

OPŁATA REKLAMOWA JAKO PRZYKŁAD ZŁEJ LEGISLACJI PODATKOWEJ

GRZEGORZ LISZEWSKI¹

1. Wprowadzenie

W dniu 1 lipca 2013 r. Prezydent RP złożył Sejmowi projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu.² W założeniu projektodawcy proponowane przepisy – zawarte w wielu ustawach (m.in. regulujących ochronę przyrody, ochronę zabytków, planowanie przestrzenne) – miały stanowić narzędzie skuteczniejszej niż dotychczas ochrony krajobrazu kulturowego, tj. takiego, który powstaje na skutek działalności człowieka.³ Za obiekty mające największy (i często negatywny) wpływ na stan krajobrazu uznano tzw. dominanty krajobrazowe, czyli takie, którym można przypisać „wiodące oddziaływanie wizualne w krajobrazie”. W szczególności za takie dominanty uznano obiekty będące nośnikami reklam. Jako jeden z instrumentów ograniczania samowoli w zakresie umieszczania reklam zaproponowano przyznanie gminom kompetencji do uchwalania (w formie aktu prawa miejscowego):

- zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń,
- dopuszczalnych gabarytów wskazanych wyżej obiektów,
- standardów jakościowych oraz rodzajów materiałów budowlanych, z jakich powyższe obiekty mogą być wykonane.

Aby zachęcić gminy do podejmowania tego typu uchwał, projektodawca zaproponował wprowadzenie nowej daniny – opłaty reklamowej. Możliwość pozyskiwania dodatkowych środków pieniężnych pochodzących z opłaty uzależniono bowiem od podjęcia takiej uchwały.

1 Doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

2 Druk sejmowy nr 1525, Warszawa 2013.

3 Jego przeciwieństwem jest krajobraz przyrodniczy – odnoszący się do terenów niezmienionych w rezultacie działania człowieka.

Prace sejmowe (w tym prace w komisjach) nad projektem trwały aż do 24 kwietnia 2015 r. i w tym też dniu uchwaloną ustawę przekazano Prezydentowi do podpisu. W niniejszym opracowaniu zostaną przedstawione krytyczne uwagi dotyczące przepisów o opłacie reklamowej. Pomimo trwających prawie 10 miesięcy prac sejmowych jakość uchwalonych przepisów – mimo iż znacząco różnią się od wersji pierwotnej – daleka jest od standardów legislacyjnych, jakich można wymagać od racjonalnego ustawodawcy.

2. Przedmiot opłaty reklamowej

Ustawą z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu⁴ wprowadzono z dniem 11 września 2015 r. zmiany m.in. do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.⁵ Zmiany te polegają na wprowadzeniu do polskiego systemu podatkowego nowej daniny – opłaty reklamowej. Przedmiotem omawianej opłaty są tablice reklamowe i urządzenia reklamowe. W ustawie posłużono się czterema nowymi pojęciami: „reklama”, „tablica reklamowa”, „urządzenie reklamowe”, „szyld”. Pojęć tych nie zdefiniowano – w tym zakresie ustawodawca odsyła do przepisów ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.⁶ Zgodnie z nimi z kolei (art. 2 pkt 16a-16d):

- „reklamą” jest upowszechnianie w jakiegokolwiek wizualnej formie informacji promującej osoby, przedsiębiorstwa, towary, usługi, przedsięwzięcia lub ruchy społeczne;
- „tablicą reklamową” jest przedmiot materialny przeznaczony lub służący ekspozycji reklamy wraz z jego elementami konstrukcyjnymi i zamocowaniami, o płaskiej powierzchni służącej ekspozycji reklamy, w szczególności baner reklamowy, reklama naklejana na okna budynków i reklamy umieszczane na rusztowaniu, ogrodzeniu lub wyposażeniu placu budowy, z wyłączeniem drobnych przedmiotów codziennego użytku wykorzystywanych zgodnie z ich przeznaczeniem;
- „urządzeniem reklamowym” jest przedmiot materialny przeznaczony lub służący ekspozycji reklamy wraz z jego elementami konstrukcyjnymi i zamocowaniami, inny niż tablica reklamowa, z wyłączeniem drobnych przedmiotów codziennego użytku wykorzystywanych zgodnie z ich przeznaczeniem;

4 Dz.U.poz. 774; dalej jako ustawa z dnia 24 kwietnia 2015 r.

5 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.) – dalej jako u.p.l.

6 Tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 199 z późn. zm.; dalej jako u.p.z.p.

- „szyldem” jest tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe informujące o działalności prowadzonej na nieruchomości, na której ta tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe się znajdują.

Oплата reklamowa nie jest pobierana, jeżeli tablice reklamowe lub urządzenia reklamowe:

- nie są widoczne z przestrzeni dostępnych publicznie;
- stanowią szyld, o ile jest on zgodny z zasadami i warunkami sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń;
- są realizacją obowiązku nałożonego przepisami prawa;
- służą wyłącznie do upowszechniania informacji trwale upamiętniającej osoby, instytucje lub wydarzenia albo informacji o charakterze religijnym, związanym z działalnością kościołów lub innych związków wyznaniowych (jeżeli tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe sytuowane są w granicach terenów użytkowanych jako miejsca kultu i działalności religijnej oraz cmentarzy).

3. Podatnicy opłaty reklamowej

Zakres podmiotowy obowiązku podatkowego w zakresie opłaty reklamowej uzależniono od faktu władania nieruchomością, na której znajduje się tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe. Obowiązek ten ciąży na:

- właścicielach nieruchomości lub obiektów budowlanych (z wyłączeniem nieruchomości gruntowych oddanych w użytkowanie wieczyste),
- użytkownikach wieczystych nieruchomości gruntowych,
- posiadaczach samoistnych nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- posiadaczach nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego albo jest bez tytułu prawnego.

Jeżeli wskazane wyżej nieruchomość lub obiekt budowlany są przedmiotem współwłasności lub pozostają w posiadaniu dwóch lub więcej osób, obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach.

W ustawie podkreślono, że powstanie i istnienie obowiązku podatkowego zależy wyłącznie od umieszczenia tablicy lub urządzenia reklamowego na terenie nieruchomości lub na obiekcie budowlanym, nawet jeśli nie jest na nich eksponowana reklama.

4. Wysokość opłaty reklamowej

Na kwotę należnej opłaty reklamowej składają się dwie części – stała i zmienna. Część stała opłaty ma charakter zryczałtowany i jest niezależna od rozmiarów tablicy lub urządzenia reklamowego. Rozmiary takie (powierzchnia tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego służąca ekspozycji reklamy) mają jednak znaczenie przy obliczaniu części zmiennej opłaty. Jeżeli kształt przedmiotu opodatkowania uniemożliwia wyznaczenie pola powierzchni służącej ekspozycji reklamy, o wysokości opłaty decyduje pole powierzchni bocznej prostopadłościanu, jaki można opisać na urządzeniu reklamowym.

Stawki opłaty – zarówno dotyczące części stałej, jak i zmiennej – mają charakter kwotowy dzienny. Wzorem pozostałych opłat lokalnych ustawodawca wskazał maksymalne progi stawek uchwalanych przez rady gmin. W roku 2015 wynoszą one: 2,50 zł dziennie (część stała) i 0,20 zł dziennie za 1 m² pola powierzchni służącej ekspozycji reklamy na tablicy reklamowej lub urządzeniu reklamowym.

Ustawodawca przewidział także dość nietypową ulgę podatkową. Polega ona na tym, że na poczet opłaty reklamowej zalicza się kwotę zapłaconego podatku od nieruchomości od tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego.

5. Kompetencje rady gminy w zakresie opłaty reklamowej

Można powiedzieć, że opłata reklamowa stanowi klasyczny przykład opłaty lokalnej, tj. takiej, w zakresie której gminie przyznano prawo ingerowania w niektóre elementy konstrukcyjne daniny. Radzie gminy przyznano bowiem następujące kompetencje:

- 1) wprowadzenie opłaty reklamowej (gmina może, lecz nie musi uchylać tej opłaty na swoim terenie);
- 2) uregulowanie zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności i wysokości stawek opłaty (z zachowaniem górnych progów określonych przez ustawodawcę);
- 3) zarządzanie poboru opłat w drodze inkasa oraz określenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso;
- 4) wprowadzenie innych niż wymienione w ustawie zwolnień;
- 5) różnicowanie wysokości stawek opłaty reklamowej z uwzględnieniem lokalizacji oraz wielkości lub rodzaju tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego;
- 6) wprowadzenie obowiązku składania deklaracji na opłatę reklamową (w tym także z możliwością składania w formie elektronicznej), określenie terminu, warunków i trybu składania tych deklaracji oraz określenie wzoru formularza deklaracji.

6. Wątpliwości interpretacyjne dotyczące przepisów o opłacie reklamowej

Przedstawiona wyżej konstrukcja opłaty reklamowej z pozoru wydaje się prosta i zrozumiała. Nietrudno też zauważyć, że w zakresie kluczowych elementów (zakres podmiotowy czy podstawa obliczania opłaty) ustawodawca posłużył się rozwiązaniami funkcjonującymi w podatku od nieruchomości. Dokładna analiza przepisów o opłacie reklamowej prowadzi jednak do wniosków zupełnie odmiennych. Regulacje dotyczące omawianej daniny dalekie są od doskonałości i już dziś – pomimo iż zapewne opłaty takie nieprędko pojawią się w Polsce⁷ – można zakładać, że będą przedmiotem sporów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami. Poniżej zostaną przedstawione uwagi do poszczególnych elementów konstrukcyjnych opłaty.

Przedmiotem opłaty reklamowej ma być fakt umieszczenia (na nieruchomości lub na obiekcie budowlanym) tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego, i to niezależnie od tego, czy jest na nich eksponowana reklama. Za tablice i urządzenia reklamowe należy uznawać nie tylko przedmioty materialne służące ekspozycji reklamy, ale także te, które są przeznaczone do ekspozycji reklamy. W pierwszym przypadku identyfikacja takich przedmiotów jako podlegających opłacie nie powinna stwarzać problemów. Wystarczy stwierdzić, że zostały na nich wyeksponowane reklamy. Problem może jednak pojawić się wtedy, gdy na potencjalnej tablicy reklamowej (lub urządzeniu reklamowym) nie będzie eksponowana reklama. Taki przedmiot w danym momencie nie służy ekspozycji reklamy, w związku z czym – aby obciążyć go opłatą – należałoby wykazać, że jest przeznaczony do ekspozycji reklamy. Wielu przedmiotom materialnym trudno będzie przypisać takie przeznaczenie. Wyraz „przeznaczyć” oznacza „z góry określić cel, któremu coś ma służyć”. Przykładem przedmiotu przeznaczonego do ekspozycji reklam jest typowy billboard posiadający płaską powierzchnię oraz inne elementy konstrukcyjne i zamocowania. Z definicji tablicy reklamowej wynika, że ma to być przedmiot o płaskiej powierzchni. Może to być więc również plakat naklejony na oknie budynku lub na murze. Tablicą reklamową może być jednak także sam mur, jeżeli umieszczono na nim (namalowano) informację promującą towar lub usługę. Może on służyć ekspozycji reklam, ale jego przeznaczenie bywa zupełnie inne. Jeśli będą na nim umieszczone reklamy, można go będzie obciążyć opłatą reklamową. Jeżeli jednak reklamy zostaną z niego usunięte, dalsze opodatkowanie jawi się jako dość wątpliwe. Pojawia się bowiem w tym miejscu następujące pytanie: czy z faktu, że mury często służą ekspozycji reklam, można wywieść, iż są przeznaczone do takiej ekspozycji?

7 Zważywszy na konieczność uprzedniego podjęcia uchwał w sprawie zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń.

Poważne wątpliwości budzi pojęcie „drobne przedmioty codziennego użytku wykorzystywane zgodnie z ich przeznaczeniem”. Zgodnie z ustawowymi definicjami zawartymi w przepisach u.p.z.p. tego typu przedmioty nie są uznawane za tablice lub urządzenia reklamowe. Ustawodawca zaniechał, niestety, wskazania przykładów, które pozwoliłyby odpowiednio ukierunkować wykładnię. O ile bowiem takim „drobnym przedmiotem codziennego użytku” może być np. długopis zawierający treści reklamowe, o tyle należy się już poważnie zastanowić, czy cechę „drobnego” przedmiotu codziennego użytku posiada także krzesło lub parasol umieszczone przy tzw. ogródkach piwnych. Oparcia takich krzesel oraz parasole zazwyczaj służą eksponowaniu reklam. Czy można jednak o nich powiedzieć, że są na tyle „drobne”, że nie wpływają na krajobraz?

Kolejne wątpliwości dotyczą ustawowych zwolnień przedmiotowych. Zastrzeżenie budzi chociażby treść art. 17a ust. 5 u.p.l.: „Opłaty reklamowej nie pobiera się, jeżeli (...)”. Analiza u.p.l. oraz innych aktów prawa podatkowego skłania do wniosku, że racjonalny ustawodawca, wskazując zwolnienia, posługuje się zwrotem „zwalnia się od podatku (...)”, „wolne od podatku są (...)”. Tymczasem w przypadku opłaty reklamowej posłużono się złym przykładem art. 17 ust. 2 u.p.l., zgodnie z którym „opłaty miejscowej i uzdrowskiej nie pobiera się od” osób przebywających w szpitalach itd. Literalne brzmienie omawianego art. 17a ust. 5 wskazywałoby raczej na pewną formę zaniechania poboru opłaty. Zakładając jednak, że ustawodawcy chodziło o zwolnienia przedmiotowe, pewne wątpliwości można mieć w stosunku do pierwszych dwóch wymienionych w art. 17a ust. 5. Wolne od opłaty mają być tablice i urządzenia reklamowe, „jeżeli nie są widoczne z przestrzeni dostępnych publicznie”. Ustawodawca, niestety, nigdzie nie zdefiniował pojęcia „przestrzeń dostępna publicznie”. Zapewne chodziło tu o uwolnienie od obowiązku opłatowego podmiotów, które zrezygnowały z eksponowania reklamy i przechowują tablicę reklamową np. na terenie swojej nieruchomości. Takie „przechowywanie” uprawniałoby do korzystania ze zwolnienia tylko wtedy, gdyby tablica nie była widoczna z bliżej nieokreślonej „przestrzeni dostępnej publicznie”. Podobnym, choć trudno powiedzieć czy tożsamym, pojęciem posłużono się w art. 15 ust. 3 pkt 8 u.p.z.p., zgodnie z którym „w planie miejscowym określa się w zależności od potrzeb (...) sposób usytuowania obiektów budowlanych w stosunku do dróg i innych terenów publicznie dostępnych (...)”. Czy jednak „tereny publicznie dostępne” (do których zaliczono m.in. drogi) wspomniane w u.p.z.p. są zarazem „przestrzenią dostępną publicznie”, o której mowa w art. 17a ust. 5 pkt 1 u.p.l.? Nawet jeśli tak było, to ustawy przykład dróg nie wystarcza, aby w sposób niebudzący wątpliwości stosować omawiane zwolnienie. Wydaje się, że „przestrzenią publicznie dostępną” jest każda przestrzeń, po której mogą swobodnie poruszać się osoby. Niewątpliwie będą to więc drogi, chodniki, place ogólnie dostępne. Miejscami takimi są również stadiony i hipermarkety. O ile umieszczenie tablicy reklamowej na zewnętrznej ścianie

stadionu lub marketu spowoduje powstanie obowiązku zapłaty opłaty reklamowej, o tyle pobieranie opłaty od tablicy umieszczonej wewnątrz budynku hali handlowej lub wewnątrz stadionu nie jest już takie oczywiste. Co prawda wnętrza galerii handlowych oraz stadionów są przestrzeniami, do których dostęp można uznać za „publiczny”, jednakże nie wydaje się, aby umieszczanie wewnątrz nich reklam w jakikolwiek sposób wpływało na krajobraz.

Kolejne zwolnienie (art. 17a ust. 5 pkt 2) dotyczy szyldów, o ile są one zgodne z uchwalonymi w danej gminie zasadami i warunkami sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń. Definicja szyldu nie jest jednak zbyt precyzyjna. Oto bowiem ma nim być tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe informujące o działalności prowadzonej na nieruchomości. Okazuje się więc, że zarówno tablica reklamowa, jak i urządzenie reklamowe mogą być szyldami. Przypomnieć jednocześnie należy, że tablice i urządzenia reklamowe mają służyć ekspozycji reklamy. Reklamą z kolei jest upowszechnianie informacji promującej osobę, przedsiębiorstwa, towary, usługi itd. Trudno wskazać, jakie w takim razie kryteria mają pozwolić np. na odróżnienie szyldu (zwolnionego z opłaty) od tablicy lub urządzenia reklamowego (obciążonych opłatą, umieszczonych na terenie nieruchomości, gdzie jest prowadzona „reklamowana” działalność), skoro jedno i drugie zawiera informacje o prowadzonej działalności (np. o usługach). Problem można zobrazować przykładem wielkiego neonu z nazwą przedsiębiorcy umieszczonego na dachu biurowca będącego własnością tego przedsiębiorcy. Nazwa ta może zawierać przekaz o prowadzonej działalności, ale jednocześnie jest niewątpliwie sposobem na promocję własnego przedsiębiorstwa. Wydaje się, że zamiarem ustawodawcy była rezygnacja z opodatkowania tych tablic i urządzeń, które zawierają wyłącznie treści o charakterze informacyjnym (np. „zakład ślusarski”, „zegarmistrz”) i nie mają na celu „wychwalania” towarów, usług itp. Zamiar ten nie został jednak należycie zrealizowany.

Jak już wyżej wspomniano, o powstaniu obowiązku podatkowego w opłacie reklamowej decyduje umieszczenie tablicy lub urządzenia reklamowego na terenie nieruchomości albo na obiekcie budowlanym, przy czym osobą zobowiązaną do uiszczenia świadczenia pieniężnego jest podmiot władający nieruchomością albo obiektem budowlanym. W art. 17a ust. 3 u.p.l. wskazano więc, jako zobowiązanych, właścicieli, użytkowników wieczystych, posiadaczy samoistnych oraz posiadaczy zależnych.⁸ Niestety po raz kolejny w historii ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca nie przewidział, że ta sama nieruchomość może znajdować się we władaniu dwóch różnych podmiotów dysponujących różnymi tytułami posiadania. Katalog podmiotów zobowiązanych do zapłaty opłaty reklamowej

8 Posiadacze zależni są podatnikami opłaty reklamowej tylko pod warunkiem, że władają nieruchomością (albo obiektem budowlanym) stanowiącą własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

jest niemalże identyczny z katalogiem podatników podatku od nieruchomości. W tymże podatku – do końca 2002 r. – nie było reguły, która pozwalałaby wskazać podatnika w sytuacji, gdy nieruchomość stanowi własność jednej osoby, lecz znajduje się w posiadaniu samoistnym innej osoby. Zarówno właściciela, jak i samoistnego posiadacza wymieniono jako podatników podatku od nieruchomości, bez wskazywania, do którego powinien być skierowany wymiar podatku. W obliczu rozbieżnych orzeczeń podejmowanych przez sądy administracyjne problemem zajął się Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 6 września 1995 r.,⁹ stwierdzając, że w pierwszej kolejności obowiązek podatkowy spoczywa na samoistnym posiadaczu. Rozwiązanie takie przyjęto następnie w u.p.l. z dniem 1 stycznia 2003 r.: zgodnie z art. 3 ust. 3, jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży wyłącznie na posiadaczu samoistnym. Od racjonalnego ustawodawcy należałoby oczekiwać, że powtarzając pewne rozwiązania przyjęte w podatku od nieruchomości, będzie konsekwentny i skopiuje je w całości, a nie fragmentarycznie. W opłacie reklamowej, niestety, brakuje przepisu, który pozwalałby na wytypowanie osoby zobowiązanej, gdy nieruchomość stanowi własność jednej osoby, lecz znajduje się w posiadaniu samoistnym innej osoby. Podobnie jak nadal w podatku od nieruchomości, w opłacie reklamowej brakuje także przepisu wskazującego osobę zobowiązaną, gdy:

- nieruchomość znajduje się w użytkowaniu wieczystym jednej osoby, lecz samoistnie posiada ją inna osoba,
- nieruchomość stanowi własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, lecz znajduje się w posiadaniu zależnym innego podmiotu.¹⁰

W ustawie (zapewne przypadkiem) zawarto jedynie przepis, który zabrania obciążania opłatą właściciela, jeżeli nieruchomość gruntowa jest oddana w użytkowanie wieczyste.

Uwagi krytyczne można zgłosić również w odniesieniu do trybu i warunków płatności opłaty reklamowej. Po pierwsze, ustawodawca nie wskazał, kiedy powstaje obowiązek podatkowy w omawianej opłacie. Wydaje się, że pominięcie tego zagadnienia nie jest przeszkodą w wymiarze i poborze daniny, skoro z art. 19 pkt 1 lit. g i h wynika, że stawka (a więc najprawdopodobniej także sama opłata) ma charakter dzienny. Obowiązek opłatowy powstaje więc w dniu umieszczenia tablicy reklamowej. Z ustawy nie wynika jednak także, kiedy ten obowiązek podatkowy przekształca się w zobowiązanie podatkowe. Warto przypomnieć, że w ordynacji

9 W 20/94, OTK 1995, nr 1, poz. 6.

10 Por. R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Białystok 2012, s. 177. Trudno też będzie wskazać w sposób jednoznaczny osobę zobowiązaną w przypadku, gdy nieruchomość znajdująca się w trwałym zarządzie państwowej lub samorządowej jednostki organizacyjnej zostanie przez tę jednostkę np. wydzierżawiona innemu podmiotowi.

podatkowej¹¹ (art. 21) przewidziano dwa sposoby powstania zobowiązania podatkowego: z mocy prawa albo poprzez doręczenie decyzji ustalającej to zobowiązanie. O żadnym z tych sposobów nie wspomniano w u.p.l. – ustawodawca zawarł jednak w art. 19 pkt 1 upoważnienie do określenia zasad ustalania opłaty w drodze uchwały rady gminy. Aby jednak uznać prawo gminy do wypowiedzenia się w przedmiocie sposobu powstania zobowiązania podatkowego, należy odejść od założenia racjonalności polskiego ustawodawcy. Racjonalny prawodawca nie nadawałby temu samemu pojęciu dwóch różnych znaczeń, tymczasem tak się właśnie stało na gruncie opłat lokalnych (w tym – reklamowej). Zwrot „ustalić podatek” kojarzony jest w języku prawnym z wydaniem decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, o której mowa w art. 21 §1 pkt 2 ordynacji podatkowej. Tymczasem w art. 19 pkt 1, pisząc o „zasadach ustalania opłat”, ustawodawca najprawdopodobniej miał na myśli zasady powstawania zobowiązań w opłatach lokalnych.¹² Konstrukcja opłaty reklamowej byłaby jednak bardziej klarowna, gdyby w ustawie podatkowej przesądzono, że danina ta płatna jest bez wezwania.

W ustawie nie uregulowano także terminu płatności opłaty. Również w tym zakresie ustawodawca porzucił na upoważnieniu rad gmin do podjęcia stosownych uchwał wskazujących te terminy. Problem polega jednak na tym, że wciąż nie należą do rzadkości przypadki, w których rady gmin „zapominają” o wskazaniu terminów płatności opłat lokalnych (np. opłaty targowej) albo nieprawidłowo wskazują taki termin (np. zobowiązując podatników do uiszczania opłat „z góry” – za okresy przyszłe).¹³ Takie błędy legislacyjne organów stanowiących gmin praktycznie uniemożliwiają pobór należnych świadczeń. W tej sytuacji pożądane jawi się ustawowe ujednolicenie tych terminów.

Bardzo poważną wadą przepisów o opłacie reklamowej jest brak wskazania organu właściwego w sprawie jej poboru. Ani właściwości miejscowej, ani rzeczowej nie da się rzetelnie wyinterpretować nie tylko z u.p.l., ale także z innych ustaw. Omawianą opłatę niewątpliwie należy uznać za należność publicznoprawną. Aktem prawnym wskazującym organy właściwe rzeczowo w sprawach takich należności jest ustawa o finansach publicznych.¹⁴ W jej art. 61 ust. 1 pkt 2 stwierdzono, że organami pierwszej instancji właściwymi do wydawania decyzji w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o ile

11 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U z 2015 r. poz. 613).

12 Por. G. Liszewski, *Charakter oraz zakres uchwał rad gmin dotyczących opłat uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych*, (w:) *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 366 i n. Na problem znaczenia pojęcia „zasady ustalania i poboru” zwracano uwagę znacznie wcześniej – por. L. Eteł, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 168 i n.

13 Por. G. Dudar, *Wybrane problemy związane z poborem opłaty miejscowej, uzdrowiskowej i od posiadania psów*, (w:) *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 366 i n. Podobne wnioski przedstawiono w: M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011, s. 141-142.

14 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.).

odrębne ustawy nie stanowią inaczej, są – w stosunku do należności budżetów jednostek samorządu terytorialnego – wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta albo marszałek województwa. Aby jednak uznać wójta, burmistrza lub prezydenta miasta za właściwego rzeczowo w sprawie opłaty reklamowej wprowadzonej na terenie danej gminy, należałoby najpierw wskazać przepis, który statuuje tę opłatę jako dochód budżetu gminy. Takiego przepisu, jak do tej pory, nie uchwalono. Uchwalając przepisy o opłacie reklamowej, należało pamiętać o naniesieniu stosownej zmiany w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹⁵ albo o umieszczenia stosownego rozstrzygnięcia w u.p.l. Art. 4 u.d.j.s.t. wśród opłat stanowiących źródła dochodów własnych gminy nadal wymienia jedynie opłaty: skarbową, targową, miejscową, uzdrowską, od posiadania psów i eksploacyjną.

O ile jednak można jakoś zaakceptować domniemanie, iż opłata uchwalona przez organ stanowiący danej gminy jest dochodem tejże gminy, o tyle nie jest możliwe zastosowanie jakiegokolwiek domniemania właściwości miejscowej wójta tejże gminy działającego jako organ podatkowy. W tym bowiem zakresie zastosowanie ma ogólna dyrektywa zawarta w art. 17 ordynacji podatkowej: jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika. Przepisy u.p.l. nie regulują właściwości miejscowej w sprawie opłaty reklamowej. O właściwości tej nie wspomniano także w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych.¹⁶ Tu zarzut można postawić Ministrowi Finansów, który po raz kolejny nie dostosowuje swojego rozporządzenia do przepisów wprowadzających nowe daniny. Podobnego niedopatrzania minister dopuścił się w 2005 r., kiedy weszły w życie przepisy o opłacie uzdrowskiej – w braku unormowania kwestii właściwości miejscowej w u.p.l. zagadnienie to należało uregulować w powyższym rozporządzeniu. Niestety, stosowna zmiana (chodzi tu o § 8) została przez ministra dokonana dopiero z dniem 1 stycznia 2010 r., a więc po ponad czterech latach obowiązywania opłaty uzdrowskiej.¹⁷ Jeżeli analogiczna zmiana rozporządzenia dotycząca opłaty reklamowej nie zostanie wprowadzona w najbliższym czasie, dojdzie do sytuacji, w której o właściwości miejscowej organu podatkowego będzie decydowało miejsce zamieszkania (albo siedziby) właściciela nieruchomości lub obiektu budowlanego, a nie miejsce położenia nieruchomości (obiektu budowlanego), na której umieszczono reklamę.

Tym, co wyróżnia opłatę reklamową od innych opłat lokalnych, jest poszerzenie kompetencji uchwałodawczych rady gminy. Tylko w zakresie omawianej opłaty

15 Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U z 2015 r. poz. 513 z późn. zm.), dalej jako u.d.j.s.t.

16 Dz.U. Nr 165, poz. 1371 z późn. zm.

17 Por. także G. Dudar, *Właściwość miejscowa samorządowych organów podatkowych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 6, s. 22.

ustawodawca przyznał gminom prawo wprowadzenia obowiązku składania deklaracji podatkowych. Deklaracje takie niewątpliwie ułatwiają pobór danin, zwłaszcza gdy są podstawą wystawienia tytułu wykonawczego w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym i uwalniają wierzyciela od konieczności decyzyjnego określenia zobowiązania podatkowego. W zamyśle ustawodawcy właśnie takim ułatwieniem miały być wprowadzone przez radę gminy deklaracje na opłatę reklamową. Niejasny charakter zobowiązania w teście opłacie sprawia jednak, że walor praktyczny deklaracji jawi się jako wątpliwy. W doktrynie prawa podatkowego zwraca się uwagę na brak precyzji polskiego ustawodawcy posługującego się pojęciem deklaracji podatkowej.¹⁸ „Deklaracja” nie musi obrazować sposobu obliczenia należnego podatku – może ograniczać się tylko do informacji niezbędnych do wydania decyzji ustalającej lub określającej zobowiązanie podatkowe. Bywa składana po zakończeniu okresu rozliczeniowego (tak jest np. w podatku VAT), ale także na początku takiego okresu (jak np. w podatku od nieruchomości). Termin składania deklaracji na opłatę reklamową, jak i warunki jej składania, tryb składania oraz dane objęte deklaracją ma ustalić rada gminy w uchwale. Nie ulega wątpliwości, że najbardziej przydatna z punktu widzenia poboru daniny byłaby deklaracja obrazująca kwotę należności – tylko na podstawie takiej deklaracji można skutecznie prowadzić egzekucję administracyjną. Możliwości wprowadzenia obowiązku składania takiej deklaracji są jednak ograniczone. Jak wyżej wskazano, opłata reklamowa nie ma charakteru rocznego czy miesięcznego, lecz dzienny. Jeżeli więc tablica reklamowa będzie posadowiona na terenie danej nieruchomości przez cały rok, u podatnika w tymże roku powstanie 365 zobowiązań z tytułu należnych opłat reklamowych. Nie wydaje się możliwe (bez wyraźnego wskazania w ustawie) wymaganie od podatników, aby składali deklaracje np. na początku roku albo kwartału i deklarowali opłaty z góry za cały rok/kwartał. Jeżeli deklaracja ma dotyczyć należnej opłaty, musi przynajmniej powstać zobowiązanie do jej uiszczenia (w przeciwnym wypadku danina nie jest jeszcze należna). Wynika z tego, że skuteczne (z punktu widzenia egzekucji administracyjnej) będą wyłącznie takie deklaracje, w których podatnicy obliczą opłaty należne za okres przeszły. To z kolei oznacza, że rada gminy będzie musiała wykazać się daleko posuniętą ostrożnością we wskazywaniu terminów składania deklaracji – z jednej bowiem strony należy mieć na uwadze interes budżetu gminy, która zapewne nie będzie chciała czekać cały rok, aż podatnicy złożą deklaracje i uiszczą opłaty, z drugiej strony trzeba uszanować prawo podatnika do poszanowania zasady dogodności opodatkowania (zmuszanie go do zbyt częstego deklarowania opłat reklamowych, zwłaszcza gdy władza tablicami reklamowymi w wielu gminach, może być bardzo uciążliwe). Niestety również w tym przypadku w działaniach ustawodawcy zabrakło racjonalności, mimo iż rozwiązanie pozwala-

18 Por. C. Kosikowski, *Komentarz do art. 3 ordynacji podatkowej*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. C. Kosikowski, L. Etel, Warszawa 2013, s. 54-55.

jące uniknąć powyższego problemu wprowadzono niedawno do opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. W ustawie o utrzymaniu czystości i porządku w gminach¹⁹ (art. 6m ust. 1d) stwierdzono mianowicie, że wysokość zobowiązania określonego w deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi obowiązuje za kolejne (a więc przyszłe) miesiące do czasu korekty deklaracji lub zmiany stawki.

7. Podsumowanie

Jak wyżej wielokrotnie wspomiano, jakość przepisów o opłacie reklamowej skłania do tezy, iż polski ustawodawca nie wykazał się zbyt wysokim poziomem racjonalności. Na racjonalność taką powinny się składać m.in. świadomość empirycznych konsekwencji podejmowanych decyzji oraz eliminowanie wszelkich luk.²⁰ Tymczasem uchwalając zmiany do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie tylko nie wyeliminowano luk, ale „wygenerowano” nowe. Jaskrawego braku stwierdzenia, kto jest beneficjentem opłaty oraz jaki organ ma być właściwy miejscowo w sprawach opłaty, nie można uznać za celowe pominięcie i pozostawienie tej sfery wymiaru i poboru świadczeń pieniężnych poza reżimem prawa podatkowego. Braki te, jak również jakość definicji przedmiotów opodatkowania opłatą reklamową należałoby oceniać pod kątem zasady określoności przepisów prawa podatkowego.²¹ Wynik takiej oceny mógłby nie być zbyt korzystny dla ustawodawcy.

Permanentny brak ustawowego uregulowania terminów płatności opłat lokalnych świadczy z kolei o braku świadomości, jakie konsekwencje wywołuje zbyt daleko posunięte upoważnianie gmin do regulowania istotnych elementów konstrukcji daniny. W tym miejscu można wskazać jeszcze jeden przykład braku zdolności przewidywania skutków wprowadzenia nowych przepisów. Ustawą z dnia 24 kwietnia 2015 r. zmieniono także przepisy o opłacie za zajęcie pasa drogowego.²² Zgodnie z art. 40 ust. 6b zarządca drogi, ustalając tę opłatę, powiększa ją o wysokość opłaty reklamowej. Ustawodawca zakładał bowiem, że zobowiązanym do zapłaty opłaty reklamowej od tablic i urządzeń reklamowych umieszczanych w pasie drogowym będzie właściciel nieruchomości – zarządca drogi. Powiększenie opłaty za zajęcie pasa drogowego o równowartość opłaty reklamowej (w domyśle: zapewne należnej z góry za cały okres zajmowania pasa drogowego) miało zrekomensować zarządcy wydatki związane z należną opłatą reklamową. W praktyce ten lakoniczny przepis w wielu przypadkach doprowadzi do podwójnego obciążenia opłatą reklamową

19 Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1399 z późn. zm.)

20 Por. C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 206.

21 Szerzej na temat tej zasady – zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 151 i n.

22 Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 460).

właściciela tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego. Umieszczenie w pasie drogowym wskazanego wcześniej billboardu będzie równoznaczne z ustaleniem opłaty za zajęcie pasa drogowego powiększonej o równowartość opłaty reklamowej. W tym jednak wypadku zarządca drogi nie będzie zobowiązany do zapłaty opłaty reklamowej, ponieważ tablica reklamowa będzie umieszczona na obiekcie budowlanym stanowiącym własność osoby, która go postawiła. Osoba ta – jako właściciel obiektu budowlanego będącego nośnikiem tablicy reklamowej – będzie zobowiązana do uiszczania opłat reklamowych, mimo że opłaty te w praktyce „z góry” wcześniej uiszcza zarządca drogi.

Duże wątpliwości budzi także posługiwanie się przez polskiego ustawodawcę pojęciem „opłata”. Danina taka z istoty swej powinna być odpłatna. Tymczasem opłacie reklamowej trudno przypisać jakąkolwiek (nawet częściową) odpłatność. W zamian za jej uiszczenie podatnik nie otrzymuje żadnego świadczenia wzajemnego ze strony związku publicznoprawnego, nie jest ona zapłatą za korzystanie z publicznej infrastruktury (korzystanie takie obciążone jest np. opłatami za zajęcie pasa drogowego, które ponoszone są niezależnie od opłaty reklamowej), nie jest też rekompensatą za uszczerbek w środowisku naturalnym. W istocie opłata reklamowa jest więc nowym podatkiem majątkowym, który stanie się uzupełnieniem podatku od nieruchomości. Polskiemu ustawodawcy zabrakło jednak odwagi – podobnie jak w przypadku opłat targowej i od posiadania psów – żeby nowo wprowadzone świadczenie nazwać podatkiem.