

KONSTRUKCJA PRAWNA PODATKÓW REALIZOWANYCH PRZEZ NACZELNIKÓW URZĘDÓW SKARBOWYCH STANOWIĄCYCH DOCHÓD GMINY

(G. LISZEWSKI)

1. PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN

Podatek od spadków i darowizn¹ 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 w życiu 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 majątkowymi².

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

2 Por. H. Litwińczuk, Podatki majątkowe, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, (pod red. M. Weralskiego), t. III, Wrocław 1985, s. 334.

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 można jako przykłady 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, i to bez ograniczenia wartości, 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) w chwili nabycia nabywca musi posiadać obywatelstwo polskie lub obywatelstwo jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej lub państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub mieć miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium takiego państwa;
- 2) nabywca musi zgłosić nabycie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, albo 6 miesięcy od dnia, w którym dowiedział się o nabyciu (i jednocześnie upraw-

dopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu);

- 3) 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 swój rachunek bankowy (albo 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 wkładczy (przy nabyciu praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładczy 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 nicodpłatnej 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. Ostatnia z wyżej przedstawionych reguł ma szczególne znaczenie w kontekście art. 68 Ordynacji podatkowej, przewidującego pięcioletni termin przedawnienia prawa do skutecznego doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Pozwala ona na wymiar podatku od darowizny nawet po 5 latach (licząc od końca roku, w którym dokonano darowizny) – ustawodawca zdecydował się na przyjęcie pewnej fikcji prawnej: obowiązek podatkowy powstaje „ponownie” z chwilą powołania się na niezgłoszoną wcześniej darowiznę, a więc ponownie rozpoczyna swój bieg termin określony w art. 68 Ordynacji podatkowej.

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 podatkowego³. 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

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

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 biegłego⁴.

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

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, t. jedn. 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.

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:

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

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 obowiązek podatkowy powstał dopiero wskutek 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 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 on takimi prawami – przekazuje je zstępnym lub przekazuje 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.

2. PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Podatek od czynności cywilnoprawnych⁵ obciąża – jak sama jego 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 nieprawidłowy, umowa spółki (oraz akt założycielski spółki). Podatkowi podlegają również zmiany umów, jeżeli powodują podwyższenie podstawy opodatkowania oraz orzeczenia sądów (także polubownych) i ugody, jeżeli wywołują takie same skutki prawne jak czynności podlegające podatkowi.

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 bardzo rozbudowany katalog zwolnień przedmiotowych. Wśród nich na

5 Ustawa z 09.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t. jedn.: Dz.U. z 2007 r. Nr 68, poz. 450 ze zm.)

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 pożyczkobiorcę pieniędzy na jego rachunek bankowy albo 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 orzeczenia sądu, z chwilą doręczenia wyroku sądu polubownego, z chwilą zawarcia ugody. W przypadku czynności niezgłoszonych do opodatkowania w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, obowiązek podatkowy powstaje „ponownie” z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej. Ostatni z wymienionych terminów powstania obowiązku podatkowego w zamierzeniu ustawodawcy ma zabezpieczać przed uchylaniem się podatników od zapłaty podatku od „zatajonych” czynności cywilnoprawnych, gdyby okazało się, że upłynął pięcioletni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego liczony od końca roku, w którym upłynął termin zapłaty podatku. Jeśli podatnik powoła się na dokonanie takich czynności, termin przedawnienia zobowiązania biegnie od nowa.

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 na-

bywca prawa służebności, pożyczkobiorca, przechowawca, składający oświadczenie woli o ustanowieniu hipoteki, współnicy (umowa spółki cywilnej) lub spółka (pozostałe umowy spółki), strony czynności (umowa zamiany). Jeżeli obowiązek podatkowy ciąży na kilku podmiotach, zobowiązanymi solidarnie do zapłaty podatku są wszystkie podmioty.

Wśród podmiotów zwolnionych z podatku można wymienić: Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego, państwa obce, organizacje pożytku publicznego.

Podstawę opodatkowania podatkiem, z reguły, stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego⁶; 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 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 będzie różnić się o więcej niż 33% od wartości podanej przez podatnika, podatnik będzie miał obowiązek ponieść koszty tej opinii.

Stawki podatku na ogół przyjmują postać procentowych, a ich wysokość oscyluje w granicach 0,1% – 2%. Przewidziano również stawkę

6 Szczególne zasady określania podstawy opodatkowania obowiązują w odniesieniu do świadczeń powtarzających się.

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.

3. KARTA PODATKOWA

Karta podatkowa⁷ 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;
- 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 motocykla-

7 Ustawa z dnia 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t. jedn.: Dz.U. Nr 144, poz. 930 ze zm.)

- mi 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, działalność nie może być prowa-

dzona poza granicami RP, 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 wyraźnej 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. 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. Stawki te corocznie waloryzuje Minister Finansów w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy (wskaźnik ogłasza Prezes Głównego Urzędu Statystycznego w „Monitorze Polskim”).

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. jeżeli organ podatkowy uzna, że zastosowanie

stawki w granicach określonych w załączniku do ustawy byłoby – ze względu na rozmiar działalności – oczywiście 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 roz-

poczęciem 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 zrzec się 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.

4. WSPÓŁDECYDOWANIE W SPRAWACH ULG W ZAPŁACIE PODATKÓW STANOWIĄCYCH DOCHÓD GMIN

Po reaktywowaniu samorządu terytorialnego w 1990 r. ustawą z dnia 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym⁸, wpływy z podatku od spadków i darowizn, karty podatkowej i opłaty skarbowej⁹ przyznano gminom. Jednakże w przeciwieństwie do innych podatków stanowiących dochód budżetów gmin, wymienione wyżej daniny, z uwagi na ich rzekomo skomplikowane zasady wymiaru, nadal miały być naliczane i pobierane przez państwowy aparat skarbowy – urzędy skarbowe. Tym samym gminy dysponowały niepełnym władztwem podatkowym w zakresie tego podatku. Obowiązująca do końca 1997 r. ustawa o zobowiązaniach podatkowych¹⁰ przewidywała następujące ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych¹¹: zaniechanie ustalania zobowiązania podatkowego (nie można go było jednak stosować w odniesieniu do podatków stanowiących dochody budżetów gmin), zaniechanie poboru podatku, rozłożenie na raty lub odroczenie terminu płatności, umorzenie zaległości podatkowej. „Ulgi” te przyznawane były przez organy podatkowe zajmujące się poborem poszczególnych podatków, dlatego w przypadku podatku od spadków i darowizn, karty podatkowej czy opłaty skarbowej wyżej wymienione udogodnienia stosowały urzędy skarbowe, a nie wójt, burmistrz czy prezydent miasta.

Artykuł 9 ust. 2 i 3 ustawy o dochodach gmin przyznawał gminom jedynie prawo do wyrażania zgody lub wniosku do urzędu skarbowego o zastosowanie omawianych ulg w spłacie podatków: „(...) urząd skarbowy udziela ulg, odroczeń i umorzeń **wyłącznie** na wnio-

8 Dz.U. Nr 89, poz. 518 ze zm. – dalej w skrócie zwana ustawą o dochodach gmin.

9 Do końca 2000 r. opłata skarbową obciążała również czynności cywilnoprawne. Od 2001 r. czynności cywilnoprawne obciąża podatek od czynności cywilnoprawnych, który – podobnie jak opłata skarbową – stanowi dochód gmin.

10 Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (t. jedn.: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) – dalej jako u.z.p.

11 W doktrynie przez ulgę podatkową zwykle się raczej rozumieć obniżenie podstawy opodatkowania lub kwoty samego podatku o pewne wartości, dlatego też w niniejszej pracy wszelkie udogodnienia w spłacie podatków przewidziane przez u.z.p. czy Ordynację podatkową wyraźnie nazywane są ulgami w spłacie zobowiązań podatkowych (nie należy ich więc utożsamiać z ulgami podatkowymi *sensu stricto*).

sek lub za zgodą zarządu gminy”. Zarząd mógł scedować to uprawnienie na rzecz wójta, burmistrza, prezydenta miasta. Zapis z art. 9 ust. 2 i 3 został powtórzony w art. 10 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin¹² oraz – po dokonaniu pewnej jego korekty¹³ – w art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003¹⁴. Obecnie zagadnienie współdecydowania w przedmiocie ulg w zapłacie podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych i karty podatkowej reguluje art. 18 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹⁵: w przypadku pobieranych przez urząd skarbowy podatków i opłat stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego, naczelnik tego urzędu może umarzać, odraczać termin zapłaty lub rozkładać na raty należności oraz zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczać pobór należności wyłącznie za zgodą (wyrażoną w formie postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie) przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Od samego początku do dnia obecnego w orzecznictwie sądowym i doktrynie nie ma jednomyślności co do odpowiedzi na dwa pytania: czy naczelnik urzędu skarbowego zawsze jest obowiązany zwracać się do organu gminy o wyrażenie zgody na zastosowanie odroczenia, umorzenia itp. – nawet wtedy, gdy nie zamierza takiej „ulgi” przyznać – oraz czy wyżej wspomniana zgoda (a niegdyś – również wniosek) jest zawsze wiążąca dla urzędu skarbowego.

W wyroku z dnia 18 lutego 1992 r.¹⁶ Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż urząd skarbowy zobowiązany jest do zwrócenia się do zarządu gminy o wyrażenie zgody na zastosowanie instytucji z art. 9 ust.

12 T. jedn.: Dz.U. z 1998 r. Nr 30, poz. 164 ze zm.

13 Korekta ta polegała na przyznaniu kompetencji do udzielania zgody lub wnioskowania o zastosowanie ulg w spłacie podatków wyłącznie wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta (dokładniej mówiąc – przewodniczącemu zarządu jednostki samorządu terytorialnego). Polegała ona również na zastąpieniu kategorię zwrótu „urząd (...) stosuje odroczenie terminu płatności...” zwrotem „urząd może odroczyć...” W związku z powyższym w dalszej części pracy wszelkie rozważania dotyczące mocy wiążącej zgody wyrażonej przez zarząd gminy można odnieść również do zgody udzielanej – w myśl obecnie obowiązujących przepisów – przez przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

14 Dz.U. Nr 150, poz. 983 ze zm.

15 T. jedn.: Dz.U. z 2008 r. Nr 88, poz. 539 ze zm.

16 POP 1994, nr 1, poz. 4.

2 ustawy o dochodach gmin wyłącznie w sytuacji, gdy zamierza taką zgodę uwzględnić. W doktrynie pojawiają się zdania zbieżne z poglądem NSA¹⁷, jak i zdania przeciwne. E. Ruśkowski uważa, że „ze względu na charakter dochodów gminy, które są *quasi-własnymi* dochodami budżetu gminy (a nie budżetu państwa) oraz rozdzielność organizacyjną i publicznoprawną gminy i państwa, stanowisko gminy w sprawie udzielenia ulg w jej dochodach winno być **zawsze** brane pod uwagę przez urząd skarbowy”¹⁸.

W literaturze nie było również jednomyślności w sprawie mocy wiążącej postanowienia właściwego organu gminy względem urzędu skarbowego¹⁹. „Z istoty współdziałania, o którym mówi art. 106 k.p.a. wynika, że postanowienie nie wiąże organu rozpatrującego sprawę (...). Urząd skarbowy, odmawiając przyznania ulgi we wskazanych podatkach i opłatach gminnych, nie jest więc formalnie związany wnioskiem lub zgodą zarządu gminy na przyznanie tej ulgi”²⁰. Podobne zapatrywanie na tę kwestię wyraził NSA w wyroku z dnia 28 lipca 1995 r. (III SA 1329/94)²¹. Sąd stwierdził, że zgoda organu samorządowego, chociaż jest warunkiem wydania decyzji pozytywnej w przedmiocie ulgi z art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansowaniu gmin, nie obliguje organu podatkowego do wydania takiej decyzji. Można natomiast zasadnie przyjąć, że brak takiej zgody wiąże ręce urzędowi skarbowemu i nie ma on wówczas prawa przyznać ulgi.

Odmienne stanowisko w tej sprawie zajął S. Presnarowicz²². Jego zdaniem, użycie formy „wyłącznie (...) za zgodą” w myśl wykładni gramatycznej i celowościowej, jednoznacznie wskazuje, że organem o decydującym głosie do zastosowania określonej preferencji (tzn. do decyzji pozytywnej) był zarząd gminy²³. Urząd skarbowy, wydając końcową

17 E. Ruśkowski, Decyzja czy postanowienie, PP 1995, nr 4, s. 31 wymienia tutaj jako przykład: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Zobowiązania podatkowe, komentarz do ustawy, Toruń 1994, s. 133. Por. także R. Mastalski, Glosa do wyroku NSA z dnia 13 września 1991 r. (SA /Wr 538/91), PiP 1992, nr 3, s. 120.

18 E. Ruśkowski, Decyzja czy postanowienie, *op. cit.*; por. także T. Dębowska-Romanowska, Glosa do wyroku SN z dnia 22 października 1993 r., OSP 1993, nr 9, s. 409.

19 E. Ruśkowski, Decyzja czy postanowienie, *op. cit.*; S. Presnarowicz, Współdecydowanie organów gmin i urzędów skarbowych, PP 1998, nr 9, s. 1, 28 i n.

20 E. Ruśkowski, Decyzja czy postanowienie, *op. cit.*

21 Niepubl.

22 S. Presnarowicz, Współdecydowanie..., *op. cit.*

23 W obecnym stanie prawnym – wójt, burmistrz, prezydent miasta.

decyzję nie mógł zrobić nic innego, jak tylko powielić aprobowane stanowisko organu gminy²⁴. Autor na poparcie swojej tezy przytoczył wyrok NSA z 14 lutego 1994 r.,²⁵ w którym Sąd stwierdził: „...art. 9 ust. 2 ustawy z 14 grudnia 1990 r. (...) stwierdza, że w zakresie podatków i opłat stanowiących dochody gmin, realizowanych przez urząd skarbowy, urząd ten udziela ulg (...) wyłącznie za zgodą zarządu gminy, a z treści tego przepisu wynika, iż urząd skarbowy **musi** orzekać we wspomnianych sprawach zgodnie ze stanowiskiem zarządu gminy, i że rozstrzygnięcie w tym przedmiocie nie jest już pozostawione uznaniu organu podatkowego”.

O ile kwestia obowiązku zwrócenia się przez urząd skarbowy o wyrażenie zgody na odroczenie terminu płatności itp. podatku spadkowego może budzić wątpliwości, o tyle trudno zgodzić się z poglądem, iż zgoda organu gminy na zastosowanie ulgi w spłacie podatku jest zawsze wiążąca.

Faktem jest, że ustawodawca posługuje się zwrotem „wyłącznie” (naczelnik urzędu skarbowego może np. odroczyć termin płatności podatku **wyłącznie** za zgodą wójta...). Użycie takiego sformułowania nie wydaje się jednak przesądzać o obligującym charakterze takiej zgody. Wykładnia językowa tego zapisu wskazuje raczej, że zgoda jest jedynie warunkiem koniecznym przyznania „ulg”, ale jeszcze nie wystarczającym. Warunki wystarczające określa Ordynacja podatkowa: w art. 48 § 1 (ważny interes podatnika), art. 67a § 1 (ważny interes podatnika lub interes publiczny). Dopiero po wystąpieniu obu takich warunków łącznie, naczelnik urzędu skarbowego będzie mógł przyznać wybraną ulgę w spłacie podatku. Warto również pamiętać, że decyzje w sprawach ulg w zapłacie podatków mają charakter uznaniowy – teoretycznie więc nawet wystąpienie przesłanek zastosowania „ulg” nie musi oznaczać wydania decyzji pozytywnie załatwiającej wniosek podatnika. Nie ulega w takim razie wątpliwości, że brak zgody zawsze spowoduje odmowę przyznania „ulg”. Odmowę jej przyznania zawsze też

24 Por. także S. Presnarowicz, Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej, Warszawa 2002, s. 124; S. Presnarowicz, Współdecydowanie gminnych organów podatkowych w procesie podejmowana rozstrzygnięć podatkowych przez naczelników urzędów skarbowych (w:) M. Popławski (red.), Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach, Białystok 2007, s. 181.

25 Wyrok NSA z dnia 14 lutego 1994 r. (SA/Wr 1518/93), Wspólnota 1994, nr 22, s. 22.

musi powodować brak warunku wystarczającego – np. brak zagrożenia ważnych interesów podatnika.

W świetle powyższych rozważań można teraz spróbować odpowiedzieć na pytanie, czy naczelnik urzędu skarbowego zawsze ma obowiązek zwracania się o wyrażenie zgody na zastosowanie „ulgi” – nawet wtedy, gdy nie zamierza jej przyznać.

Gospodarzem postępowania w sprawie udzielenia ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego jest w omawianym przypadku naczelnik urzędu skarbowego – to ten organ bada, czy zachodzą przesłanki typu „zagrożenie ważnych interesów podatnika” itp. do zastosowania „ulgi”. Jeśli takich przesłanek w indywidualnej sprawie nie dopatry się, wydaje decyzję odmowną. W związku z powyższym, jeśli organ ten jeszcze przed zwróceniem się do wójta (burmistrza, prezydenta miasta) o wyrażenie zgody na zastosowanie omawianych preferencji stwierdzi, że nie zachodzi w ogóle warunek wystarczający do ich zastosowania, nie jest już celowe czekanie na zgodę organu gminy, bo i tak decyzja w sprawie „ulgi” może być już tylko jedna – odmowna. W sytuacji odwrotnej – gdy w ocenie naczelnika urzędu skarbowego zachodziłyby przesłanki do przyznania ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego – kategoryczne brzmienie art. 18 ust. 2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego obliguje ten organ do zwrócenia się do wójta, burmistrza lub prezydenta miasta o zgodę na wydanie decyzji w przedmiocie „ulgi”: „... naczelnik (...) może umarzać, odraczać (...) **wyłącznie za zgodą** przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego”.