szkoły, placówki i zakłady z tytułu zarządu, użytkowania lub użytkowania wieczystego gruntów. Należy podkreślić, że zwolnieniem nie są objęte grunty stanowiące własność tego typu jednostek. Zwolnione są jedynie grunty będące w zarządzie, użytkowaniu i użytkowaniu wieczystym.

W konstrukcji podatku rolnego ustawodawca przewidział szereg ulg podatkowych. Są to ulgi inwestycyjne (art. 13), ulgi „żołnierskie” (art. 13a), ulgi dla gruntów podgórskich i górskich (art. 13b), ulgi z tytułu klęski żywiołowej (art. 13 c).

Rada gminy jest uprawniona, aby w uchwale wprowadzić inne zwolnienia i ulgi niż wymienione wyżej. Oznacza to, że jeżeli uzna konieczność ustalenia nowych ulg i zwolnień od podatku rolnego na obszarze gminy, może je uchwalić. Nie jest to jednak w żadnym razie jej obowiązkiem.

5.1.3.6. Tryb i warunki płatności

Tryb i warunki płatności podatku rolnego są zależne od kategorii podatników. Podatnik będący osobą fizyczną płaci podatek rolny ratami w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Obowiązek ten ciąży na podatniku wyłącznie w przypadku doręczenia mu decyzji podatkowej. Decyzja jest wystawiana na podstawie danych ze złożonej przez podatnika informacji o gruntach rolnych. Z reguły decyzje te sporządzane są w formie tzw. nakazów płatniczych. Forma ta wynika z faktu, iż podatek rolny objęty jest tzw. łącznym zobowiązaniem pieniężnym. Podatnicy podatku rolnego, będący równocześnie podatnikami podatku od nieruchomości lub podatku leśnego, opłacają te podatki na podstawie jednej decyzji (nakazu płatniczego). Organem uprawnionym do podejmowania tych decyzji jest wójt (burmistrz, prezydent) właściwy ze względu na miejsce położenia gruntów. Wpłacanie podatku powinno odbywać się na rzecz gminy właściwej ze względu na położenie gruntów. W przypad-

ku, gdy grunty położone są na terenie dwóch lub większej liczby gmin, podatek rolny powinien być uiszczany na rzecz każdej z gmin.

Podatnik jest zobowiązany do opłacenia podatku zawsze proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek podatkowy. Wygaśnięcie obowiązku zapłaty podatku na skutek zdarzeń powstałych w ciągu roku, o których mowa wyżej, powoduje, że organ podatkowy gminy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek.

Obowiązkiem podatnika podatku rolnego, będącego osobą fizyczną, jest również składanie organowi gminy informacji mających wpływ na powstanie lub ustanie obowiązku płacenia podatku rolnego. Winny być one złożone w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie lub ustanie obowiązku podatkowego.

Podatnik będący osobą fizyczną jest zobowiązany pisemnie informować w terminie 14 dni organ podatkowy o zmianach, które nastąpiły w ciągu roku podatkowego, polegających na zajęciu gruntów gospodarstwa rolnego na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza, przywróceniu na gruntach działalności rolniczej, na których wykonywana była wcześniej inna działalność, czy też zmniejszeniu lub zwiększeniu powierzchni gruntów. Sposób rozliczania się z podatku rolnego dotyczący podatników będących osobami fizycznymi, polegający na kwartalnych wpłatach dokonywanych przez samych podatników, może być zastąpiony wprowadzeniem poboru podatku poprzez instytucję inkasa. Rada gminy ma prawo zarządzenia poboru podatku rolnego w drodze inkasa. Inkasent upoważniony jest do pobrania podatku od podatników i wpłacenia go na właściwy rachunek bankowy lub w kasie urzędu gminy.

Podatnicy będący osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, jednostkami organizacyjnymi Agencji Nieruchomości Rolnych oraz jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych, są obowiązani wpłacać obliczony w deklaracji podatek rolny bez wezwania, na rachunek budżetu właściwej gminy za poszczególne miesiące, w terminie do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada. Wpłacanie podatku powinno odbywać się na rzecz gminy właściwej ze względu na położenie gruntów. W przypadku, gdy grunty położone są na terenie dwóch lub większej liczby gmin,

podatek rolny powinien być uiszczany na rzecz każdej z gmin. Ta kategoria podatników jest obowiązana składać w terminie do 15 stycznia organowi gminy właściwemu ze względu na miejsce położenia gruntów deklaracje na podatek rolny na dany rok podatkowy. Deklaracje te powinny być sporządzone na formularzu według ustalonego przez radę gminy wzoru. Jeżeli obowiązek powstał po 15 stycznia, podatnicy powinni złożyć deklaracje w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku. Podatnicy ci są zobowiązani skorygować deklaracje w razie wystąpienia zmian, które zaistniały w ciągu roku podatkowego, polegających na zajęciu gruntów gospodarstwa rolnego na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza, przywróceniu na gruntach działalności rolniczej, na których wykonywana była wcześniej inna działalność czy też zmniejszeniu lub zwiększeniu powierzchni gruntów w terminie 14 dni od dnia zajścia tych zmian.

5.1.4. Podatek leśny

5.1.4.1. Podatnik

Podmioty zobowiązane do płacenia podatku leśnego zostały określone na zasadach bardzo zbliżonych do występujących w podatku rolnym i (ale już z pewnymi odrębnościami, o których niżej) w podatku od nieruchomości. Obowiązek podatkowy, zgodnie z ustawą o podatku leśnym, ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które są właścicielami albo samoistnymi posiadaczami lasów, posiadają lasy stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na podstawie zawartej umowy lub innego tytułu prawnego. Podatnikiem podatku leśnego jest więc, podobnie jak w podatku od nieruchomości i rolnym, właściciel lub posiadacz lasów stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Podatnikiem podatku leśnego w przypadku lasów pozostających w zarządzie Lasów Państwowych oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa są nadleśnictwa oraz jednostki organizacyjne Agencji Nieruchomości Rolnych, które faktycznie władają lasami. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy lasy, o których mowa wyżej,

zostaną przekazane w posiadanie innym podmiotom (osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nie posiadającym osobowości prawnej) w związku z zawartą umową np. dzierżawy, na podstawie innego tytułu prawnego. Podmiotem zobowiązanym do zapłacenia podatku leśnego w tej sytuacji jest posiadacz zależny (np. dzierżawca).

Gdy las stanowi współwłasność jednego z małżonków, do płacenia podatku leśnego zobowiązani są solidarnie oboje małżonkowie. Od lasów stanowiących odrębną własność małżonka, płaci on podatek „samodzielnie”. Od początku 2003 r. zniesiono instytucję łącznego opodatkowania małżonków.

Podmiotami zobowiązanymi do opłacania podatku leśnego od lasu, który jest własnością albo jest we współposiadaniu dwóch lub więcej osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, są solidarnie wszyscy współwłaściciele lub współposiadacze tego lasu.

5.1.4.2. Przedmiot opodatkowania

Przedmiotem podatku jest władanie lasem. Pojęcie lasu zostało w sposób bardzo precyzyjny określone w art. 1 ust. 2 ustawy o podatku leśnym. Lasem są grunty sklasyfikowane jako „Ls” w ewidencji gruntów i budynków. Zasadnicze znaczenie przy klasyfikowaniu danego gruntu na potrzeby opodatkowania mają dane zawarte w tejże ewidencji.

Opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają jedynie lasy oznaczone symbolem – Ls. Nie są przedmiotem podatku Lz, nawet znajdujące się na gruntach leśnych (Lz–Ls).

Przedstawiona definicja ustawowa lasu, z której wynika, że lasem jest grunt w ewidencji gruntów sklasyfikowany jako Ls, odbiega zasadniczo od jego rozumienia potocznego i przyjętego w naukach leśnych. Jest to jednak definicja, która odpowiada wymogom opodatkowania podatkiem majątkowym, jakim jest podatek leśny. Podatkowi temu podlega każdy grunt oznaczony w ewidencji gruntów jako las. W ten

sposób organy podatkowe i podatnicy mają klarowne kryterium decydujące o zasadach opodatkowania danego gruntu.

Nie podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym lasy zajęte na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna. Jeżeli las jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność leśna zdefiniowana w komentowanym przepisie, to podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i to wg najwyższych stawek, przewidzianych dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Lasy (Ls) u przedsiębiorcy będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tylko wtedy, gdy są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, w zasadzie z wyłączeniem możliwości prowadzenia działalności leśnej. Można to odnieść do następującego przykładu. Przedsiębiorca kupił dwie działki gruntu sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako Ls. Na jednej z tych działek zaczyna składować materiały budowlane, którymi handluje. Działka ta w części zajętej na składowanie to wyrównany plac, na którym składowane są wspomniane materiały. Nie może tu być mowy o prowadzeniu jakiejkolwiek działalności leśnej. W takiej sytuacji podlega ona opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Druga działka to las, gdzie nie ma żadnej działalności wykluczającej prowadzenie gospodarki leśnej. Od niej przedsiębiorca opłaca podatek leśny. Są to bowiem lasy niezajęte na wykonywanie działalności gospodarczej, a zatem podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym.

5.1.4.3. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia lasu wyrażona w hektarach, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. W ewidencji gruntów i budynków zawarte są wszystkie dane niezbędne do sprecyzowania podstawy opodatkowania, a przede wszystkim rodzaj użytku gruntowego i jego powierzchnia. Dane te mają charakter dokumentu urzędowego, którego organy podatkowe nie mogą „poprawiać”. Określenie danego gruntu jako „Ls” i jego powierzchnia wynika z ewidencji gruntów, ale nie zwalnia to podatnika od złożenia stosownej informacji (osoby fizyczne) lub deklaracji (osoby prawne i jednostki organizacyjne

niemające osobowości prawnej). Organ podatkowy powinien wymierzać podatek na podstawie informacji złożonej przez podatnika. Dopiero jej niezłożenie lub nieskorygowanie uprawnia organ do wymiaru podatku w oparciu o dane wynikające z ewidencji gruntów. Uwaga ta dotyczy również deklaracji na podatek leśny, w której podatnik sam wylicza kwotę podatku i poszczególnych rat w oparciu o podaną powierzchnię lasu. Jeżeli deklaracja nie zostanie złożona lub dane dotyczące powierzchni lasu są niezgodne z ewidencją, organ podatkowy może określić wysokość zobowiązania w oparciu o ewidencję gruntów.

5.1.4.4. Stawka podatkowa

Stawka podatku leśnego od 1 ha za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 0,220 m³ drewna, obliczaną według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Średnią cenę sprzedaży drewna ustala się na podstawie komunikatu Prezesa GUS, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału.

Od 2003 roku rada gminy może obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna, przyjmowaną jako podstawę obliczania podatku leśnego na obszarze gminy. Jest to uprawnienie analogiczne do przysługującego radzie na podstawie przepisów regulujących podatek rolny.

Lasy ochronne oraz lasy wchodzące w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych są opodatkowane ulgowo. Stawka dla tej kategorii lasu jest z mocy ustawy obniżona do 50% stawki z ust. 1. Jeżeli rada gminy obniży cenę drewna w drodze uchwały, to ta obniżona cena znajduje zastosowanie przy ustalaniu stawki obniżonej. W takiej sytuacji stawka obniżona wyniesie 50% stawki z ust. 1 ustalonej wg niższej ceny drewna.

5.1.4.5. Zwolnienia podatkowe

Zwolnienia, począwszy od 1 stycznia 2003 roku, są uregulowane tylko w ustawie o podatku leśnym. Nie ma już zwolnień zawartych w „odrębnych” ustawach, tzn. innych niż ustawa o podatku leśnym.

W ten sposób uporządkowano katalog zwolnień i ulg występujących w podatku leśnym poprzez ich zgromadzenie w jednej ustawie. Poza tym rada gminy może wprowadzać w drodze uchwał zwolnienia obowiązujące na terenie gminy. Są to jednakże zwolnienia, które obowiązują dopiero po podjęciu stosownej uchwały przez radę gminy.

Zwolnione z podatku leśnego są lasy z drzewostanem w wieku do 40 lat. Wiek lasu jest określony w planie urządzenia lasu. Dane tam zawarte umożliwiają ustalenie, jakie obszary lasu mogą korzystać ze zwolnienia. Gdy nie ma planu, wiek lasu jest ustalany przez organ podatkowy na podstawie oświadczenia złożonego przez podatnika, które może być zakwestionowane przez organ podatkowy. Lasy korzystające z tego zwolnienia muszą być przez podatnika wykazane w informacji lub deklaracji na podatek leśny. Ułatwia to organowi podatkowemu kontrolę poprawności stosowania tego zwolnienia przez określonych podatników.

Zwolnieniem objęte są również lasy – zabytki. Zwolnieniu podlegają jedynie lasy wpisane do rejestru zabytków, a nie np. lasy znajdujące się na terenie obszarów chronionych.

Od podatku leśnego zwolnione są też użytki ekologiczne. Są to grunty oznaczone w ewidencji gruntów symbolem złożonym z litery „E” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego określającego sposób zagospodarowania lub użytkowania terenu, np. E–Ws, E–Wp, E–Ps, E–R. Zwolnienie to zostało wprowadzone, jak należy sądzić, „na wszelki wypadek”, a to z uwagi na fakt, że użytki ekologiczne nie są rodzajem gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem leśnym. Podatkowi temu podlegają jedynie lasy. Użytki ekologiczne nie są lasem w rozumieniu ewidencji gruntów i budynków, a zatem podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, użytki ekologiczne są wymienione jako rodzaj gruntów korzystających ze zwolnienia od podatku od nieruchomości. Ustawodawca niepotrzebnie zatem grunt podlegający podatkowi od nieruchomości zwalnia od podatku leśnego. W każdym razie użytki ekologiczne, nawet z symbolem E–Ls, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym. Powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości, z tym, że o ile nie są zajęte na prowadzenie działalności go-

spodarczej, korzystają ze zwolnienia od tego podatku na mocy art. 7 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W dalszym ciągu ze zwolnienia korzystają, ale już na mocy ustawy o podatku leśnym, szkoły wyższe, wyższe szkoły zawodowe oraz wyższe szkoły wojskowe. Zwolnienie to ma charakter zwolnienia podmiotowego, bez konieczności wypełniania jakichkolwiek warunków.

Od podatku leśnego zwolnione są szkoły, placówki, zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli – publiczne i niepubliczne oraz organy prowadzące te szkoły, placówki i zakłady z tytułu zarządu, użytkowania lub użytkowania wieczystego gruntów. Należy podkreślić, że zwolnieniem nie są objęte grunty stanowiące własność tego typu jednostek. Zwolnione są jedynie grunty będące w zarządzie, użytkowaniu i użytkowaniu wieczystym.

W omawianej ustawie sprecyzowano warunki zwolnienia gruntów leśnych należących do prowadzących zakłady pracy chronionej lub aktywności zawodowej. Po wprowadzeniu zmian nie budzi wątpliwości, że zwolnieniu podlegają jedynie grunty zgłoszone wojewodzie i nieznajdujące się w posiadaniu zależnym innych podmiotów.

5.1.4.6. Tryb i warunki płatności

Tryb i warunki płatności podatku leśnego zostały uregulowane w sposób bardzo zbliżony do występujących w konstrukcji podatku rolnego i podatku od nieruchomości. Bieg okresu, za który podatnik podatku leśnego jest zobowiązany do płacenia tego podatku rozpoczyna się od pierwszego dnia następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku.

Momentem określającym ustanie obowiązku płacenia podatku jest koniec miesiąca, w którym przestały istnieć okoliczności uzasadniające ten obowiązek. Będzie to np. zbycie przez osobę fizyczną lasu lub wygaśnięcie umowy dzierżawy lasów należących do gminy z jednoczesnym przejściem posiadania tego lasu przez gminę. Jeśli np. osoba fizyczna sprzedaje las w sytuacji, o której mowa wyżej, obojętnie którego dnia danego miesiąca, to ma obowiązek zapłacić podatek za cały miesiąc.

Podatnik podatku leśnego będący osobą fizyczną, płaci podatek leśny w ratach w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Obowiązek ten ciąży na podatniku wyłącznie w przypadku doręczenia mu decyzji podatkowej. Organem uprawnionym do podejmowania tych decyzji jest wójt (burmistrz, prezydent) właściwy ze względu na miejsce położenia lasu. Wpłacanie podatku powinno odbywać się na rzecz gminy właściwej ze względu na położenie lasów. W przypadku, gdy lasy należące do jednego podatnika położone są na terenie dwóch lub większej liczby gmin, podatek leśny powinien być uiszczany na rzecz każdej z gmin.

Podatnik jest zobowiązany do opłacenia podatku zawsze proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek podatkowy. Wygaśnięcie obowiązku zapłaty podatku na skutek zdarzeń powstałych w ciągu roku, o których mowa wyżej powoduje, że organ podatkowy gminy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek. W tych przypadkach podatnik jest zobowiązany do płacenia niższego lub wyższego podatku leśnego, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana.

Obowiązkiem podatnika podatku leśnego, będącego osobą fizyczną, jest również składanie organowi gminy pisemnych informacji mających wpływ na powstanie lub ustanie obowiązku płacenia podatku leśnego. Winny one być złożone w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie lub ustanie obowiązku podatkowego.

Podatnik będący osobą fizyczną jest zobowiązany w terminie 14 dni pisemnie poinformować organ podatkowy o zmianach, które nastąpiły w ciągu roku podatkowego, a polegających na zajęciu lasu na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna, przywróceniu w lesie działalności leśnej, w którym wykonywana była wcześniej inna działalność, czy też zmniejszeniu lub zwiększeniu powierzchni lasu. Podatnicy naruszający ten obowiązek narażają się na konsekwencje określone w Kodeksie karnym skarbowym.

Rada gminy ma prawo zarządzenia poboru podatku leśnego w drodze inkasa. Inkasent w tej sytuacji upoważniony jest do pobrania po-

datku od podatników i wpłacenia go na właściwy rachunek bankowy lub w kasie urzędu gminy.

Podatnicy będący osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi nie mającymi osobowości prawnej, nadleśnictwami oraz jednostkami organizacyjnymi Agencji Nieruchomości Rolnych są obowiązani wpłacać obliczony w deklaracji podatek leśny bez wezwania, na rachunek budżetu właściwej gminy za poszczególne miesiące, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca. Wpłacanie podatku powinno odbywać się na rzecz gminy właściwej ze względu na położenie lasów. W przypadku, gdy grunty położone są na terenie dwóch lub większej liczby gmin, podatek leśny powinien być uiszczany na rzecz każdej z gmin.

Podatnicy, którzy są osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, nadleśnictwami oraz jednostkami organizacyjnymi Agencji Nieruchomości Rolnych są obowiązani: składać, w terminie do 15 stycznia organowi gminy właściwemu ze względu na miejsce położenia lasów, deklaracje na podatek leśny na dany rok podatkowy. Deklaracje te powinny być sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru. Jeżeli obowiązek powstał po 15 stycznia, podatnicy powinni złożyć deklaracje w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku. Podatnicy są zobowiązani skorygować deklaracje w razie wystąpienia zmian, które nastąpiły w ciągu roku podatkowego, a polegających na zajęciu lasu na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna, przywróceniu na gruntach działalności leśnej, na których wykonywana była wcześniej inna działalność, czy też zmniejszeniu lub zwiększeniu powierzchni lasu w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

5.1.5. Opłata targowa, miejscowa, uzdrowskowa i od posiadania psa

Opłata targowa jest pobierana od osób fizycznych, osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach. Opłata ta, pomimo nazwy, jest typowym podatkiem, na co wskazuje m.in. fakt, że jest pobierana niezależnie od należności za korzystanie z urządzeń targowych oraz inne

usługi świadczone przez prowadzącego targowisko. Uiszczenia opłaty targowej nie zwalnia również osoby dokonującej sprzedaży od zapłacenia innych świadczeń podatkowych. Np. osoba zajmująca się handlem obnośnym i obwoźnym, poza opłatą targową, jest zobligowana do płacenia np. karty podatkowej lub też podatku dochodowego na ogólnych zasadach.

Opłata targowa w przypadku dokonywania sprzedaży przez osoby prawne i jednostki organizacyjne powinna być pobierana jedynie jeden raz od osoby, która reprezentuje dany podmiot. Jeżeli zatem sprzedaż prowadzi kilku pracowników osoby prawnej, tylko jeden z nich powinien uiścić opłatę targową. Podatnikiem jest bowiem osoba prawna, a nie jej pracownicy.

Targowiskami, na których sprzedaż obciążona jest opłatą skarbową, są wszelkie miejsca, w których prowadzony jest handel. To bardzo szerokie rozumienie targowiska umożliwia pobieranie przez gminę opłaty targowej we wszelkich miejscach, w których zwyczajowo prowadzi się handel, np. chodnik, przejście podziemne, plac itp. Dopuszczalny jest pobór opłaty targowej nawet w miejscach, gdzie handel jest zakazany.

Opłata targowa może być pobierana zarówno na targowiskach komunalnych, jak i „prywatnych”, tzn. prowadzonych przez osobę fizyczną na jej gruncie. Może być także pobierana w miejscach, które nie są „wyznaczone” i zorganizowane jak typowe targowiska. Sprzedaż gazet na skrzyżowaniu powoduje, że skrzyżowanie staje się targowiskiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Wyłączona z opłaty targowej jest sprzedaż dokonywana w budynkach lub częściach budynków, z wyjątkiem targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw. Nie podlegają zatem opłacie osoby dokonujące sprzedaży w sklepach umiejscowionych w budynkach.

Stawki opłaty targowej są ustalane przez radę gminy z uwzględnieniem stawki maksymalnej określonej w ustawie. Stawki ustalone przez radę gminy w stosownej uchwale mają postać stawek kwotowych, dziennych. Maksymalna stawka opłaty targowej na 2007 rok

wynosi 618,33 zł. Nie oznacza to, że stawki opłaty sięgające tej kwoty są powszechnie wprowadzane. Z reguły stawka opłaty oscyluje w granicach od 5 do 25 zł za jeden dzień.

Zwolnione są od opłaty targowej podmioty dokonujące sprzedaży na targowisku, o ile są podatnikami podatku od nieruchomości w związku z nieruchomościami położonymi na targowisku. Ten przepis jest wykorzystywany przez podatników do ucieczki przed opłatą. Wystarczy bowiem zakupić albo wydzierżawić jakikolwiek obiekt (np. stragan) lub działkę gruntu, aby zostać podatnikiem podatku od nieruchomości położonej na targowisku, a przez to nie płacić opłaty targowej. Roczny podatek od budowli (straganu) wynosi z reguły nie więcej niż kwota dziennej opłaty targowej.

Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia od opłaty targowej. Chcąc to zrobić, musi podjąć stosowną uchwałę, gdzie zawrze zwolnienia przedmiotowe.

Opłata targowa jest najczęściej pobierana przez inkasentów, którymi są najczęściej osoby prowadzące targowisko. Nie wyklucza to innych form zapłacenia opłaty, np. w kasie urzędu. Nie mają podstaw prawnych uchwały rad, gdzie wprowadza się abonamenty jako formę opłacania opłaty targowej z góry. Nie można bowiem pobierać opłaty przed powstaniem obowiązku jej uiszczenia.

Opłata miejscowa jest pobierana od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach wypoczynkowych, szkoleniowych lub turystycznych w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach. Do końca 2005 roku rada gminy, chcąc pobierać opłatę miejscową, musiała wnioskować o to do wojewody, który po uzgodnieniu z ministrem właściwym do spraw środowiska, ustalał wykaz miejscowości, gdzie taka opłata mogła być pobierana. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 17 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, inny ma być tryb ustalania miejscowości, gdzie to świadczenie może być realizowane. Rada Ministrów została zobowiązana do określenia w rozporządzeniu minimalnych warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać tę opłatę, uwzględniając zróżnicowanie warunków regionalnych i lokalnych. W rozporządzeniu

tym zostaną określone warunki klimatyczne, krajobrazowe i umożliwiające pobyt osób w celach wypoczynkowych, szkoleniowych i turystycznych. Władze gminy, chcąc wprowadzić opłatę miejscową, muszą odnieść wynikające z rozporządzenia Rady Ministrów warunki do konkretnych miejscowości w celu ustalenia, gdzie może być pobierana opłata miejscowa. Następnie rada gminy – w drodze uchwały – ustali listę miejscowości, gdzie te warunki są spełnione. Kolejnym krokiem rady gminy będzie ustalenie właściwej stawki tej opłaty w danych miejscowościach. Obie te czynności mogą być dokonane w jednej uchwale w sprawie opłaty miejscowej. Uchwała może być podjęta dopiero po ukazaniu się rozporządzenia Rady Ministrów, którego jak dotychczas nie ma. W związku z tym opłata jest pobierana w 2007 roku na „starych” zasadach. Oznacza to, że może być realizowana jedynie w miejscowościach określonych w rozporządzeniu wojewody, które to akty będą obowiązywały do momentu ukazania się wspomnianego rozporządzenia Rady Ministrów.

Opłata miejscowa została również zmieniona ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz gminach uzdrowiskowych⁷⁵. Na mocy nowego brzmienia art. 17 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opłata miejscowa może być pobierana w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej. Zasady uzyskania takiego statusu są określone w powołanej wyżej ustawie o lecznictwie uzdrowiskowym. Stawka tej opłaty, co wynika ze zmienionego art. 19 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie może przekroczyć 2,49 zł dziennie. Jest ona zatem znacznie wyższa niż stawka „normalnej” opłaty miejscowej (maks. 1,74 zł).

Ustawowo od opłaty zwolnione są m.in. osoby przebywające w szpitalach, osoby niewidome, zorganizowane grupy dzieci i młodzieży szkolnej oraz podatnicy podatku od nieruchomości z tytułu posiadania domów letniskowych. Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia niż zawarte w ustawie. Opłata miejscowa jest pobierana przez inkasentów wyznaczonych przez radę gminy. Najczęściej inkasentami są osoby prowadzące hotele, pola namiotowe, ośrodki wypoczynkowe itp.

75 Dz.U. Nr 167, poz. 1399.

Oплата uzdrowiskowa jest nową opłatą lokalną wprowadzoną powoływaną już ustawą o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz gminach uzdrowiskowych. Przepisy tej ustawy, zmieniające ustawę o podatkach i opłatach lokalnych, weszły w życie 2 października 2005 r. Od tej daty może być zatem pobierana nowa opłata uzdrowiskowa. Jej realizacja w danej miejscowości jest możliwa po spełnieniu dwóch podstawowych warunków:

- miejscowość musi mieć status uzdrowiska w rozumieniu nowej ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym. Za uzdrowiska uznaje się także te obszary, które uzyskały ten status na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów – zob. art. 59;
- rada gminy podejmie i wprowadzi w życie uchwałę w sprawie stawek opłaty uzdrowiskowej.

Stawka opłaty uzdrowiskowej nie może przekroczyć 3,46 zł za jeden dzień pobytu. Zapłacenie opłaty uzdrowiskowej powoduje, że nie może być pobierana opłata miejscowa.

Oплата od posiadania psów zastąpi, począwszy od 1 stycznia 2008 roku, podatek od posiadania psów. Zasadnicza różnica zachodząca pomiędzy tymi świadczeniami sprowadza się do tego, że rada gminy może, ale nie musi, wprowadzić tę opłatę. Jej wprowadzenie pozostawiono do swobodnego uznania właściwej rady gminy. Chcąc wprowadzić to świadczenie, rada musi podjąć stosowną uchwałę, w której określone zostaną stawki tego świadczenia, zasady ustalania i poboru oraz termin płatności. Stawka opłaty nie może przekroczyć 100 zł. W ustawie przewidziane są zwolnienia dotyczące m.in. posiadania psów przez osoby niepełnosprawne, osoby po 65 roku życia i przez podatników podatku rolnego.

5.1.6. Оплата skarbowa

Podmiotami zobowiązanymi do zapłaty opłaty skarbowej, zgodnie z ustawą o opłacie skarbowej, są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnioskuje o dokonanie czynności podlegającej tej opłacie. Opłata ta obciąża:

- dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub wniosku,
- wydanie zaświadczenia na wniosek,
- wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji).

W przypadku złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury, obowiązek zapłaty skarbowej (jedynie w sprawach z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym) ciąży na mocodawcy, pełnomocniku, przedsiębiorcy lub prokurencie.

Szczegółowy wykaz przedmiotów opłaty skarbowej jest zawarty w załączniku do ustawy, gdzie wskazane są konkretne czynności, zaświadczenia i zezwolenia podlegające opłacie skarbowej.

Obowiązek zapłaty opłaty powstaje z chwilą złożenia wniosku o dokonanie czynności lub wydania zaświadczenia lub zezwolenia. W przypadku pełnomocnictwa lub prokury obowiązek ten powstaje z chwilą złożenia dokumentu w organie administracji publicznej lub sądzie.

Stawki opłaty skarbowej są określone w obszernym załączniku do ustawy. Przykładowe stawki wynoszą:

- sporządzenie aktu małżeństwa – 84 zł,
- zatwierdzenie projektu budowlanego – 47 zł,
- potwierdzenie zarejestrowania podatnika podatku od towarów i usług jako podatnika VAT czynnego lub zwolnionego – 170 zł,
- zgoda wydana przez organ podatkowy na podstawie przepisów prawa podatkowego – 30 zł,
- odpis skrócony aktu stanu cywilnego – 22 zł,
- zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzających stan zaległości – od każdego egzemplarza – 21 zł,
- wiza stała – 24 zł,
- pozwolenie na rozbiórkę obiektu budowlanego – 36 zł,
- zezwolenie na utworzenie banku w formie spółki akcyjnej – 0.1% kapitału zakładowego,

- dokument stwierdzający udzielenie pełnomocnictwa lub prokury – 17 zł.

W załączniku do ustawy wymienione są czynności, zaświadczenia i zezwolenia zwolnione od opłaty. Zwolnione jest m.in.: sporządzenie aktu urodzenia lub zgonu, zaświadczenie o wielkości użytków gospodarstwa rolnego, pozwolenie na remont obiektów budowlanych wpisanych do rejestru zabytków, zezwolenie na usunięcie drzew i krzewów, pełnomocnictwo w sprawach karnych, karnych skarbowych, dyscyplinarnych oraz w sprawach o wykroczenia.

Poza załącznikiem do ustawy zwolnienia podmiotowe od opłaty uregulowane są w art. 7 ustawy. Na mocy tego przepisu z opłaty zwolnione są m.in. państwa obce, ich przedstawicielstwa dyplomatyczne, urzędy konsularne, jednostki budżetowe, jednostki samorządu terytorialnego, osoby, które przedstawią zaświadczenie o korzystaniu ze świadczeń pomocy społecznej z powodu ubóstwa.

Oprócz zwolnień, szereg przedmiotów opłaty skarbowej jest od niej wyłączone. Zgodnie z art. 2 ustawy, nie pobiera się opłaty skarbowej w sprawach: alimentacyjnych, załatwianych na podstawie przepisów o pomocy społecznej, zatrudnienia, nauki, szkolnictwa i oświaty, załatwianych na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami, budownictwa mieszkaniowego. Nie podlegają też opłacie skarbowej, co wynika z art. 3 ustawy, czynności, zaświadczenia zezwolenia i pełnomocnictwa, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów podlegają innym opłatom o charakterze publicznoprawnym lub są od tych opłat zwolnione.

Zapłata opłaty skarbowej jest możliwa w gotówce (kasa organu podatkowego) lub w formie bezgotówkowej (poczta, bank). Nie można już zapłacić opłaty w formie znaków opłaty skarbowej, które zostały wycofane z użytku. Rada gminy może zarządzić pobór opłaty w formie inkasa oraz wyznaczyć inkasentów. Wprowadzenie inkasa powinno ułatwić uiszczanie tej opłaty zwłaszcza w organach administracji publicznej (starostwo, urzędy skarbowe).

Uiszczona opłata skarbowa podlega zwrotowi w dwóch przypadkach. W odniesieniu do czynności urzędowych zwrot następuje jeże-

li mimo zapłacenia opłaty nie dokonano czynności. Podobnie rzecz się ma przy opłatach pobranych za zaświadczenia i pozwolenia, których nie wydano.

Organem właściwym w sprawach opłaty skarbowej, z uwagi na to, że opłata stanowi dochód gminy, jest wójt, (burmistrz, prezydent miasta). Opłata trafia do budżetu gminy na terenie której ma siedzibę organ lub podmiot, który dokonał czynności urzędowej, wydała zaświadczenie lub zezwolenie. W przypadku pełnomocnictwa lub prokury – decydujące znaczenie ma miejsce złożenia dokumentu.

5.2. Podatki realizowane przez naczelników urzędów skarbowych stanowiące dochód gminy

5.2.1. Podatek od spadków i darowizn

Podatek od spadków i darowizn⁷⁶ jest świadczeniem pieniężnym obciążającym fakt nabycia pewnych składników majątku co do zasady w związku ze spadkiem lub darowizną. Charakter zdarzeń powodujących powstanie obowiązku w tym podatku jednoznacznie wskazuje, iż omawiana danina konstrukcyjnie jest ściśle powiązana z majątkiem podatnika w taki sposób, jaki przyjmuje się powszechnie w nauce: obejmuje stany faktyczne polegające na nabyciu majątku (jego powiększeniu) spowodowanym nadzwyczajnymi okolicznościami. Nie ulega bowiem żadnej wątpliwości, iż zarówno spadek, darowizna, jak i pozostałe tytuły nabycia podlegające podatkowi, które nie mają zbyt często miejsca z życia codziennym – nie mogą być uznane za zwykłe (stałe) przychody. Samą jednak darowiznę należałoby zakwalifikować jako obrót. Jest to jednak obrót nieprofesjonalny, a więc niemieszczący się w przedmiocie opodatkowania podatkami obrotowymi (ich przedmiotem jest obrót profesjonalny – w ramach działalności gospodarczej). Obrót taki zaliczyć więc można do przedmiotów opodatkowania podatkami majątkowymi⁷⁷.

76 Danina ta uregulowana jest w ustawie z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (j.t.: Dz.U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.).

77 Por. H. Litwińczuk, Podatki majątkowe (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III (pod red. M. Weralskiego), Wrocław 1985, s. 334; G. Liszewski, Reforma podatków majątkowych w Polsce, Białystok 2001 (maszynopis powielony).

Zakres przedmiotowy podatku od spadków i darowizn jest znacznie szerszy, niż sugerowałaby to nazwa daniny. Opodatkowaniu podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem:

- 1) dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu, polecenia testamentowego;
- 2) darowizny, polecenia darczyńcy;
- 3) zasiedzenia;
- 4) nieodpłatnego zniesienia współwłasności;
- 5) zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci czynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu;
- 6) nieodpłatnej: renty, użytkowania oraz służebności.

Podatkowi podlega również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci.

Jeżeli przedmiotem nabycia są rzeczy znajdujące się za granicą (lub prawa majątkowe wykonywane za granicą), nabycie takie podlega podatkowi jedynie pod warunkiem, że w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim lub miał miejsce stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Wśród ustawowych wyłączeń podatkowych jako przykłady można wymienić nabycie własności rzeczy ruchomych znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych podlegających wykonaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli w dniu nabycia ani nabywca, ani też spadkodawca lub darczyńca nie byli obywatelami polskimi i nie mieli miejsca stałego pobytu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz nabycie w drodze spadku lub darowizny praw autorskich i praw pokrewnych, praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych oraz wierzytelności wynikających z nabycia tych praw.

W ustawie o podatku od spadków i darowizn rozbudowano katalog zwolnień przedmiotowych (jest ich jedenaście – często podzielonych na podgrupy). Wśród nich najczęściej spotykane w praktyce to zwolnienie tzw. darowizny na cele mieszkaniowe, tj nabycia w drodze darowizny pieniędzy lub innych rzeczy przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej w wysokości nieprzekraczającej 9 637 zł od jednego darczyńcy, a od wielu darczyńców łącznie nie więcej niż 19 274 zł w okresie 5 lat od daty pierwszej darowizny, jeżeli pieniądze te lub rzeczy obdarowany przeznaczy w okresie 12 miesięcy od dnia ich otrzymania na jeden z enumeratywnie wymienionych celów mieszkaniowych: wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni, budowę domu jednorodzinnego, nabycie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość albo spłatę zabezpieczonego hipoteką kredytu mieszkaniowego wraz z odsetkami.

Od 01.01.2007 r. weszło w życie nowe zwolnienie przedmiotowe – zwalnia się od podatku wszelkie tytuły nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, jeżeli nabywcą jest małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym lub macocha osoby, od której lub po której następuje nabycie. Możliwość skorzystania z tak szerokiego zwolnienia uzależniono jednak od spełnienia szeregu warunków:

- 1) nabywca musi zgłosić nabycie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku albo w ciągu miesiąca od dnia, w którym dowiedział się o nabyciu (i jednocześnie uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu);
- 2) jeżeli przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza 9 637 zł, nabywca ma obowiązek udokumentować otrzymanie środków pieniężnych dowodem przekazania na rachunek bankowy na-

bywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Obowiązkowi zgłoszenia nie podlega jednak nabycie na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego oraz nabycie od tej samej osoby lub po tej samej osobie – w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie – majątku o wartości nieprzekraczającej (po doliczeniu do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych) kwoty 9 637 zł.

Niespełnienie powyższych warunków oznacza, że nabywca będzie opodatkowany na ogólnych zasadach obowiązujących osoby zaliczone do I grupy podatkowej.

Obowiązek podatkowy w podatku spadkowym ciąży wyłącznie na nabywcy własności rzeczy i praw. Jako że opodatkowaniu podlega wyłącznie nabycie przez osoby fizyczne, prawidłowe będzie stwierdzenie, iż podatnikami podatku spadkowego są wyłącznie osoby fizyczne.

Obowiązek podatkowy powstaje – w zależności od tytułu nabycia – z chwilą przyjęcia spadku, z chwilą wykonania polecenia, zapisu lub dalszego zapisu, z chwilą zaspokojenia roszczenia z tytułu zachowku, z chwilą śmierci wkladcy (przy nabyciu praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkladcy na wypadek jego śmierci), z chwilą śmierci uczestnika funduszu inwestycyjnego, z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia albo złożenia oświadczenia w formie aktu notarialnego (darowizna), z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu stwierdzającego zasiedzenie, z chwilą zawarcia umowy albo ugody lub uprawomocnienia się orzeczenia sądu (nieodpłatne zniesienie współwłasności), z chwilą ustanowienia nieodpłatnej służebności, renty oraz użytkowania.

W przypadku nabycia niezgłoszonego do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma stwierdzającego nabycie albo uprawomocnienia się orzeczenia sądowego stwierdzającego nabycie. W pozostałych przypadkach „zatajonego” nabycia, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia.

Podstawę opodatkowania podatkiem spadkowym stanowi tzw. czysta wartość przedmiotu nabycia – wartość pozostała po odliczeniu długów i ciężarów obciążających ten przedmiot, ustalana według stanu rzeczy i praw oraz według cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego⁷⁸. Wartość tę podaje podatnik w zeznaniu podatkowym składanym w ciągu miesiąca od daty powstania obowiązku podatkowego. Gdyby jednak nabywca nie określił wartości nabytych rzeczy lub praw majątkowych albo wartość określona przez niego nie odpowiadała, według oceny naczelnika urzędu skarbowego, wartości rynkowej, organ podatkowy wezwie nabywcę do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej, wstępnej oceny. Jeżeli nabywca, pomimo wezwania, nie określi wartości lub poda wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, naczelnik urzędu skarbowego dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez nabywcę wyceny rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33% od wartości podanej przez nabywcę, nabywca będzie zobowiązany do pokrycia kosztów opinii biegłego⁷⁹.

Nie wlicza się natomiast do podstawy opodatkowania, o czym niżej, równowartości 110 m² nabywanego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego (ulga podatkowa).

Wysokość podatku uzależniono m.in. od osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. W tym celu podzielono nabywców na 3 grupy podatkowe, gdzie I grupę stanowią osoby najbliższe, tj. małżonek, zstępni, wstępni, rodzeństwo, pasierb, zięć, synowa, ojczym, macocha i teściowie; II grupę stanowią podatnicy z dalszego kręgu „rodziny”, np. zstępni rodzeństwa, małżonkowie rodzeństwa, rodzeństwo małżonków; natomiast do III grupy podatkowej ustawodawca zaliczył pozostałych nabywców, nie zaliczonych do dwóch wcześniejszych grup.

78 Nieco odmienne zasady obowiązują przy ustalaniu wartości świadczeń powtarzających się.

79 Podobna zasada ma zastosowanie, gdy kilku nabywców podało różne wartości tej samej rzeczy lub prawa majątkowego.

Warto pamiętać o kwocie tzw. minimum podatkowego: opodatkowaniu podatkiem spadkowym podlega nabycie przez nabywcę, od jednej osoby, własności rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości przekraczającej 9.637 zł (jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do I grupy podatkowej), 7.276 zł (II grupa podatkowa) albo 4.902 zł (III grupa podatkowa). Do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych po tej samej osobie dolicza się wartość rzeczy i praw majątkowych nabytych od tej osoby lub po tej samej osobie w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie.

W omawianym podatku ustawodawca wprowadził trzy progresywne skale podatkowe – każda dla jednej z trzech grup podatkowych: najniższe stawki przewidziano oczywiście dla podmiotów zakwalifikowanych do I grupy podatkowej, nieco wyższe – dla II grupy podatkowej, najwyższe – dla III grupy podatkowej. Taryfa podatkowa przedstawia się następująco:

Kwoty nadwyżki w zł		Podatek wynosi
ponad	do	
1) od nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej		
	10.278	3 %
10.278	20.556	308 zł 30 gr i 5 % nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		822 zł 20 gr i 7 % nadwyżki ponad 20.556 zł
2) od nabywców zaliczonych do II grupy podatkowej		
	10.278	7 %
10.278	20.556	719 zł 50 gr i 9 % od nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		1.644 zł 50 gr i 12 % od nadwyżki ponad 20.556 zł
3) od nabywców zaliczonych do III grupy podatkowej		
	10.278	12 %
10.278	20.556	1.233 zł 40 gr i 16 % od nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		2.877 zł 90 gr i 20 % od nadwyżki ponad 20.556 zł

Zasiedzenie opodatkowane jest jednolitą dla wszystkich grup podatkowych (stałą) stawką – 7%.

Od 01.01.2007 r. wprowadzono nową, sankcyjną stawkę podatkową wynoszącą 20%. Ma ona zastosowanie w sytuacji, gdy nabycie nastąpiło w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy, a obowiązki podatkowe powstał dopiero skutek powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego na okoliczność dokonania darowizny i do tego czasu należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony.

Charakterystyczna dla podatku od spadków i darowizn jest tzw. ulga mieszkaniowa. Polega ona (o czym wspomniano wcześniej) na pomniejszeniu podstawy opodatkowania o równowartość 110 m² nabytego budynku lub lokalu mieszkalnego. Możliwość skorzystania z ulgi uzależniono od spełnienia przez nabywcę kilku warunków łącznie:

- 1) nabywca nie może być właścicielem innego budynku lub lokalu mieszkalnego lub – będąc nim – przenieść własność tego budynku lub lokalu na rzecz zstępnych, Skarbu Państwa lub gminy w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego;
- 2) nabywcy nie przysługuje spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego itp., a jeżeli dysponuje takimi prawami – przekazać je zstępnym lub przekazać do dyspozycji spółdzielni, w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego;
- 3) nabywca nie jest najemcą lokalu lub budynku lub będąc nim, rozwiąże umowę najmu w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego;
- 4) nabywca będzie zamieszkiwać w nowo nabytym budynku lub lokalu przez 5 lat, przy czym fakt zamieszkiwania zostanie potwierdzony zameldowaniem na pobyt stały.

Przyjęło się, iż zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn powstaje z chwilą doręczenia decyzji właściwego naczelnika urzędu skarbowego ustalającej to zobowiązanie. Organ podatkowy dokonuje wymiaru podatku w oparciu o dane ujawnione w zeznaniu podatkowym składanym przez podatnika co do zasady w terminie miesiąca od daty powstania obowiązku podatkowego. Zeznanie podatkowe nie jest składane w przypadku, gdy notariusz jako płatnik ma obowiązek obliczyć i pobrać należny podatek od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w tej formie umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie. Z wyjątkiem sytuacji, gdy podatek jest pobierany przez płatnika, zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn płatne jest w terminie 14 dni od daty doręczenia decyzji ustalającej to zobowiązanie.

5.2.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych

Podatek od czynności cywilnoprawnych⁸⁰ obciąża – jak sama nazwa wskazuje – niektóre czynności regulowane przez prawo cywilne (głównie umowy). Umowy te prowadzą do wymiany dóbr lub usług – stanowią więc obrót cywilnoprawny. Ustawodawca postanowił jednak, iż nie podlegają temu podatkowi te czynności prawne, z tytułu dokonania których przynajmniej jedna ze stron staje się podatnikiem podatku od towarów i usług – doszło więc do podziału czynności na te obciążone podatkiem VAT (będące więc obrotem profesjonalnym) i takie, które nie są wykonywane w ramach prowadzonej (bądź zamierzonej) działalności zarobkowej (działalności gospodarczej). Te ostatnie podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych.

Przedmiotem omawianego podatku są enumeratywnie wymienione czynności cywilnoprawne: sprzedaż, zamiana, pożyczka, darowizna – w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, umowa dożywocia, umowa o dział spadku oraz umowa o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat, ustanowienie hipoteki, ustanowienie odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego oraz odpłatnej służebności, depozyt nie-

80 Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (j.t.: Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 z późn. zm.).

prawidłowy, umowa spółki oraz akt założycielski jednoosobowej spółki z o.o. Podatkowi podlegają również zmiany umów, jeżeli powodują podwyższenie podstawy opodatkowania oraz orzeczenia sądów (także polubownych) i ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne jak umowy podlegające podatkowi⁸¹.

Co do zasady opodatkowaniu podlegają te czynności, których przedmiotem są rzeczy znajdujące się (prawa majątkowe wykonywane) na terytorium RP. Opodatkowanie czynności mających za przedmiot rzeczy (prawa majątkowe) znajdujące się za granicą możliwe jest pod warunkiem, że nabywca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium RP i czynność cywilnoprawna została dokonana na terytorium RP.

W ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych zawarto mocno rozbudowany katalog zwolnień przedmiotowych. Wśród nich na szczególną uwagę zasługuje zwolnienie pożyczek udzielanych w formie pieniężnej na podstawie umowy zawartej między następującymi osobami: małżonkowie, zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym lub macocha. Zwolnieniem tym objęto pożyczki w wysokości przekraczającej kwotę minimum podatkowego w podatku od spadków i darowizn dla osób z I grupy podatkowej (9 637 zł), pod warunkiem złożenia deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych właściwemu organowi podatkowemu w terminie 14 dni od daty dokonania czynności oraz udokumentowania otrzymania przez biorącego pożyczkę pieniędzy na rachunek bankowy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Obowiązek podatkowy co do zasady powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (zawarcia umowy) – w tym z chwilą złożenia oświadczenia o ustanowieniu hipoteki lub zawarcia umowy ustanowienia hipoteki, z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału spółki mającej osobowość prawną, z chwilą uprawomocnienia się wyroku sądu, z chwilą doręczenia wyroku sądu polubownego, z chwilą zawarcia ugody, z chwilą powołania się przez podatnika na fakt dokona-

81 Zob. Z. Ofiarski, *Ustawy: opłacie skarbowej o podatku od czynności cywilnoprawnej*. Komentarz, Warszawa 2001.

nia czynności cywilnoprawnej – jeżeli podatnik nie złożył deklaracji na podatek w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności, a następnie powołuje się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na jej fakt.

W zależności od rodzaju czynności, podatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych są: kupujący (sprzedaż), obdarowany (darowizna), nabywca własności nieruchomości (dożywocie), nabywca rzeczy lub prawa majątkowego ponad udział w spadku lub we współwłasności (dział spadku lub zniesienie współwłasności), użytkownik lub nabywca prawa służebności, pożyczkobiorca, przechowawca, składający oświadczenie woli o ustanowieniu hipoteki, wspólnicy (umowa spółki cywilnej) lub spółka (pozostałe umowy spółki), strony czynności (umowa zamiany). Jeżeli obowiązek podatkowy ciąży na kilku podmiotach, zobowiązany solidarnie do zapłaty podatku są wszystkie te podmioty.

Wśród podmiotów zwolnionych z podatku można wymienić: Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego, państwa obce, organizacje pożytku publicznego.

Podstawę opodatkowania podatkiem co do zasady stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego⁸²; wyjątki dotyczą głównie umów zamiany, darowizny, spółki. Wartość ta określana jest 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.

Wartość rzeczy lub prawa majątkowego mającą wpływ na podstawę opodatkowania podaje podatnik w deklaracji podatkowej. Jeżeli podatnik nie określi tej wartości lub wartość określona przez niego nie będzie odpowiadać, według oceny właściwego naczelnika urzędu skarbowego, wartości rynkowej, organ ten wezwie podatnika do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według

82 Szczegółne zasady określania podstawy opodatkowania obowiązują w odniesieniu do powtarzających się świadczeń.

własnej, wstępnej oceny. Brak reakcji podatnika na takie wezwanie obliguje organ podatkowy do określenia wartości w oparciu o opinię biegłego lub przedłożoną przez podatnika wycenę rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33% od wartości podanej przez podatnika, podatnik ponosi koszty tej opinii.

Stawki podatku na ogół przyjmują postać procentowych, a ich wysokość oscyluje w granicach 0,1%–2%. Przewidziano również stawkę kwotową: 19 zł przy ustanowieniu hipoteki na zabezpieczenie wierzytelności o wysokości nieustalonej.

Od 01.01.2007 r. weszła w życie nowa – sankcyjna – stawka podatkowa wynosząca 20%. Ma ona zastosowanie w sytuacji, gdy przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkowania nieprawidłowego albo ich zmiany, a należny podatek od tych czynności nie został zapłacony albo biorący pożyczkę powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, a nie spełnił warunku udokumentowania otrzymania pieniędzy na rachunek bankowy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Jeśli chodzi o tryb płatności podatku, to ustawa nakłada na podatników powinność złożenia deklaracji podatkowej oraz obliczenia i wpłacenia kwoty podatku w terminie 14 dni od powstania obowiązku podatkowego. Podatek może być też obliczany i pobierany przez płatników – notariuszy – od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego.

W niektórych przypadkach podatek, mimo iż został uiszczony w prawidłowej wysokości (a więc nie jest nadpłatą), podlega zwrotowi. Chodzi tu o następujące sytuacje:

- 1) uchylone zostały skutki prawne oświadczenia woli (nieważność względna);

- 2) nie spełnił się warunek zawieszający, od którego uzależniono wykonanie czynności cywilnoprawnej;
- 3) nie dokonano wpisu hipoteki do księgi wieczystej;
- 4) podwyższenie kapitału spółki nie zostało zarejestrowane lub zostało zarejestrowane w wysokości niższej niż określona w uchwale – zwrotowi podlega wtedy podatek w części stanowiącej różnicę między podatkiem zapłaconym i podatkiem należnym od podwyższenia kapitału ujawnionego w rejestrze przedsiębiorców.

Zwrot nie przysługuje, jeżeli od końca roku, w którym go zapłacono, upłynęło 5 lat.

O właściwości miejscowej organu podatkowego (naczelnika urzędu skarbowego) decyduje – w zależności od przedmiotu umowy – miejsce położenia nieruchomości, miejsce siedziby spółki albo miejsce zamieszkania (adres siedziby) podatnika lub jednego z podatników (jeśli obowiązek zapłaty podatku ciąży solidarnie na kilku podmiotach). W sprawach umów, których przedmiotem są rzeczy znajdujące się za granicą lub prawa majątkowe wykonywane za granicą, organem właściwym miejscowo jest naczelnik urzędu skarbowego miejsca zamieszkania (siedziby) nabywcy.

5.2.3. Karta podatkowa

Karta podatkowa⁸³ jest trzecią, obok podatku od spadków i darowizn i podatku od czynności cywilnoprawnych, daniną stanowiącą dochód gmin pobieraną przez państwowy aparat skarbowy. Jest ona jedną ze zryczałtowanych form podatku dochodowego od osób fizycznych i charakteryzuje się tym, że wymiar podatku dokonywany jest na podstawie „znamion zewnętrznych” obrazujących potencjalną możliwość osiągnięcia dochodu przez podatnika.

Przedmiotem opodatkowania kartą podatkową są przychody uzyskiwane z pozarolniczej działalności gospodarczej:

- 1) usługowej lub wytwórczo-usługowej;

83 Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.)

- 2) usługowej w zakresie handlu detalicznego żywnością, napojami, wyrobami tytoniowymi oraz kwiatami, z wyjątkiem napojów o zawartości alkoholu powyżej 1,5%;
- 3) usługowej w zakresie handlu detalicznego artykułami nieżywnościowymi, z wyjątkiem handlu paliwami silnikowymi, środkami transportu samochodowego, częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych, ciągnikami rolniczymi i motocyklami oraz z wyjątkiem handlu artykułami nieżywnościowymi objętego koncesjonowaniem;
- 4) gastronomicznej, jeżeli nie jest prowadzona sprzedaż napojów o zawartości alkoholu powyżej 1,5%;
- 5) w zakresie usług transportowych wykonywanych przy użyciu jednego pojazdu;
- 6) w zakresie usług rozrywkowych;
- 7) w zakresie sprzedaży posiłków domowych w mieszkaniach, jeżeli nie jest prowadzona sprzedaż napojów o zawartości alkoholu powyżej 1,5%;
- 8) w wolnych zawodach, polegającej na świadczeniu usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego;
- 9) w wolnych zawodach, polegającej na świadczeniu przez lekarzy weterynarii usług weterynaryjnych, w tym również sprzedaży preparatów weterynaryjnych w związku ze świadczonymi usługami; .
- 10) w zakresie opieki domowej nad dziećmi i osobami chorymi;
- 11) w zakresie usług edukacyjnych, polegającej na udzielaniu lekcji na godziny.

Konkretne rodzaje oraz zakres działalności obciążonej kartą podatkową określono w tabelach stanowiących załączniki do ustawy.

Podatnikami karty podatkowej są osoby fizyczne osiągające przychody z jednego z wymienionych wyżej rodzajów działalności gospodarczej. Aby móc skorzystać z omawianej formy opodatkowania, podatnik powinien spełnić szereg warunków, w tym: złożyć wniosek o zastosowanie opodatkowania w tej formie i zgłosić w nim prowadzenie działalności wymienionej w jednej z 12 części tabeli stanowiącej

załącznik do ustawy. Ponadto przy prowadzeniu działalności podatnik nie może korzystać z usług osób niezatrudnionych przez siebie na podstawie umowy o pracę oraz z usług innych przedsiębiorstw i zakładów (chyba że chodzi o usługi specjalistyczne), nie może prowadzić, poza jednym z rodzajów działalności opodatkowanej kartą, innej pozarolniczej działalności gospodarczej, nie może wytwarzać wyrobów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, a małżonek podatnika nie może prowadzić działalności w tym samym zakresie.

Podatnikami mogą być również wspólnicy spółki cywilnej prowadzącej działalność podlegającą karcie podatkowej, pod warunkiem, że łączna liczba wspólników oraz zatrudnionych pracowników nie przekracza maksymalnego stanu zatrudnienia warunkującego zastosowanie karty do danej działalności.

W przypadku karty podatkowej ustawodawca zrezygnował z wyrażnej regulacji dotyczącej podstawy opodatkowania. Jak już wyżej wspomniano, w omawianej formie opodatkowania wymiar daniny dokonywany jest na podstawie zewnętrznych cech działalności zarobkowej, pozwalających uzyskać ogólny obraz potencjalnego dochodu osiąganego z tej działalności. Ogólnie można stwierdzić, że wysokość karty podatkowej zależy od rodzaju wykonywanej działalności, liczby zatrudnianych pracowników, liczby mieszkańców w miejscowości, w której podatnik prowadzi działalność opodatkowaną, liczby miejsc parkingowych (przy usługach parkingowych), rodzaju sprzedawanych towarów (np. w handlu i gastronomii), liczby urządzeń wykorzystywanych do świadczenia usług rozrywkowych, liczby sprzedanych posiłków domowych, rodzaju wykonywanego zawodu (przy wolnych zawodach), liczby godzin przeznaczonych na wykonywanie działalności (np. przy usługach weterynaryjnych, edukacyjnych).

Stawki karty podatkowej mają charakter kwotowy, a ich miesięczne wysokości określono w załącznikach do ustawy. W odniesieniu do niektórych rodzajów działalności gospodarczej, organy podatkowe mają prawo w sposób uznaniowy konkretyzować wysokość stawki w granicach określonych w ustawie (np. w gastronomii), przy czym konkretyzacja ta w przypadku niektórych rodzajów działalności gospodarczej może polegać nawet na 50% podwyższeniu stawki ustawowej, np. jeże-

li organ podatkowy uzna, że zastosowanie stawki w granicach określonych w załączniku do ustawy stawki byłoby – ze względu na rozmiar działalności – nieodpowiednie.

Dodatkowo korekta wysokości stawki możliwa jest przez zastosowanie ulg pomniejszających stawkę podatkową. Niektóre z ulg mają charakter obligatoryjny, inne – fakultatywny. Obniżki, w zależności od rodzaju działalności, wynoszą:

- 20%, np. dla podatników, którzy ukończyli do dnia 1 stycznia roku podatkowego 60 lat życia,
- 10% na każdą zatrudnioną osobę, co do której orzeczono co najmniej lekki stopień niepełnosprawności,
- nie więcej niż 50%, jeśli określone w ustawie stawki byłyby oczywiście nieodpowiednie,
- 80% dla podatników zatrudnionych na umowę o pracę w pełnym wymiarze czasu pracy, wykonujących jednocześnie usługi bez zatrudniania pracowników.

Na wniosek podatnika naczelnik urzędu skarbowego może dodatkowo obniżyć stawkę karty podatkowej określoną w części I tabeli w przypadkach szczególnie uzasadnionych. Na wniosek podatnika organ podatkowy może obniżyć stawkę podatku płaconego w formie karty podatkowej określoną w części I tabeli również wtedy, gdy rozmiar działalności podatnika, przy zatrudnieniu nieprzekraczającym jednego pracownika, wskazuje na to, że określona w tabeli stawka byłaby oczywiście za wysoka.

Ryczałty podatkowe, z uwagi na to, że ich przedmiotem opodatkowania jest przychód, nie zawsze stanowią najdogodniejszą formę opodatkowania działalności gospodarczej. Z reguły podatnicy, u których występują wysokie koszty uzyskania przychodu, decydują się na opodatkowanie dochodu na zasadach ogólnych. Właśnie dlatego karta podatkowa jest uprawnieniem (opcją), z którego podatnik może, lecz nie musi skorzystać. Osoby, które zdecydują się na wybór omawianej formy opodatkowania, muszą złożyć wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej, według ustalonego wzoru, za dany rok podatkowy, nie później niż do dnia 20 stycznia roku podatkowego,

a jeżeli rozpoczynają działalność w trakcie roku podatkowego – przed rozpoczęciem działalności. Jeśli w następnym roku podatkowym – do dnia 20 stycznia – podatnik nie zgłosi likwidacji działalności gospodarczej lub nie dokona wyboru innej formy opodatkowania, uważa się, że prowadzi nadal działalność opodatkowaną w tej formie.

Zobowiązanie podatkowe w karcie podatkowej powstaje odrębnie na każdy rok podatkowy, z chwilą doręczenia decyzji właściwego naczelnika urzędu skarbowego ustalającej to zobowiązanie. W ciągu 14 dni od daty doręczenia wspomnianej decyzji, podatnik może się zrzec zastosowania karty podatkowej – w takiej sytuacji od następnego miesiąca ma obowiązek prowadzić ewidencję przychodów (i płacić ryczałt ewidencjonowany) albo prowadzić właściwe księgi i opłacać podatek dochodowy na ogólnych zasadach.

Podatek wynikający z decyzji organu podatkowego podatnik obniża o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne opłaconej w roku podatkowym, przy czym wysokość obniżenia nie może przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru tej składki.

Karta podatkowa płatna jest do 7 dnia każdego miesiąca za miesiąc ubiegły, a za grudzień – w terminie do dnia 28 grudnia roku podatkowego.

Podatnicy karty podatkowej zwolnieni są od obowiązku prowadzenia ksiąg, składania zeznań podatkowych, deklaracji o wysokości uzyskanego dochodu oraz wpłacania zaliczek na podatek dochodowy. Mają jednak obowiązek prowadzić ewidencję zatrudnienia (jeśli zatrudniają pracowników), wydawać na żądanie klienta rachunki i faktury stwierdzające sprzedaż wyrobu, towaru lub wykonanie usługi oraz przechowywać w kolejności numerów kopie tych rachunków i faktur w okresie pięciu lat podatkowych, licząc od końca roku, w którym wystawiono rachunek lub fakturę. Dodatkowo po zakończeniu roku podatkowego (do 31 stycznia) podatnicy karty podatkowej składają organowi podatkowemu roczną deklarację o wysokości składki na ubezpieczenie zdrowotne, zapłaconej i odliczonej od karty podatkowej w poszczególnych miesiącach.

5.2.4. Współdecydowanie gminnych organów podatkowych w procesie podejmowania rozstrzygnięć podatkowych przez naczelników urzędów skarbowych

W zakresie podatków i opłat stanowiących w całości dochody gmin, a pobieranych przez naczelnika urzędu skarbowego (podatek dochodowy od działalności gospodarczej osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych), organ ten może umarzać, odraczać, rozkładać na raty lub zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczyć pobór należności, wyłącznie na wniosek lub za zgodą, m.in. przewodniczącego zarządu gminy (wójta, burmistrza lub prezydenta). Regulację tę obecnie zawiera art. 18 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Natomiast zasady i tryb postępowania w zakresie działań wspólnych organów normuje art. 209 Ordynacji podatkowej.

W wymienionych tu sprawach mamy do czynienia z tzw. instytucją współdecydowania organów. Na tle zmieniających się w tym zakresie unormowań, od początku ich obowiązywania, tj. od 1 stycznia 1991 r., pojawiło się w praktyce decyzyjnej organów wiele problemów interpretacyjnych, których zaledwie część znalazła swoje odbicie w orzecznictwie sądowym.

Wniosek lub zgoda, o której tu mowa, są wydawane w formie postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie. W tych przypadkach naczelnik urzędu skarbowego przekazuje jednostce samorządu terytorialnego informacje o wydanych decyzjach w terminie 10 dni po upływie każdego kwartału (art. 18 omawianej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego). Przewodniczący zarządu gminy, współdziałając w ustawowo określonych w art. 18 ust. 2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego sprawach ulg i zwolnień uznaniowych, powinien przede wszystkim bezwzględnie kierować się kierunkowymi dyrektywami wyboru zawartymi w art. 67a Ordynacji podatkowej. Stosownie do treści cytowanego przepisu art. 18 ust. 2 przywołanej wyżej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, naczelnik urzędu skarbowego może umarzać, odraczać, rozkładać na raty lub zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź

ograniczyć pobór należności – wyłącznie na wniosek lub za zgodą przewodniczącego zarządu gminy. Zasadniczy problem, jaki wyłania się na tle tego unormowania sprowadza się do pytania, czy naczelnik urzędu skarbowego – stosując opisane tu ulgi i zwolnienia uznaniowe – jest w każdym przypadku związany stanowiskiem organu gminy (wyrażeniem zgody, niewyrażeniem zgody, wnioskiem)? Moim zdaniem, prawidłowe zastosowanie wykładni prawa tej regulacji uprawnia do udzielenia odpowiedzi twierdzącej. Ustawodawca w treści przepisu posłużył się określonym zwrotem. Użycie formy „wyłącznie na wniosek lub za zgodą”, w myśl wykładni gramatycznej i celowościowej jednoznacznie wskazuje, że organem o decydującym głosie do zastosowania określonej preferencji (tzn. do decyzji pozytywnej) jest przewodniczący zarządu gminy. Naczelnik urzędu skarbowego, wydając końcową decyzję nie może zrobić nic innego, jak tylko powielić aprobujące stanowisko organu gminy. Decyzja ta będzie miała cechy „związania”. Identycznie powinien zachować się naczelnik urzędu skarbowego, otrzymując w tych sprawach wniosek organu gminy.⁸⁴

Procesowe czynności współdecydowania zostały uregulowane w art. 209 omawianej ustawy Ordynacja podatkowa. Również art. 18 wymienionej wyżej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zawiera elementy proceduralne. W myśl art. 209 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli przepis prawa uzależnia wydanie decyzji od zajęcia stanowiska przez inny organ, w tym wyrażenie opinii lub zgody albo wyrażenie stanowiska w innej formie, decyzję wydaje się po zajęciu stanowiska przez ten organ. Pierwszą kwestią do rozwiązania, jaka nasuwa się przy wspomnianym unormowaniu, jest zagadnienie, czy naczelnik urzędu skarbowego ma obowiązek zwracania się do przewodniczącego zarządu gminy w każdej sytuacji, gdy chodzi o przyznanie ulgi bądź zwolnienia uznaniowego, o których mowa w art. 18 ust. 2

84 Pogląd ten znajduje swoje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym i pozostaje także aktualny pod rządami obecnych unormowań art. 18 przywoływanej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Mianowicie. Sąd Najwyższy w wyroku z 10 lipca 2002 r. po rozpoznaniu sprawy z rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodka Zamiejscowego w Białymstoku z dnia 22 listopada 2000 r. stwierdził, iż urząd skarbowy nie może umorzyć, a także odroczyć płatności podatku przypadającego samorządowi terytorialnemu bez wniosku lub zgody przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego (zob. wyrok SN, sygn. akt III RN 135/01, opublikowany (w:) OSNP z 2003 r., nr 13, poz. 300).

wspomnianej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, czy tylko wówczas, gdy dostrzega (przewiduje) przesłanki pozytywne dla podatnika załatwienia sprawy. Słusznie zauważa E. Ruśkowski, iż zgodę lub wniosek zarządu gminy na przyznanie ulgi podatkowej należy traktować nie tylko jako warunek *sine qua non* pozytywnej decyzji urzędu skarbowego, lecz także jako istotny element postępowania dowodowego (podatkowego). Brak takiego stanowiska (niemożność jej oceny), może być traktowany jako naruszenie przepisów postępowania administracyjnego, mające istotny wpływ na wynik sprawy, a stosowna decyzja urzędu skarbowego uchylona przez Izbę Skarbową lub NSA.⁸⁵ Pogląd ten należy uznać za aktualny również pod rządami obecnych regulacji prawnych. W określonych sytuacjach brak wypowiedzenia się zarządu gminy przed wydaniem decyzji negatywnej przez naczelnika urzędu skarbowego w powyższych sprawach udzielania ulg i zwolnień uznaniowych, może uzasadniać wznowienie postępowania w sprawie na podstawie art. 240 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej.⁸⁶

Drugą kwestią natury procesowej wymagającą wyjaśnienia jest sprawa obowiązków, jakie ciążyą na organach współdziałających w trakcie prowadzonego postępowania. Przede wszystkim należy odpowiedzieć, który organ powinien przeprowadzać czynności dowodowe we wszczętej sprawie o przyznanie ulgi lub zwolnienia uznaniowego. Z istoty instytucji współdecydowania wynika, iż organ gminy wyrażający stanowisko nie jest organem prowadzącym postępowanie w samodzielnej, odrębnej sprawie administracyjnej. Jest on powołany do wyrażenia swojej woli w sprawie administracyjnej, która już zawisła przed innym organem administracyjnym, a jego stanowisko jest zajmowane przez wydanie postanowienia, które nie załatwia sprawy administracyjnej, albowiem nie rozstrzyga o jej istocie, ani jej nie kończy w instancji administracyjnej. Ten pomocniczy, służebny charakter postępowania prowadzonego przed organem współdziałającym, jest zaznaczony przez ustanowienie szczególnego trybu jego wszczynania (art. 209 § 2 Ordynacji podatkowej), dopuszczenia prowadzenia postę-

85 E. Ruśkowski, Decyzja czy postanowienie? Komentarz do Uchwały NSA z 18 grudnia 1995, sygn. akt SA 17/95, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 4, s. 31.

86 Zob. wyrok NSA z 29 grudnia 1986, sygn. akt II SA 1035/86, opublikowany (w:) ONSA 1986, nr 2, poz. 72.

powania wyjaśniającego tylko w razie potrzeby (art. 209 § 4 Ordynacji podatkowej), niezwłocznego zajęcia stanowiska, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia wystąpienia o zajęcie stanowiska (art. 209 § 3 Ordynacji podatkowej) oraz zakończenia go przez wydanie postanowienia, na które nie służy zażalenie (art. 18 ust. 3 wspomnianej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego). Postępowanie to ma więc charakter pomocniczego stadium postępowania, w sprawie załatwianej przez wydanie decyzji.⁸⁷ Z tych też względów, do obowiązków przewodniczącego zarządu nie będzie należało przeprowadzenie „podstawowego” postępowania wyjaśniającego, lecz obciążać to będzie naczelnika urzędu skarbowego. Oczywiście, w razie potrzeby organ gminy jest umocowany do przeprowadzenia w tej sprawie uzupełniającego postępowania (art. 209 § 4 Ordynacji podatkowej). Z zagadnieniem tym związany jest istotny element zachowania kolejności czynności procesowych organu wydającego decyzję. Mianowicie, najpierw naczelnik urzędu skarbowego powinien zgromadzić cały materiał dowodowy w sprawie, a dopiero później występować do organu gminy o zajęcie stanowiska w sprawie. Jest to logiczna konsekwencja wzajemnych relacji prawnych dwóch organów współdziałających. Odwrotna kolejność postępowania naczelnika urzędu skarbowego spowoduje zupełnie bezpodstawne przerzucanie obowiązków procesowych na organ niezobowiązany.⁸⁸

Zwracając się do organu gminy o zajęcie stanowiska, naczelnik urzędu skarbowego powinien o tym fakcie zawiadomić jednocześnie stronę (strony) postępowania (art. 209 § 2 o.p.). Niedopełnienie tego obowiązku może stanowić podstawę do uchylenia decyzji przez organ odwoławczy. Organ gminy, do którego zwrócono się o zajęcie stanowiska, obowiązany jest przedstawić je niezwłocznie, jednak nie później

87 B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 1996, s. 471.

88 Przeprowadzone przez autora w 2005 r. badania w ramach projektu badawczego Komitetu Badań Naukowych nr 1H02A 008 27 pt. „Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP” wskazują, iż w prawie połowie przebadanych gminach (miastach) w przesyłanych przez naczelnika urzędu skarbowego aktach sprawy „wyrażenia zgody przez wójta (burmistrza, prezydenta)” brak jest jakichkolwiek zebranych uprzednio przez ten organ materiałów (np. protokoły z oględzin, zaświadczenia o dochodach, wydatkach, przesłuchania świadków itp.), obrazujących sytuację majątkową, finansową oraz rodzinną podatnika. Jednocześnie ponad połowa z tej grupy gmin (brak jakichkolwiek materiałów), zmuszona była przeprowadzać dodatkowe postępowanie wyjaśniające w sprawie.

niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia wystąpienia o zajęcie stanowiska (art. 209 § 3 o.p.). Termin do załatwienia sprawy przez organ gminy będzie zatem liczony od dnia wszczęcia postępowania, tzn. od dnia doręczenia tegoż wystąpienia przez naczelnika urzędu skarbowego, do dnia wydania stanowiska (postanowienia). Czas przeznaczony na ewentualne postępowanie wyjaśniające i zajęcie stanowiska przez organ gminy nie będzie wliczany do biegu terminu załatwienia sprawy przez naczelnika urzędu skarbowego (art. 139 § 4 o.p.). W przypadku bezczynności któregoś ze współdecydujących organów i nie załatwienia sprawy w terminie, służy stronie (stronom) ponaglenie do organu podatkowego wyższego stopnia (art. 141 § 1 o.p.), tj. do dyrektora izby skarbowej.

6. GMINA A ZWROT PODATKU AKCYZOWEGO ZAWARTEGO W CENIE OLEJU NAPĘDOWEGO

W dniu 1 kwietnia 2006 r. weszła w życie ustawa z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej⁸⁹. Aktem tym na wójta, burmistrza (prezydenta miasta) zostały nałożone obowiązki dotyczące dokonania zwrotu podatku, który nie stanowi dochodu gminy. Podmioty te nie występują w tym przypadku jako organy podatkowe, lecz organy administracji samorządowej realizujące zadania zlecone z zakresu administracji rządowej⁹⁰. Przedmiotowa instytucja stanowi zatem wyjątek, gdzie wójt, burmistrz (prezydent miasta) zajmuje się podatkiem, który nie stanowi dochodu gminy i dodatkowo nie czyni tego jako organ podatkowy. Potwierdzeniem tego faktu jest konieczność stosowania do postępowania w sprawach indywidualnych dotyczących ustalania i wypłaty zwrotu podatku w zakresie nieuregulowanym w u. p.a. przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, nie zaś Ordynacji podatkowej⁹¹.

89 Dz.U. Nr 52, poz. 379 – dalej powoływana jako u.p.a.

90 Zob. art. 8 ust. 1 u.p.a.

91 Zob. art. 2 u.p.a.

W związku z tymi działaniami gminy otrzymują wynagrodzenie, mające stanowić refundację poniesionych przez organy gminy wydatków w związku z czynnościami związanymi ze zwrotem akcyzy⁹².

Celem wprowadzenia tego aktu jest obniżenie kosztów ponoszonych przez użytkowników gruntów rolnych prowadzących na nich produkcję rolną. Dokonano tego poprzez umożliwienie producentom rolnym uzyskiwania zwrotu części podatku akcyzowego płaconego przez nich przy nabywaniu oleju napędowego wykorzystanego do produkcji rolnej. Zasady oraz tryb zwrotu tego podatku zostały określone w analizowanym akcie.⁹³

Ustalenie kręgu podmiotów uprawnionych do uzyskania zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystanego do produkcji rolnej może przysporzyć sporo trudności. Z art. 3 u.p.a., wynika, że zwrot podatku akcyzowego przysługuje producentowi rolnemu, którym jest posiadacz gospodarstwa rolnego, to jednak powstać mogą problemy w przypadku, gdy mamy do czynienia z kilkoma współposiadaczami gruntów. Kwestia ta jest przedmiotem regulacji art. 3 ust. 4 u.p.a. Zgodnie z tym przepisem w przypadku, gdy grunty gospodarstwa rolnego stanowią przedmiot współposiadania, zwrot podatku przysługuje temu współposiadaczowi, w stosunku do którego pozostali współposiadacze wyrazili pisemną zgodę. Analiza tego przepisu prowadzi do wniosku, iż w opisanej wyżej sytuacji, o zwrot wystąpić powinien tylko jeden ze współposiadaczy, który uzyskał zgodę pozostałych na pobranie akcyzy. Z uwagi na tę zasadę szczególnej wagi nabiera ustalenie kręgu podmiotów, których zgoda jest w tym przypadku wymagana. W celu lepszego przedstawienia problemu, postawić można kilka pytań. Czy dzierżawca gruntów, który jest uprawniony do uzyskania zwrotu podatku, powinien uzyskać zgodę właściciela gruntów na zwrot akcyzy? Kto powinien wyrazić zgodę w sytuacji, gdy grunt będący własnością kilku osób został wydzierżawiony również kilku podmiotom? Podkreślić należy, że ustawodawca tej kwestii w analizowanym akcie bezpośrednio nie uregulował. Wydaje się, że należy

92 Zob. art. 8 ust. 2 u.p.a.

93 Szerzej zostały one opisane przez M. Popławskiego, Zwrot podatku akcyzowego – wybrane problemy, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 8, s. 19 i n. oraz M. Popławski, R. Dowgier, Zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego. Komentarz, Warszawa 2006.

przyjąć zasadę, zgodnie z którą zgoda jest wymagana jedynie od podmiotów, które są uprawnione do uzyskania zwrotu tego podatku. Wynika ona z założenia, że tylko te podmioty, które same mogą ubiegać się o zwrot, powinny decydować o tym, komu zwrot zostanie dokonany. Trudno jest bowiem logicznie uzasadnić, jakiemu celowi miałyby służyć uzależnienie zwrotu od zgody podmiotu, który nie ma w tym żadnego interesu, gdyż nie może sam liczyć na środki z tego tytułu. Przyjęcie ww. reguły oznacza w konsekwencji, że dzierżawca może wystąpić o zwrot bez konieczności uzyskiwania zgody właściciela. W drugim natomiast przypadku, jeden z dzierżawców powinien uzyskać zgodę na zwrot pozostałych współdzierżawców będących stroną umowy dzierżawy. Niewymagana jest natomiast zgoda żadnego ze współwłaścicieli tego gruntu.

Ustawodawca w analizowanej ustawie przyjął konstrukcję, w której zwrot podatku akcyzowego jest możliwy jedynie na skutek wydania decyzji administracyjnej, która jest wynikiem postępowania wszczętego na wniosek podmiotu uprawnionego. Znajduje to odzwierciedlenie w art. 5 ust. 1 u.p.a., który stanowi, iż wójt, burmistrz (prezydent miasta) właściwy ze względu na miejsce położenia gruntów będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego przyznaje, na wniosek tego producenta, w drodze decyzji, zwrot podatku. Istotnym elementem tej procedury jest wniosek składany przez producenta rolnego. Przedstawiając problemy związane z wnioskiem, należy wskazać na elementy, które powinien zawierać. Zostały one określone w art. 6 ust. 2 i 3 u.p.a. Na szczególną uwagę zasługuje oświadczenie o powierzchni użytków rolnych posiadanych przez producenta rolnego na terenie danej gminy.

Wykazanie przez producenta rolnego powierzchni posiadanych przez niego użytków rolnych ma wpływ na ustalenie rocznego limitu zwrotu jemu przysługującemu, co wpływa z kolei bezpośrednio na wysokość kwoty zwrotu podatku akcyzowego, którą może uzyskać. W tym miejscu postawić należy pytanie, czy podmiot ubiegający się o zwrot musi być posiadaczem tych gruntów przez cały rok, czy dopuścić należy także możliwość uzyskania zwrotu przez podmioty, które nabyły grunty w trakcie roku? W takiej jednak sytuacji pozostaje usta-

lenie okresu posiadania, który należy uznać za niezbędny do tego, aby skorzystać z uprawnienia do zwrotu akcyzy? Przedstawione zagadnienie, choć kluczowe dla przedmiotowej instytucji, nie zostało również uregulowane wprost w ustawie.

Punktem wyjścia przy odniesieniu się do ww. kwestii jest art. 3 ust. 1 u.p.a., który wskazuje, że zwrot przysługuje producentowi rolnemu. Wynika z niego bezsprzecznie, że podmiot ubiegający się o ten zwrot powinien być posiadaczem gospodarstwa rolnego. Wątpliwość dotyczy jednak w jakim momencie powinien on być tym posiadaczem. Odrzucić należy interpretację, iż aby zwrot podatku mógł nastąpić, dany podmiot powinien być posiadaczem użytków rolnych na dzień uzyskiwania świadczenia. Prowadzi ona do sytuacji, w których organ podatkowy wydając decyzję o zwrocie podatku akcyzowego, nie będzie mógł być pewny, czy będzie ona skierowana do podmiotu właściwego.

Nie można też przyjąć, że jedynym elementem branym pod uwagę powinno być to, czy dany podmiot jest posiadaczem użytków rolnych na dzień składania wniosku. W treści składanego oświadczenia znajduje się sformułowanie, że wnioskodawca wykazuje, iż jest posiadaczem określonej powierzchni gruntów. Sugerować to może, iż ww. teza jest zasadna. Podkreślić jednak należy, iż z dalszej części tego oświadczenia wynika, że wnioskodawca powinien wskazać grunty według stanu na dzień 1 kwietnia danego roku. Prowadzi to do wniosku, iż istotne są w zasadzie jedynie grunty, które wnioskodawca posiadał w dniu 1 kwietnia, nie zaś w dniu złożenia wniosku. Twierdzenie to wydaje się znajdować potwierdzenie w art. 4 ust. 2 analizowanej ustawy, w którym wskazuje się, iż do celów ustalenia limitu uwzględnia się użytki rolne według stanu na dzień 1 kwietnia danego roku.

Warunkiem uzyskania zwrotu podatku akcyzowego jest dołączenie do wniosku faktur VAT, potwierdzających nabycie oleju napędowego nabytego przez producenta rolnego. W art. 6 ust. 3 pkt 1 u.p.a. wskazuje się, że dokumenty te mogą być zastąpione kopiami potwierdzonymi przez upoważnionego przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), pracownika urzędu gminy lub miasta za zgodność z oryginałem. W tym miejscu postawić można pytanie, z tytułu faktur wystawionych za jaki okres producentowi rolnemu powinien przysługiwać zwrot podatku ak-

cyzowego? W art. 5 ust. 2 u.p.a. wskazuje się, że zwrot podatku przyznaje się z okres 6 miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku o zwrot podatku. Zasadą jest więc, że do wniosku dołączone mogą być jedynie faktury z ostatnich sześciu miesięcy poprzedzających miesiąc, w którym składa się wniosek. Oznacza to, że do wniosku składanego w marcu mogą być dołączone faktury z okresu od września roku poprzedniego do lutego roku bieżącego, natomiast do wniosku składanego we wrześniu można dołączyć faktury z okresu marzec – sierpień danego roku. Wyjątek od tej zasady przyjęto w 2006 roku. Zgodnie z art. 10 ust. 1 u.p.a. w tym roku wniosek o zwrot składa się w terminie od dnia 1 września do dnia 30 września wraz z fakturami VAT albo potwierdzonymi ich kopiami wystawionymi od dnia 1 stycznia 2006 r. Analiza tego przepisu prowadzi do wniosku, iż w pierwszym roku obowiązywania przedmiotowej ustawy można było wyjątkowo uwzględnić faktury wystawione w okresie ośmiu miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku.

Kolejny problem pojawiający się przy analizie kwestii związanych z fakturami dołączanymi do wniosku można opisać pytaniem, czy można uwzględnić faktury na paliwo nabyte przed objęciem gruntów w posiadanie? Czy powinno się bowiem uwzględnić faktury wystawione np. w lutym 2006 r. w sytuacji, gdy dany podmiot stał się producentem rolnym dopiero w marcu tego roku? Z analizy art. 1 u.p.a. wynika, że do wniosku powinny być dołączone faktury, które potwierdzają nabycie paliwa, które zostało wykorzystane do produkcji rolnej. To twierdzenie prowadzi z kolei do wniosku, iż trudno jest uwzględnić te dokumenty, które zostały wystawione przed objęciem w posiadanie użytków rolnych. Przyjęcie takiego domniemania nie ogranicza jednak przeprowadzenia przeciwdowodu. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w których osoba fizyczna kupiła i zmagazynowała w lutym paliwo, a następnie wykorzystywała je do prowadzenia produkcji rolnej na gruntach nabytych w marcu.

W związku z powyższym stwierdzić należy, że istotne jest nie tylko, czy faktury potwierdzające nabycie oleju napędowego pochodzą z sześciu miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku, ale także czy dotyczą okresu, gdy dany podmiot był już producentem rolnym.

Reasumując należy podkreślić, że zwrot podatku akcyzowego przysługuje producentowi rolnemu, którym jest podmiot będący posiadaczem gospodarstwa rolnego. Jeśli grunty te znajdują się natomiast we współposiadaniu, wniosek w sprawie zwrotu może złożyć tylko jeden z tych podmiotów, o ile pozostali wyrażą na to zgodę.

Przyjąć w tym miejscu należy zasadę, zgodnie z którą zgoda jest wymagana jedynie od podmiotów, które są uprawnione do uzyskania zwrotu tego podatku, tzn. nie dotyczy to właściciela, gdy grunty są oddane kilku współdzierżawcom.

Jednym z elementów wskazywanych we wniosku o zwrot jest powierzchnia użytków rolnych będących w posiadaniu producenta rolnego. Podkreślić należy, że podmiot składający wniosek musi być posiadaczem użytków rolnych na dzień 1 kwietnia oraz na dzień złożenia wniosku, jeśli jest on składany przed tym dniem.

Do wniosku powinny być dołączone faktury, potwierdzające nabycie oleju napędowego wykorzystanego do produkcji rolnej, z okresu sześciu miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku. Dodatkowym ograniczeniem jest także to, że powinny dotyczyć okresu, gdy dany podmiot był już producentem rolnym.

GMINA JAKO BIERNA STRONA STOSUNKU PRAWNOPODATKOWEGO

1. UWAGI OGÓLNE

Prawo podatkowe wyraźnie rozróżnia funkcje, które w ramach danego podatku pełnią określone podmioty. Dlatego w systemie prawa podatkowego – oprócz podatników – wyraźnie wyodrębnia się płatników i inkasentów. Funkcje tych podmiotów są zupełnie inne, co oznacza, iż fakt, że dany podmiot nie jest podatnikiem danego podatku lub jest z niego zwolniony, nie oznacza, iż nie może być na mocy przepisów zobowiązany do pełnienia funkcji płatnika lub inkasenta tego podatku. Tak jest w przypadku jednostek samorządu terytorialnego. Pomimo tego, że są one – co do zasady – zwolnione z podatku dochodowego, pełnią w określonych przypadkach funkcję płatnika (zarówno na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku dochodowego od osób prawnych) na takich samych zasadach jak inne podmioty organizacyjne znajdujące się w identycznych okolicznościach.

Podatnikiem, w myśl art. 7 o.p., jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Przepisy materialnego prawa podatkowego stanowiąc o podmiotach, na których ciąży obowiązek podatkowy, określają jednocześnie krąg podmiotów mających status podatników. Gmina jako podmiot obrotu cywilnoprawnego może być podatnikiem w zasadzie każdego podatku (również lokalnego) tyle tylko, że w wielu przypadkach przepisy regulujące poszczególne podatki wyłączają wprost bądź zwalniają z zakresu podmiotowego danego podatku jednostki samorządu terytorialnego.

Przykładowo, podatkowi od nieruchomości nie podlegają nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych i urzędów marszałkowskich, co oznacza, iż obowiązek podatkowy w stosunku do tych podmiotów w ogóle nie powstaje i jednostki samorządowe nie są w ogóle podatnikami tego podatku z powyższego tytułu. Natomiast przepisy podatku dochodowego od osób prawnych zwalniają jednostki samorządu terytorialnego z tego podatku, co oznacza, iż obowiązek podatkowy w stosunku do jednostki samorządu terytorialnego powstaje (jest ona podatnikiem), lecz nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe.

Płatnikami, zgodnie z art. 8 o.p., są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, zobowiązane na mocy przepisów materialnego prawa podatkowego do obliczenia i pobrania podatku (zaliczki na podatek) od podatnika oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Instytucja płatnika jest często wykorzystywana w polskim systemie podatkowym. Dotyczy to sytuacji, gdy możliwe jest nałożenie na podmiot wypłacający określone świadczenia stanowiące dochód (przychód) podatnika, obowiązku poboru podatku od razu podczas wypłacania tego świadczenia. Dzięki temu minimalizuje się ryzyko uniknięcia opodatkowania przez podatnika, a poza tym, system ten gwarantuje wierzycielowi podatkowemu (z reguły skarbowi państwa) wpływy z podatków jeszcze przed definitywnym terminem płatności tego podatku. Jednym z najbardziej powszechnych przypadków, gdy pobór podatku odbywa się za pośrednictwem płatnika, jest pobór zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych ze źródeł przychodów określonych w art. 12 u.p.d.o.f. Dotyczy to więc przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, ale również przychodów z tytułu zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakłady pracy oraz w spółdzielniach pracy – wypłat z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

2. GMINA JAKO PODATNIK

2.1. Podatek od towarów i usług

W kwestii opodatkowania podatkiem od towarów i usług j.s.t. pojawia się kilka zagadnień, na które należy znaleźć odpowiedź. Gminy swoje obowiązki mogą wykonywać za pośrednictwem powołanych podmiotów (jednostek sektora finansów publicznych oraz spółek handlowych). Ponadto gmina jako organ administracji publicznej działa za pośrednictwem aparatu administracyjno–urzędniczego, którym jest urząd gminy. Dlatego próba odpowiedzi na pytanie o zakres opodatkowania podatkiem od towarów i usług gminy, jest w istocie próbą odpowiedzi na pytanie o zakres opodatkowania wszystkich wyżej wyszczególnionych podmiotów.

Na wstępie należy wyraźnie stwierdzić, iż aby można było w ogóle mówić o opodatkowaniu danej czynności podatkiem od towaru i usług¹ muszą być spełnione następujące warunki:

- 1) dokonana została czynność objęta zakresem przedmiotowym ustawy o podatku od towarów i usług,
- 2) czynność tę dokonał podatnik, a więc podmiot prowadzący działalność gospodarczą w rozumieniu nadanym przepisami ustawy o podatku od towarów i usług,
- 3) czynność dokonana została w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

Tylko łączne spełnienie wszystkich powyższych przesłanek powoduje, iż powstaje obowiązek podatkowy w stosunku do konkretnej czynności wykonanej przez dany podmiot. Obowiązek ten może z kolei przekształcić się w zobowiązanie podatkowe (na skutek zastosowania do czynności odpowiedniej stawki podatkowej) bądź nie (jeśli zastosowanie znajdzie zwolnienie z podatku). Przykładowo, dokonanie czynności objętej zakresem przedmiotowym ustawy o podatku od towarów i usług przez podmiot, który nie spełnia definicji podatnika nie

1 Jest on uregulowany w ustawie o VAT.

może podlegać opodatkowaniu podatkiem. Nie będzie również podlegała opodatkowaniu czynność dokonana wprawdzie przez podmiot będący już podatnikiem tego podatku, lecz w sytuacji, gdy czynność ta nie mieści się w zakresie przedmiotowym tego podatku.

Na marginesie warto też wspomnieć, iż czym innym jest pojęcie „czynności podlegającej opodatkowaniu” (należy przez nią rozumieć czynność objętą zakresem przedmiotowym ustawy podatkowej; taka czynność może być opodatkowana bądź zwolniona z podatku), czym innym zaś pojęcie „czynności opodatkowanej” (a więc czynność, do której ma zastosowanie konkretna stawka podatkowa, powodująca przekształcenie się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe).

Warunek łącznego spełnienia powyższych wymogów ma istotne znaczenie z tego względu, iż w stosunku do organów samorządu terytorialnego (a także w szerszym kontekście – do organów władzy publicznej) zastosowanie mają szczególne przepisy regulujące zakres podmiotowo–przedmiotowy ustawy o podatku od towarów i usług.

Kwestię podmiotową w podatku od towarów i usług regulują art. 15–19 ustawy o VAT. Zgodnie z art. 15 ust. 1 tej ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na rezultat takiej działalności. Przez działalność gospodarczą ustawa o VAT rozumie natomiast wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy.

Z powyższego wynika więc, że nie chodzi tu o prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu potocznym, czy też w rozumieniu innych obowiązujących przepisów. Prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT nie odnosi się w szczególności tylko do przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swo-

bodzie działalności gospodarczej² (osób fizycznych czy też spółek). Ustawa o VAT wprowadza autonomiczną definicję działalności gospodarczej obowiązującą wyłącznie na gruncie tego podatku. Wystarczające dla uznania, iż na danym podmiocie ciąży obowiązek podatkowy w tym podatku jest prowadzenie przez niego działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, niezależnie od tego, czy jest zarejestrowanym przedsiębiorcą w rozumieniu odrębnych przepisów.

Gmina, spółka prawa handlowego powołana przez gminę (posiadające osobowość prawną), jak również jednostki sektora finansów publicznych oraz urzędy gminy (podmioty niemające osobowości prawnej) co do zasady mieszczą się w definicji podatnika podatku od towarów i usług, pod warunkiem, że wykonują działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT. Dla powyższych podmiotów najistotniejszą jednak treść w aspekcie podatku od towarów i usług zawiera art. 15 ust. 6 tej ustawy, który stwierdza, iż „nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych”.

Powyższy przepis wprost wyłącza więc z zakresu podmiotowego ustawy o VAT:

- organy władzy publicznej oraz
- urzędy obsługujące te organy,

pod warunkiem jednak, iż realizują czynności zakwalifikowane do zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których organy i urzędy te zostały powołane. Wyłączenie to nie ma jednak zastosowania do czynności – niezależnie od ich charakteru – wykonywanych na podstawie umów cywilnoprawnych.

Zamiarem ustawodawcy było więc wyłączenie z zakresu ustawy o VAT wyłącznie takich czynności – wykonywanych przez określo-

2 Dz.U. Nr 173, poz. 1807 z późn. zm.

ne podmioty – których wykonywanie stanowi realizację zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa i w stosunku do których podstawę wykonania stanowi władztwo publicznoprawne (z wyłączeniem jednak takich czynności, które wykonywane są na podstawie umów cywilnoprawnych). Mając na uwadze powyższe, można zakreślić zakres przedmiotowy czynności wykonywanych przez organy władzy publicznej oraz urzędy je obsługujące, które nie korzystają z wyłączenia z podatku od towarów i usług, czyli podlegają opodatkowaniu. Są to następujące czynności:

- 1) wykraczające poza zadania podstawowe, dla wykonywania których organy i urzędy te zostały powołane,
- 2) mieszczące się w zakresie zadań podstawowych, do wykonywania których organy i urzędy te zostały powołane, lecz tytułem do wykonania tych czynności są zawarte umowy cywilnoprawne.

Czynności powyższe – pod warunkiem spełnienia pozostałych warunków wymienionych na wstępie – podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych, a więc na takich samych zasadach jak czynności wykonywane przez każdy inny podmiot niebędący organem władzy publicznej lub urzędem obsługującym taki organ, a dodatkowo niespełniający warunków wyłączenia z podatku na podstawie innych przepisów ustawy. Warto zauważyć, iż na ogólnych zasadach podlegać będą opodatkowaniu również czynności mieszczące się w zakresie zadań publicznych, jednak wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych.

W praktyce interpretacja przepisu art. 15 ust. 6 ustawy o VAT budzi wątpliwości interpretacyjne, czego dowodem jest duża ilość zapytań kierowanych przez gminy lub urzędy gmin do naczelników urzędów skarbowych z wnioskiem o interpretację przepisów ustawy o VAT oraz znaczna ilość zupełnie sprzecznych interpretacji poszczególnych organów podatkowych w tych sprawach. Problematyczna może okazać się interpretacja pojęcia „organów władzy publicznej”, gdyż żaden przepis nie wprowadza definicji tego pojęcia. Ponadto, wątpliwości mogą odnosić się do tego, czy podatnikiem podatku od towarów i usług powinna być gmina (jako j.s.t. – organ władzy publicznej) czy

też urząd gminy (jako podmiot nieposiadający osobowości prawnej powołany do obsługi gminy). W doktrynie prawa podatkowego dominuje pogląd, iż zarówno gmina, jak i urząd gminy mogą być odrębnymi podatnikami podatku od towarów i usług.

Nie ulega natomiast wątpliwości, iż zupełnie niezależnie od gmin i urzędów gminy powinna być rozpatrywana podmiotowość podatkowa w podatku od towarów i usług jednostek sektora finansów publicznych oraz spółek prawa handlowego. Te podmioty nie są organami władzy publicznej, a jako podmioty nie mające osobowości prawnej (jednostki sektora finansów publicznych) oraz jako osoby prawne (spółki prawa handlowego) mogą spełniać definicję podatnika w rozumieniu przepisów ustawy o tym podatku. Dlatego powyższe podmioty powinny zostać uznane za „zwykłych” podatników tego podatku, na których ciąży obowiązek identyczny jak na każdym innym „zwykłym” podatniku (z uwzględnieniem ewentualnych zwolnień podatkowych).

Należy również pamiętać, iż na każdym podatniku podatku od towarów i usług ciąży określone obowiązki, a więc przede wszystkim: obowiązek rejestracji dla potrzeb tego podatku, obowiązek prowadzenia ewidencji VAT, obowiązek składania comiesięcznych deklaracji podatkowych. Z drugiej strony podatnik VAT nabywa możliwość korzystania z uprawnień, przede wszystkim zaś ze stanowiącego istotę podatku VAT prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (tzw. odliczenie podatku naliczonego).

2.2. Podatek dochodowy od osób prawnych

Podstawowe pytanie, jakie można postawić, to czy j.s.t. podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, a jeśli tak, to kto powinien występować w charakterze podatnika tego podatku: gmina, powołana przez gminę jednostka sektora finansów publicznych, czy spółka powołana przez gminę? Należy bowiem zauważyć, iż gminy jako j.s.t. mogą wykonywać swe funkcję poprzez powołane przez siebie jednostki sektora finansów publicznych (tj. jednostki budżetowe, zakłady budżetowe oraz gospodarstwa pomocnicze) bądź spółki prawa handlowego (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne).

Problem podmiotowości podatkowej gminy jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych nabiera więc szerszego aspektu.

Generalnie należy stwierdzić, iż gmina – posiadając osobowość prawną nadaną przepisem art. 164 ust. 1 Konstytucji RP – mieści się w zakresie przedmiotowym u.p.d.o.p. Art. 1 ust. 1 i 2 tej ustawy wyraźnie bowiem wskazują, iż opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych podlegają osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

Jednakże samo zakwalifikowanie danej jednostki do zakresu podmiotowego danego podatku nie oznacza automatycznie przekształcenia się abstrakcyjnego obowiązku podatkowego z tytułu czynności wykonywanych przez daną jednostkę w skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe. Przepisy niemal każdego podatku przewidują bowiem zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe, których zaistnienie powoduje skutek w postaci niezaisnienia zobowiązania podatkowego.

Dlatego oprócz art. 1 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p. należy rozpatrzyć również art. 6 tej ustawy, który to przepis wprowadza zwolnienia podmiotowe od podatku dochodowego od osób prawnych. Ust. 1 pkt 6 tego artykułu wymienia j.s.t. jako podmioty zwolnione z tego podatku w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Aby zatem określić zakres zwolnienia z podatku dochodowego gmin, trzeba zajrzeć do przepisów tej ustawy. Zgodnie z art. 3 tego aktu, dochodami j.s.t. są:

- 1) dochody własne, wyszczególnione szczegółowo w art. 4 tej ustawy,
- 2) subwencja ogólna,
- 3) dotacje celowe z budżetu państwa.

Dodatkowo dochodami jednostek samorządu mogą być również:

- 1) środki pochodzące ze źródeł zagranicznych,
- 2) środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej,
- 3) inne środki określone w odrębnych przepisach.

Wykaz zawarty w art. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego obejmuje praktycznie wszystkie możliwe dochody jed-

nostek samorządowych, niezależnie od ich charakteru. Ponadto, przepis art. 6 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p. nie ogranicza zakresu zwolnienia wyłącznie do dochodów publicznoprawnych. Uznać zatem należy, iż wszelkie dochody gminy, a więc zarówno o charakterze publicznoprawnym (jak np. podatki, subwencje), jak również o charakterze cywilnoprawnym (jak np. dochody ze zbycia majątku, dochody z inwestycji kapitałowych czy działalności gospodarczej) korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie powyższego przepisu ustawy. Innymi słowy, zwolnienie zawarte w art. 6 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p. jest – wbrew jego treści, sugerującej zwolnienie względne – zwolnieniem pełnym. Nie ma bowiem takiego rodzaju dochodu uzyskiwanego przez jednostkę samorządową, który nie wynikałby – przynajmniej pośrednio – z treści ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Wobec wskazanego na wstępie faktu, iż gminy jako j.s.t. mogą wykonywać swoje obowiązki za pośrednictwem wyodrębnionych organizacyjnie podmiotów, należy zastanowić się nad opodatkowaniem podatkiem dochodowym tych podmiotów, a więc jednostek sektora finansów publicznych oraz spółek prawa handlowego powołanych przez gminy.

Jednostki budżetowe (jako jedna z trzech – obok zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych – form jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych) korzystają z odrębnego od jednostek samorządu terytorialnego, bezpośredniego zwolnienia na mocy przepisu art. 6 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.

Jednostki budżetowe mogą być tworzone przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego, zaś ich działalność opiera się na zasadzie budżetowania brutto, czyli wydatki tych jednostek pokrywane są z budżetu jednostki, która ją powołała (gminy), zaś uzyskane dochody odprowadzane są w całości na rachunek budżetu tej jednostki (gminy). Uzasadnieniem zwolnienia jednostek budżetowych z podatku dochodowego jest fakt, iż skoro nie mają prawa wykorzystywania zgromadzonych środków na sfinansowanie swoich wydatków, to zasadne jest zwolnienie dochodów, które jednostka w całości przekazuje na rachunek budżetu samorządowego.

Oprócz jednostek budżetowych, zwolnieniem na mocy art. 6 ustawy objęte są również niektóre gospodarstwa pomocnicze. Jednakże wyłącznie enumeratywnie wyszczególnione w ust. 2 tego artykułu, gospodarstwa pomocnicze mogą korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego i to po spełnieniu dodatkowego warunku, iż uzyskane dochody przeznaczą na cel określony w tym przepisie.

Na marginesie warto zwrócić uwagę, iż treść art. 6 ust. 1 pkt 3 w powiązaniu z art. 6 ust. 2 ustawy wskazuje, iż zwolnieniem przewidzianym dla jednostek budżetowych objęte są zasadniczo również gospodarstwa pomocnicze (ostatni z wymienionych przepisów brzmi: „zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, nie dotyczy gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, z wyjątkiem [...]”). Gdyby więc nie dalsza część przepisu zawartego w ust. 2 tego artykułu, zawężającego treść zwolnienia, dochody wszystkich gospodarstw pomocniczych zwolnione byłyby z podatku. Jednakże, jak zostało wspomniane, przepis art. 6 ust. 2 zawęża zakres tego zwolnienia do gospodarstw pomocniczych wyszczególnionych w tym przepisie. Warunkiem zwolnienia jest przekazanie uzyskanych z działalności gospodarstwa pomocniczego środków na określony cel, mianowicie na: zwiększenie środków obrotowych gospodarstw pomocniczych lub finansowanie inwestycji jednostki budżetowej w zakresie inwestycji dla gospodarstwa pomocniczego tej jednostki.

Gospodarstwem pomocniczym jest wyodrębniona z jednostki budżetowej pod względem organizacyjnym i finansowym część jej podstawowej działalności lub działalność uboczna. Gospodarstwo pomocnicze pokrywa swe wydatki z przychodów własnych. Połowę osiągniętego zysku gospodarstwo wpłaca do budżetu jednostki samorządowej.

Trzecia z form organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych – zakłady budżetowe – nie korzystają z żadnego zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych. Zatem dochody tych zakładów opodatkowane są na ogólnych zasadach podatkiem dochodowym od osób prawnych w taki sam sposób jak dochody każdej innego podmiotu objętego art. 1 ustawy, a nie korzystającego ze zwolnienia podmiotowego z art. 6 tej ustawy. Zakłady budżetowe są jednostkami, któ-

re powołane są w celu wykonywania określonych zadań, zaś finansują je z osiągniętych przez siebie dochodów.

Rozważenia wymaga jeszcze kwestia opodatkowania podatkiem dochodowym wpłat dokonywanych przez jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych (zarówno obowiązkowe, jak i dobrowolne) na rachunek organu samorządowego, który powołał je do życia. Jak zostało wspomniane wcześniej, wszystkie dochody j.s.t. mieszczą się w praktyce w zakresie zwolnienia podmiotowego z art. 6 u.p.d.o.p. Oznacza to, iż zwolnieniem objęte są także dochody z tytułu przedmiotowych wpłat.

W związku z faktem, iż przydzielone gminie zadania mogą być wykonywane również przy wykorzystaniu spółek prawa handlowego, powstaje pytanie o sposób opodatkowania tego rodzaju podmiotów. Skoro ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych zawiera ogólną regułę obejmującą zakresem podmiotowym wszystkie osoby prawne i jednostki niemające osobowości prawnej, zaś zwalnia podmiotowo tylko niektóre z nich – enumeratywnie wyszczególnione w art. 6 ustawy – brak jest podstaw do stwierdzenia, iż dochody spółek prawa handlowego powołanych przez gminy również korzystają z tego zwolnienia. Spółki posiadające osobowość prawną powołane przez gminy są objęte podatkiem dochodowym od osób prawnych na takich samych zasadach jak wszelkie inne osoby prawne niekorzystające ze zwolnienia.

Jednakże, podobnie jak w przypadku gospodarstw pomocniczych oraz zakładów budżetowych, jeśli spółka powołana przez gminę dokonuje wpłat na rachunek gminy (np. wpłat z zysku), to taki dochód jednostki samorządu terytorialnego będzie korzystał ze zwolnienia podmiotowego.

Odrębnego omówienia wymaga kwestia opodatkowania podatkiem dochodowym funduszy celowych. Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy, zwolnione są z podatku dochodowego od osób prawnych fundusze celowe, o których mowa w ustawie o finansach publicznych, chyba że przepisy ustaw powołujących te fundusze stanowią inaczej. Fundusze celowe mogą posiadać osobowość prawną albo mogą funkcjonować w formie wyodrębnionego rachunku bankowego, którym dysponuje or-

gan wskazany w akcie prawnym tworzącym dany fundusz. Rozpatrywanie ewentualnego zwolnienia funduszy celowych w drugiej z wyżej wymienionych form mija się z celem, bowiem taki fundusz jako nieposiadający osobowości prawnej, a nawet jako byt niebędący jednostką nieposiadającą osobowości prawnej nie jest w ogóle objęty zakresem przedmiotowym ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Rozpatrywanie tego zwolnienia ma sens wyłącznie w odniesieniu do funduszy posiadających osobowość prawną. Fundusze powoływane przez gminy mogą posiadać osobowość prawną. Zatem, jeśli gmina powoła fundusz w takiej formie organizacyjnej, to kwalifikować się on będzie do zwolnienia wymienionego w art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (takimi są np. fundusze ochrony środowiska, powoływane na podstawie prawa o ochronie środowiska).

2.3. Podatki lokalne

Ogólnie można stwierdzić, że gmina dość rzadko występuje w charakterze podatnika podatków lokalnych. Jeżeli przez podatki lokalne rozumie się wszystkie podatki stanowiące dochód budżetu gminy, to ta jednostka samorządu terytorialnego może być potencjalnie podatnikiem tylko tych danin, które swym zakresem podmiotowym obejmują osoby prawne, tj. podatku od czynności cywilnoprawnych, rolnego, leśnego, od nieruchomości i od środków transportowych. Gminy na pewno nie mogą być podatnikami podatku od posiadania psów oraz podatku od spadków i darowizn, jako że świadczenia te uiszczane są wyłącznie przez osoby fizyczne.

Jako osoba prawna gmina może (i bardzo często jest) stroną umów cywilnoprawnych – np. sprzedaży. Umowy takie zawierane są bądź bezpośrednio przez gminę (reprezentowaną przez wójta, burmistrza, prezydenta), bądź za pośrednictwem gminnych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej (np. jednostek budżetowych). Sprzedaż jest z kolei typową czynnością cywilnoprawną podlegającą podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Podatek ten obciąża osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, będące: kupującym, obdarowanym, nabywcą własności nieruchomości (dożywocie), nabywcą rzeczy lub praw po-

nad udział we współwłasności (zniesienie współwłasności), użytkownikiem, nabywcą prawa służebności, biorącym pożyczkę, jedną ze stron umowy zamiany.

Z tytułu dokonania czynności podlegającej podatkowi, gmina staje się podatnikiem, jednakże z zestawienia podmiotów podlegających wspomnianemu podatkowi wynika, że obowiązek w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje u gmin niezmiernie rzadko. Dodatkowo, zgodnie z art. 8 pkt 4 u.p.c.c., jednostki samorządu terytorialnego zostały całkowicie zwolnione z tego podatku. Tak więc, jeśli kiedykolwiek gmina staje się podatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych, to podatku tego – z uwagi na ustawowe zwolnienie podmiotowe – nie płaci.

Podatnikami podatku rolnego, leśnego oraz od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej będące właścicielami, użytkownikami wieczystymi, posiadaczami (samoistnymi lub zależnymi) nieruchomości. Nie ulega wątpliwości, iż gminy są właścicielami nieruchomości podlegających wymienionym wyżej podatkom. W tym miejscu należałoby jednak podkreślić odrębność gmin i ich jednostek organizacyjnych (np. jednostek budżetowych i zakładów budżetowych) – każdy z tych podmiotów może być odrębnie opodatkowany jedną ze wspomnianych danin. Jeżeli więc gminne jednostki organizacyjne władają majątkiem gminy na podstawie ustanowionego trwałego zarządu, to one (a nie gmina) stają się podatnikami podatku rolnego, leśnego czy od nieruchomości.

W praktyce gmina dość rzadko staje się podatnikiem wspomnianych podatków. Z reguły nieruchomości gminne pozostają w trwałym zarządzie jednostek budżetowych lub zakładów budżetowych albo są oddawane w użytkowanie wieczyste lub posiadanie zależne (najem, dzierżawa). Wtedy to obowiązek podatkowy spoczywa na podmiotach władających nieruchomością gminną.

Obowiązek uiszczenia podatku samej sobie powstaje jedynie wówczas, gdy gmina władając nieruchomością, nie odda przedmiotu opodatkowania w trwały zarząd swojej jednostce organizacyjnej lub nie odda przedmiotu opodatkowania w posiadanie zależne lub użytko-

wanie wieczyste i jednocześnie żaden inny podmiot nie obejmie tego przedmiotu w posiadanie zależne (bezumowne) lub samoistne. Do momentu wejścia w życie Konstytucji RP, gminy dość łatwo mogły uwolnić się od konieczności zapłaty podatku rolnego, leśnego lub od nieruchomości, a to dzięki ustawowym delegacjom do kreowania własnych zwolnień (również podmiotowych). Artykuł 217 Konstytucji RP zastrzega jednak formę ustawy dla wszelkich zwolnień podmiotowych. Tym samym gminy nie mają już prawa zwalniać się z podatków obciążających nieruchomości. Konstytucyjną regułą z art. 217 można by jednak obejść uchwalając tzw. zwolnienie przedmiotowo-podmiotowe. W pewnym uproszczeniu można powiedzieć, że jest to zwolnienie przedmiotowe, w którym dla bliższego określenia przedmiotu zwalnianego posłużono się elementami podmiotowymi, tj. wskazano podmiot władający przedmiotem, np. „budynki, budowle i grunty stanowiące własność gminy”. Zamiast więc zwalniać gminę z podatku np. rolnego, rada gminy mogłaby zwolnić z podatku rolnego grunty będące np. własnością gminy. W orzecznictwie sądowym oraz doktrynie prawa podatkowego dominuje jednak pogląd o niemożności uchwalania zwolnień przedmiotowo-podmiotowych. Przeciwno możliwości wprowadzania takich zwolnień świadczy treść ustawowych delegacji do kreowania własnych zwolnień podatkowych: we wszystkich trzech omawianych podatkach gminom przyznano prawo do uchwalania zwolnień wyłącznie przedmiotowych, a nie przedmiotowo-podmiotowych.

Podatnikami podatku od środków transportowych są osoby fizyczne oraz osoby prawne będące właścicielami pojazdów podlegających opodatkowaniu. Jak właścicieli traktuje się jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, na które pojazd został zarejestrowany. Tak więc gmina potencjalnie może być podatnikiem podatku od środków transportowych, jeżeli jest właścicielem samochodu ciężarowego, ciągnika siodłowego lub balastowego, przyczepy, naczepy albo autobusu. W praktyce jednak tego typu pojazdy stanowią wyposażenie gminnych jednostek organizacyjnych i na te jednostki są zarejestrowane, w związku z czym obowiązek w omawianym podatku ciąży na jednostkach lub zakładach budżetowych, a nie na gminie.

3. GMINA JAKO PŁATNIK

3.1. Podatek dochodowy od osób fizycznych

Obowiązki płatnika na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych wynikają z następujących przepisów: art. 31, art. 33 ust. 1, art. 34 ust. 1, art. 35 ust. 1, oraz art. 41 ust. 1 i 4 u.p.d.o.f. Nie wszystkie przypadki będą dotyczyły gmin. Generalnie należy stwierdzić, iż na jednostce samorządu terytorialnego – co do zasady – ciążą identyczne obowiązki jak na każdym innym podmiocie znajdującym się w sytuacji powodującej powstanie obowiązków płatnika. W zasadzie jedynym przypadkiem, kiedy gminy zwolnione byłoby z obowiązków pełnienia funkcji płatnika byłyby wydanie rozporządzenia przez Ministra Finansów w sprawie zwolnienia określonych grup płatników z obowiązku poboru podatku. Co do zasady jednak, w kwestii obowiązków płatnika nie różnicuje się sytuacji jednostki samorządu terytorialnego od innych osób prawnych.

Należy w tym miejscu podkreślić, iż przez podatek, zgodnie z przepisami o.p., rozumie się również zaliczki na podatek. Jest to istotne z tego względu, iż płatnik niekiedy zobowiązany jest do poboru kwoty podatku (z reguły zryczałtowanego), niekiedy zaś zaliczki na podatek.

Jednym z najbardziej powszechnych przypadków, gdy pobór podatku odbywa się za pośrednictwem płatnika i dotyczyć będzie w zasadzie każdej gminy, jest pobór zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych ze źródeł przychodów określonych w art. 12 u.p.d.o.f. Dotyczy to więc przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy. Ale dotyczy również przychodów z tytułu zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, wypłacanych przez zakłady pracy oraz w spółdzielniach pracy – wypłat z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej. Obowiązek poboru podatku przez płatnika z powyższych tytułów wynika z treści art. 31 u.p.d.o.f. Płatnik zobowiązany do poboru podatku (zaliczek) nazywany jest w tym przepisie „zakładem pracy”. Innymi słowy, każdy podmiot (w tym również j.s.t.) wypłacający osobom fizycznym wyszczególnione wyżej świadczenia, zobowiązany jest do pełnienia funkcji płatnika.

Płatnik podatku z powyższych tytułów pobiera zaliczkę na podatek dochodowy w wysokości uzależnionej od wysokości uzyskanych przez podatnika dochodów. W określonych w przepisach ustawy przypadkach – na wniosek podatnika – płatnik może pobierać zaliczki na podatek przy zastosowaniu niższej lub wyższej stawki podatkowej. Termin wpłaty podatku określony został na 20 dzień miesiąca następnego po miesiącu, za który została pobrana zaliczka. Płatnik na wniosek podatnika może także sporządzić i złożyć za podatnika roczne zeznanie podatkowe.

Płatnikami na mocy art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f. są osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które dokonują wypłaty należności osobom fizycznym, będącym rezydentami polskimi, z tytułów określonych w art. 13 pkt 2 i 4–9 ustawy. Płatnikiem będzie zatem również j.s.t., o ile dokonuje osobie fizycznej wypłaty powyższych należności. Dotyczy to następujących rodzajów przychodów uzyskiwanych przez te osoby fizyczne:

- 1) przychodów z działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej, w tym z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, stypendia sportowe przyznawane na podstawie odrębnych przepisów oraz przychody sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych,
- 2) przychodów z działalności polskich arbitrów uczestniczących w procesach arbitrażowych z partnerami zagranicznymi,
- 3) przychodów otrzymywanych przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, bez względu na sposób powoływania tych osób, nie wyłączając odszkodowania za utracony zarobek, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 5,
- 4) przychodów osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów zlecił wykonanie określonych czynności, a zwłaszcza przychody biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz płatników, z zastrze-

żeniem art. 14 ust. 2 pkt 10 i inkasentów należności publicznonprawnych, a także przychody z tytułu udziału w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7,

- 5) przychodów otrzymywanych przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych,
- 6) przychodów z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwanych wyłącznie od:
 - a) osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej,
 - b) właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora – jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością – z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 7,
- 7) przychodów uzyskanych na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej – z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 5.

Płatnicy z powyższych tytułów zobowiązani są pobierać zaliczki na podatek dochodowy według najniższej stawki podatkowej należności pomniejszonej o koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 u.p.d.o.f. oraz pomniejszonej o składki potrącone przez płatnika w danym miesiącu na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b) ustawy.

Należy jednak pamiętać, iż pobór zaliczki na podatek występuje wyłącznie w przypadku, gdy dany rodzaj przychodu nie podlega zwolnieniu od podatku. Przykładowo, skoro zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 17 u.p.d.o.f. zwolnieniu – do wysokości 2280 zł miesięcznie – podlegają diety oraz kwoty stanowiące zwrot kosztów otrzymywanych przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich, nie jest zasadny pobór podatku przez gminę od wynagrodzenia należnego osobom biorącym udział w posiedzeniu komisji wyborczych. Jednostka samorządu nie jest więc w powyższym przypadku płatnikiem podatku. Stałaby się nim dopiero w przypadku, gdyby wysokość wynagrodzenia z powyższego tytułu przekroczyła kwotę zwolnienia.

Należy też podkreślić, iż jednostka samorządu terytorialnego nie będzie płatnikiem podatku z tytułu wypłaty wynagrodzenia w przypadku, gdy odbiorca tego wynagrodzenia jest przedsiębiorcą i wynagrodzenie powyższe jest związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. W takim bowiem przypadku jest on (przedsiębiorca) zobowiązany do samodzielnego rozliczenia się z podatku z tytułu tego rodzaju przychodów. Potwierdza to art. 41 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który stwierdza, iż płatnicy nie są zobowiązani do poboru zaliczek na podatek od wypłaconych wynagrodzeń z tytułu umów o dzieło i umów zlecenia, jeżeli podatnik złoży oświadczenie, że wykonywane przez niego usługi wchodzą w zakres prowadzonej przez niego działalności gospodarczej.

Przepisy obowiązujące do końca roku 2006 zobowiązywały płatnika do wpłaty pobranego podatku (zaliczki) w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrany został ten podatek (zaliczka) oraz jednoczesnego składania miesięcznej deklaracji PIT-4 do właściwego organu podatkowego. Natomiast przepisy obowiązujące od stycznia 2007 r. nie wymagają już składania miesięcznych deklaracji PIT-4. Niezbędne jest jednak złożenie przez płatnika w terminie określonym w ustawie właściwym organom podatkowym rocznej deklaracji o kwocie pobranego podatku (zaliczki).

Potencjalnie do jednostek samorządu terytorialnego mogą mieć również zastosowanie niektóre unormowania art. 35 ust. 1 ustawy,

zgodnie z którym do poboru zaliczek miesięcznych jako płatnicy są obowiązane m.in.:

- 1) osoby prawne i ich jednostki organizacyjne, które dokonują wypłaty emerytur i rent z zagranicy – od wypłacanych przez nie emerytur i rent,
- 2) organy zatrudnienia – od świadczeń wypłacanych z Funduszu Pracy.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 o.p., płatnikom dokonującym terminowego wpłacania podatków (zaliczek) pobranych na rzecz budżetu państwa przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie w wysokości określonej w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa³. Wynagrodzenie to wynosi 0,3% kwoty podatków pobranych przez płatników. Jednostki samorządu terytorialnego nie podlegają odrębnej jurysdykcji jeśli chodzi o obowiązki i uprawnienia płatnika, w związku z tym powyższe wynagrodzenie jest im również należne.

Warto też wspomnieć, iż płatnik za niewykonywanie ciążących na nim obowiązków (a więc za niepobranie podatku lub pobranie go, ale niewpłacenie go w terminie na rachunek właściwego organu podatkowego lub pobranie go w kwocie niższej od należnej) może ponieść odpowiedzialność podatkową oraz – o czym często się zapomina – karną skarbową. Podatkową odpowiedzialność płatnik ponosi całym swoim majątkiem. Odpowiedzialność karną skarbową poniesie konkretny pracownik płatnika odpowiedzialny za wykonywanie obowiązków ciążących na płatniku (lub w ostateczności osoba kierująca tym podmiotem), której można przypisać winę w dokonaniu czynu karnego skarbowego. Odpowiedzialność karna skarbową może zostać poniesiona również za nieskładanie w terminie wymaganych deklaracji.

Zgodnie z art. 31 o.p., osoby prawne lub jednostki niemające osobowości prawnej, będące płatnikami są obowiązane wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także

3 Dz.U. Nr 240, poz. 2065.

zgłosić właściwemu organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenia dokonuje się w terminie wyznaczonym do dokonania pierwszej wpłaty podatku, natomiast w razie zmiany osoby wyznaczonej – w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono nową osobę. W przypadku nie dokonania powyższych obowiązków, na mocy art. 79 § 2 Kodeksu karnego skarbowego, płatnik (a w zasadzie osoba kierująca jednostką samorządu terytorialnego) może ponieść odpowiedzialność za wykroczenie karne skarbowe.

3.2. Podatek dochodowy od osób prawnych

Instytucja płatnika na gruncie u.p.d.o.p nie jest tak rozbudowana jak w przypadku podatku dochodowym od osób fizycznych. Jedyнным przepisem nakładającym obowiązki na płatników jest art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, a także osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują podmiotom mającym siedzibę za granicą (nierezydentom) wypłat należności określonych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22, są obowiązane do pobrania w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat. Przychody określone w tych przepisach opodatkowane są zryczałtowanym podatkiem dochodowym w wysokości 10% lub 20%.

W związku z faktem, iż powyższe należności wypłacane są podmiotom zagranicznym, pojawia się kwestia zastosowania właściwej stawki podatkowej. Stawki ustawowe (10% i 20%) są często modyfikowane przez postanowienia indywidualnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, podpisanych z państwami, w których mają rezydencję podatkową zagraniczne podmioty uzyskujące przychody w Polsce. Przedmiotowe umowy zawierają niekiedy postanowienia, na podstawie których dany rodzaj dochodu uzyskany przez zagranicznego podatnika ze źródeł znajdujących się w Polsce, będzie w ogóle w Polsce zwolniony z podatku. Postanowienia takich umów mają „pierwszeństwo” przed postanowieniami art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. Warunkiem zastosowania obniżonej w stosunku do przewidywań polskiej ustawy, stawki podatkowej lub odstępnie od poboru podatku, jest jednak udokumentowanie przez zagraniczny podmiot

(za pomocą certyfikatu rezydencji), iż posiada rezydencję podatkową w tym państwie, z którym podpisana przez polski rząd umowa przewiduje obniżoną stawkę podatkową lub zwolnienie danego przychodu z podatku.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p., zryczałtowaną 10% stawką podatku opodatkowane są przychody z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych, a także przychody z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej opłat za świadczone usługi przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, przewidują z reguły zwolnienie powyższego rodzaju przychodów z opodatkowania w państwie źródła (czyli w Polsce). Niektóre jednak umowy zawierają postanowienia, zgodnie z którymi przychód taki podlega również opodatkowaniu w Polsce, lecz według niższej stawki procentowej.

Należy jednak zwrócić uwagę, iż w przypadku, gdy zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej dokonują transportu ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich, na podstawie zleceń otrzymanych od zagranicznych podmiotów – wówczas te zagraniczne przedsiębiorstwa same opłacają podatek dochodowy, bez pośrednictwa płatnika. Zobowiązani są wówczas do złożenia deklaracji CIT-9.

Znacznie większa grupa przychodów uzyskanych w Polsce przez zagraniczne podmioty podlega opodatkowaniu stawką 20%. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 1–2a ustawy, tą stawką opodatkowane są następujące przychody:

- 1) z odsetek,
- 2) z praw autorskich lub praw pokrewnych,
- 3) z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw,
- 4) z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowa-

nia urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how),

- 5) z opłat za świadczone usługi w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej, wykonywanej przez osoby prawne mające siedzibę za granicą, organizowanej za pośrednictwem osób fizycznych lub osób prawnych prowadzących działalność w zakresie imprez artystycznych, rozrywkowych lub sportowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 6) z tytułu świadczeń niematerialnych, przykładowo: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze.

Płatnikiem zryczałtowanego podatku dochodowego od nierezydentów mogą być zarówno krajowe osoby prawne, jak i osoby fizyczne i podmioty niemające osobowości prawnej. Istotne jest jedynie, aby podmioty te dokonywały wypłaty wynagrodzenia z tytułu jednego z przychodów określonych w art. 21 ust. 1 ustawy na rzecz zagranicznego podatnika. Płatnikiem mogą być więc również gminy. Obowiązki płatnika sprowadzają się do obliczenia, poboru w dniu dokonania wypłaty wynagrodzenia i odprowadzenia na rachunek właściwego urzędu skarbowego podatku zryczałtowanego. Wpłata podatku powinna nastąpić najpóźniej w terminie do 7 dnia następującego miesiąca, w którym nastąpił pobór podatku. W wyniku zmiany przepisów od stycznia 2007 r. nie ma już obowiązku przysyłania do urzędu skarbowego jednocześnie z wpłatą podatku miesięcznej deklaracji podatkowej. Płatnik zobowiązany jest jedynie do przesłania w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następnego po roku podatkowym, w którym nastąpił pobór podatku, podatnikowi (nierzydentowi) informacji o wysokości pobranego podatku na formularzu IFT-2/IFT-2R oraz – w terminie do końca pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego po roku, w którym nastąpił pobór podatku – urzędowi skarbowemu deklaracji

CIT-10R. Deklaracja powinna zostać wysłana do urzędu skarbowego właściwego dla opodatkowania nierezydentów.

Wysokość podatku uzależniona jest od postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a krajem, w którym posiada rezydencję podatkową zagraniczny podatnik. Jednak warunkiem pobrania podatku według niższej stawki niż wynikająca z polskich przepisów (lub też odstępnie od poboru podatku, jeśli wynika to z umowy o unikaniu) jest dostarczenie przez zagranicznego podatnika certyfikatu rezydencji, potwierdzającego posiadanie przez niego rezydencji podatkowej w konkretnym państwie. Warto w tym miejscu podkreślić, iż nie ma obecnie obowiązku posiadania certyfikatu rezydencji w momencie dokonywania wypłaty wynagrodzenia zagranicznemu podatnikowi. Dokument ten może zostać dostarczony w terminie późniejszym, pod warunkiem, że będzie stwierdzał miejsce rezydencji podatkowej tego podatnika na dzień dokonania wypłaty.

W stosunku do płatników podatku dochodowego od osób prawnych zastosowanie mają takie same zasady odpowiedzialności podatkowej i karnej skarbowej jak w przypadku płatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Również płatnicy podatku dochodowego od osób prawnych zobowiązani są do dostarczenia właściwemu urzędowi skarbowemu informacji o osobach odpowiedzialnych za wyliczenie podatku. Z drugiej strony na analogicznych zasadach również tym płatnikom przysługuje wynagrodzenie za terminowe wpłacanie podatku.

WNIOSKI

Przeprowadzona w niniejszej pracy analiza prawa podatkowego funkcjonującego w gminach wskazuje, iż jest ono niedoskonałe. Dotyczy to zarówno funkcjonującego obecnie modelu lokalnego prawa podatkowego, który wymaga istotnej reformy, jak i rozwiązań szczegółowych wyrażonych w przepisach prawnych. W tym miejscu wskazane zostaną jedynie zastrzeżenia mające charakter ogólny lub zasadniczy.

Należałoby postulować przygotowanie jednolitej, całościowej koncepcji gminnego prawa podatkowego. W tym celu mógłby zostać powołany, przy udziale Ministra Finansów, zespół fachowców, których zadaniem byłoby na wstępie przygotowanie założeń reformy tej dziedziny prawa, a następnie wdrożenie jej poprzez opracowanie propozycji określonych projektów ustaw i innych aktów prawnych. Wprowadzenie tej reformy zapewniłoby względną stabilność gminnego prawa podatkowego, co jest wartością samą w sobie. Obecnie jest ono modyfikowane w sposób nieuporządkowany, często jedynie w celu realizacji partykularnych interesów. Nie można również pozytywnie ocenić sytuacji, w której w zasadzie co roku mamy do czynienia ze zmianami aktów prawa podatkowego stosowanych w gminach.

Należy zmodyfikować model tworzenia prawa podatkowego w gminach. Powinny tym zajmować się wyspecjalizowane jednostki lub osoby posiadające wiedzę w tym zakresie. Zmian wymaga także system kontroli tworzonego w gminach prawa, przy zachowaniu szczególnej roli regionalnych izb obrachunkowych⁴.

Należałoby także przekazać realizację wszystkich podatków lokalnych gminnym organom podatkowym. Wydaje się, iż byłyby w stanie z sukcesem samodzielnie pobierać podatek od spadków i darowizn,

4 Szerzej zob. L. Etel, Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego, (w:) Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, (red.) E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 174 i n.

podatek od czynności cywilnoprawnych oraz kartę podatkową, którymi obecnie zajmują się naczelnicy urzędów skarbowych.

Istnieje potrzeba zmodyfikowania konstrukcji realizacji podatków lokalnych od osób fizycznych. Dotyczy to wymiaru podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego, gdzie ustalenie podatku w decyzji podatkowej następuje z reguły na podstawie informacji podatkowej. Obecnie złożenie w każdym przypadku takiegoż dokumentu powinno skutkować wszczęciem z urzędu postępowania podatkowego oraz wyznaczeniem siedmiodniowego terminu do zapoznania się z zebrany materiałem dowodowym. Wymaga to wysłania podatnikowi dodatkowych dwóch pism, co w praktyce znacznie podraża koszt postępowania podatkowego. Należałoby w związku z tym wprowadzić do ww. świadczeń mechanizm, który od 1 stycznia 2007 r. znajduje zastosowanie na gruncie podatku od spadków i darowizn. Na jego podstawie organ podatkowy nie wydaje postanowień o wszczęciu postępowania i o wyznaczeniu terminu do zapoznania się z zebrany materiałem dowodowym, jeżeli decyzja miałaby zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonej przez podatnika informacji.

Bibliografia

- Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 1996.
- Agopszowicz A., Gilowska Z., Ustawa o samorządzie terytorialnym. Komentarz, Warszawa 1997.
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006.
- Bandarzewski K., Chmielnicki P., Kisiel W., Prawo samorządu terytorialnego, Warszawa 2006.
- Bieniek G., W sprawie reprezentacji gminy jako osoby prawnej, „Rejent” 2003, nr 2.
- Cieślak Z., Lipowicz I., Niewiadomski Z., Prawo administracyjne. Część ogólna, Warszawa 2002,
- Dąbek D., Prawo miejscowe samorządu terytorialnego, Bydgoszcz-Kraków 2003.
- Denek E., Samodzielność samorządu terytorialnego w Polsce, Poznań 2001.
- Doliwa A., Dychotomiczny charakter podmiotowości prawnej państwa (imperium i dominium), „Studia Prawnicze” 2002, nr 3.
- Doliwa A., Prawo cywilne. Część ogólna, Warszawa 2004.
- Dowgier R., Nienaliczanie odsetek oraz zaokrąglanie w podatkach lokalnych – wybrane problemy, (w:) W. Miemiec (red.), Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego, Wrocław 2006, s. 397–407.
- Dowgier R., Pisemne interpretacje prawa podatkowego udzielane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów) w świetle nowych regulacji Ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2005, nr 1.
- Dowgier R., Stawek nie zaokrąglamy, „Dobra Firma” dodatek do „Rzeczpospolitej” z dnia 15 grudnia 2005 r.
- Dowgier R., Pahl B., Popławski M., Podatek od środków transportowych. 141 pytań i odpowiedzi, Warszawa 2006.
- Encyklopedia prawa, (red.) U. Kalina-Prasznic, Warszawa 1999, s. 25.

- Etel L., Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego, (w:) Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, (red.) E. Ruśkowski, Warszawa 2006.
- Etel, Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego w gminach, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 7–8.
- Etel L., Podatek od nieruchomości, rolny i leśny, Warszawa 2005.
- Etel L., Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004.
- Etel L., Uprawnienia gminnych organów podatkowych (III), „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1.
- Etel L., (red.) Prawo podatkowe, Warszawa 2005.
- Etel L., Popławski M., Dowgier R., Gminny poradnik podatkowy, (tom 1 i 2), Warszawa 2005.
- Filipek J., Prawo administracyjne. Instytucje ogólne, Kraków 1995, s. 63;
- Gajl N., Skarb Państwa, Warszawa 1996,
- Gniewek E. (red.), Podstawy prawa cywilnego, Warszawa 2005, s. 62.
- Kijowski D., W kwestii stosowania przez organa administracji publicznej uchwał organów gmin wydawanych z przekroczeniem upoważnienia ustawowego, „Casus” 1996, nr 2.
- Kotulski M., Akty prawa miejscowego w świetle uregulowań ustrojowych, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2001, nr 1.
- Kosikowski C., Rola organów opiniodawczych i ekspertów w tworzeniu prawa podatkowego w Polsce, „Przegląd Legislacyjny” 2005, nr 1.
- Kosikowski C., Ustawa podatkowa, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., Zasięganie opinii i korzystanie z ekspertyz oraz przeprowadzanie konsultacji społecznych i dokonywanie uzgodnień w procesie tworzenia prawa i jego kontroli – rzeczywistość czy fikcja, „Przegląd Legislacyjny” 2006, nr 1.
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006.
- Kuniewicz Z., Reprezentacja gminy przez pełnomocnika, „Radca Prawny” 2003, nr 2.
- Liszewski G., Reforma podatków majątkowych w Polsce, Białystok 2001 (maszynopis powielony).
- Litwińczuk H., Podatki majątkowe, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III (red.) M. Weralski, Wrocław 1985.

- Litwińczuk H., Władztwo lokalne w sferze podatkowej, „Finanse” 1985, nr 9.
- Nykiel W., Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych, Łódź 1993.
- Markowska-Bzducha E., Samodzielność finansowa polskich gmin, Radom 2005.
- Miemieć W., Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych, Wrocław 2005.
- Miemieć W., (red.), Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego, Wrocław 2006.
- Ochendowski E., Pojęcie prawa miejscowego i kompetencje do jego stanowienia, (w:) Zbiór studiów z zakresu nauk administracyjnych, (red.) Z. Rybickiego, Warszawa–Wrocław–Kraków–Gdańsk 1978.
- Ochendowski E., Prawotwórcza funkcja gminy, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1991, nr 2.
- Pietrasz P., Przesłuchanie strony, a wyjaśnienia strony w postępowaniu podatkowym, „Monitor Podatkowy” 2005, Nr 5.
- Ofiarska M., Ciapała J. (red.), Zarys prawa samorządu terytorialnego, Poznań 2001.
- Ofiarski Z., Ustawy: o opłacie skarbowej o podatku od czynności cywilnoprawnej. Komentarz, Warszawa 2001.
- Ofiarski Z., Mokrzyć M., Rutkowski B., Reforma samorządu terytorialnego. Zagadnienia finansowo-prawne. Tom II, Szczecin–Zielona Góra 1999.
- Piotrowska-Marczak K., Finanse lokalne w Polsce, Warszawa 1997.
- Popławski M., Korekta deklaracji i informacji podatkowych z inicjatywy wójta, burmistrza (prezydenta miasta) – wybrane zagadnienia, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 9.
- Popławski M., Korekta deklaracji i informacji w podatkach lokalnych, (w:) Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego, (red.) W. Miemieć, Wrocław 2006.
- Popławski M., Lokalne prawo podatkowe, Białystok 2002, (maszynopis powielony).
- Popławski M., Pojęcie podatków lokalnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 7–8.
- Popławski M., Problemy związane ze stosowaniem wybranych przepisów regulujących podatki lokalne wynikające z rozstrzygnięć sądowych

- oraz regionalnych izb obrachunkowych, (w:) Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne, Szczecin 2005.
- Popławski M., Wybrane problemy dotyczące uchwał w sprawie stawek w podatku od środków transportowych oraz opłat uzdrowiskowej i miejscowej na 2006 rok, „Finanse Komunalne” 2006, nr 1–2.
- Popławski M., Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego przez zaokrąglenie, czyli nowe zasady zaokrąglenia podatków płatnych w ratach, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 3.
- Popławski M., Zwrot podatku akcyzowego – wybrane problemy, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 8.
- Popławski M., Dowgier R., Doręczanie pism w świetle art. 144 Ordynacji podatkowej, „Finanse Komunalne” 2006, nr 3.
- Popławski M., Dowgier R., Rola urzędowych interpretacji prawa podatkowego w kształtowaniu lokalnego prawa podatkowego, (w:) Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach UE (red. E. Chojna–Duch), Warszawa 2006.
- Popławski M., Dowgier R., Uchwały podatkowe – problemy interpretacyjne wynikające z rozstrzygnięć RIO, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2004, nr 10 (cz. I) i nr 11 (cz. II).
- Popławski M., Dowgier R., Zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego. Komentarz, Warszawa 2006.
- Presnarowicz S., Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej, Warszawa 2002.
- Prutis S., Zasady reprezentacji komunalnych osób prawnych w obrocie cywilnym, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 1–2.
- Rot H., Siarkiewicz K., Zasady tworzenia prawa miejscowego, Warszawa 2003.
- Ruśkowski E., Decyzja czy postanowienie? Komentarz do Uchwały NSA z 18 grudnia 1995, sygn. akt SA 17/95, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 4.
- Ruśkowski E., Kontrola stosowania prawa podatkowego, (w:) Polski system podatkowy – założenia a praktyka, Kazimierz Dolny 2003.
- Ruśkowski E., Orzecznictwo sądów administracyjnych jako czynnik kształtowania samorządowej polityki podatkowej, (w:) Księga Jubileuszowa Prof. Andrzeja Kabata, Olsztyn 2004.

- Ruśkowski E. (red.), Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006.
- Ruśkowski E., Salachna J., Problemy konstrukcji i stosowania przepisów o wiążących interpretacjach prawa podatkowego, (w:) H. Dzwonkowski (red.) Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrumenty fiskalizmu?, Warszawa 2005.
- Ruśkowski E., Salachna J., Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz, Warszawa, 2004.
- Ruśkowski E., Wdowia B., Problemy sądowej kontroli stosowania prawa podatkowego w świetle praktyki (część 1 i 2), „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7 i 9.
- Stawecki T., Winczorek P., Wstęp do prawoznawstwa, Warszawa 2002.
- Szewe A., Szewc T., Uchwałodawcza działalność organów samorządu terytorialnego, Warszawa 1999.

297572

297 572



Temida 2

Wydawnictwo Stowarzyszenia Absolwentów Wydziału Prawa

Uniwersytetu w Białymstoku

ul. Mickiewicza 1, 15-213 Białystok

tel. 085 745 71 68, fax 085 740 60 89

e-mail: temida2@uwb.edu.pl <http://www.temida2.pl>