

PODATKI I OPŁATY LOKALNE
– CZAS NA ZMIANY

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

– CZAS NA ZMIANY

Leonard Etel
Rafał Dowgier



Temida2

Białystok 2013

© Copyright by Temida 2
Białystok 2013

Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2: Cezary Kosikowski

Rada Naukowa Wydawnictwa Temida 2:

Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2: Emil W. Pływaczewski

Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku: Stanisław Bożyk, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Ryszard Skarzyński, Halina Święczkowska, Jaroslav Volkonovski, Mieczysława Zdanowicz

Członkowie z Polski: Marian Filar (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu), Edward Gniewek (Uniwersytet Wrocławski), Lech Paprzycki (Sąd Najwyższy)

Członkowie zagraniczni: Lidia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Ku-pały w Grodnie, Białoruś), Vladimir Babčak (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), Jose Luis Iriarte Angél (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Marina Karasjewa (Uniwersytet w Woroneżu, Rosja), Bernhard Kitous (Uniwersytet w Rennes, Francja), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Petr Mrkývka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Andrej A. Novikov (Państwowy Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Sebastiano Tafaro (Uniwersytet w Bari, Włochy), Wiktor Trinczuk (Kijowski Narodowy Handlowo-Ekonomiczny Uniwersytet, Ukraina)

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

ISBN 978–83–62813–49–0

Recenzent: *Wojciech Morawski*

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Jerzy Banasiuk*

Projekt okładki: *Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk*

Korekta: *Bogumiła Mancewicz*

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym

Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Spis treści

Wykaz skrótów.....	11
Od Autorów.....	13

I.

DLACZEGO POTRZEBNE SĄ ZMIANY W PODATKACH I OPŁATACH LOKALNYCH?

1. Uwagi ogólne.....	17
2. Nie można zreformować podatków i opłat lokalnych bez zmian zasad opodatkowania nieruchomości	19
3. Jak zmienić system opodatkowania nieruchomości?	23
4. Główne założenia podatku od wartości nieruchomości.....	24
5. Co można zyskać, wprowadzając podatek katastralny?.....	27
6. Dlaczego reforma opodatkowania nieruchomości nie jest realizowana?	29
7. Co można już teraz zmienić w polskim systemie opodatkowania nieruchomości?	31

II.

JAK „REFORMOWANO” PODATKI I OPŁATY LOKALNE?

1. Uwagi ogólne.....	37
2. Kierunki zmian	38
3. Jak zmieniano podatki i opłaty lokalne w latach 2003–2013?.....	41

3.1. Wprowadzenie	41
3.2. Zmiany w katalogu podatków i opłat lokalnych oraz ich konstrukcji.....	63
3.3. Preferencje w podatkach i opłatach lokalnych	70
3.4. Zmiany o charakterze doprecyzowującym	83
3.5. Zmiany o charakterze dostosowawczym.....	87

III.

PROPOZYCJE ZMIAN W SYSTEMIE PODATKÓW I OPŁAT LOKALNYCH

1. Ustawowe określenie świadczeń zaliczanych do kategorii podatków i opłat lokalnych	91
2. Podatki fakultatywne wprowadzone przez władze lokalne	94
3. Precyzyjne określenie pojęcia „opłata lokalna”	95
4. Czy jest potrzebna jedna ustawa regulująca wszystkie podatki i opłaty lokalne?	97
5. Ewidencja nieruchomości na potrzeby opodatkowania.....	98
6. Wszystkie podatki i opłaty lokalne powinny być realizowane przez samorządowe organy podatkowe.....	99
7. Eliminacja podatków nieprzynoszących dochodów	101
8. Zwolnienia ustawowe w podatkach lokalnych powinny być wprowadzane z jednoczesnym zrekompensowaniem gminom zmniejszenia wpływów z podatku	102
9. Czy można ujednoczyć deklaracje i informacje w podatkach lokalnych?	103

10. Odpowiedzialność inkasenta za niepobrane podatki i opłaty lokalne.....	104
11. Gmina powinna mieć możliwość zaskarżania do sądu decyzji samorządowych kolegów odwoławczych.....	105
12. Brak regulacji ustawowych całościowo normujących proces tworzenia prawa przez gminę	106
13. Ujednolicenie uprawnień rad gmin do kształtowania konstrukcji poszczególnych podatków i opłat.....	107
14. Nieodpowiednie procedury tworzenia miejscowego prawa podatkowego.....	109
15. Brak sankcji z tytułu nierealizowania przez organy gminy ustawowych obowiązków związanych z procesem tworzenia prawa podatkowego.....	110
16. Brak nadzoru na etapie przygotowania projektów uchwał podatkowych	112

IV.

PROPOZYCJE ZMIAN OBOWIĄZUJĄCYCH PRZEPISÓW REGULUJĄCYCH PODATKI I OPŁATY LOKALNE

1. Podatek od nieruchomości	113
2. Podatek od środków transportowych	128
3. Opłaty uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych	134
4. Propozycje zmian w konstrukcji podatku rolnego	139
5. Propozycje zmian w podatku leśnym.....	144

V.

UWAGI DO PROJEKTU Z DNIA 4 LISTOPADA 2013 R.,
DOTYCZĄCEGO ZMIAN W USTAWIE O SAMORZĄDZIE GMINNYM ORAZ
O ZMIANIE NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW W ZAKRESIE, W JAKIM ODNOŚ
SIĘ ON DO NOWELIZACJI USTAWY O PODATKACH I OPŁATACH LOKALNYCH,
USTAWY O PODATKU ROLNYM ORAZ USTAWY O PODATKU LEŚNYM

1. Uwagi ogólne.....	147
2. Rozwiązania wspólne dla podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego	149
2.1. Zaniechanie doręczania decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego przy niskiej kwocie zobowiązania.....	149
2.2. Brak płatności podatku w ratach przy niskiej kwocie zobowiązania podatkowego.....	156
3. Zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.....	159
3.1. Nowa definicja budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.....	159
3.2. Wyłączenie z opodatkowania kabli umieszczonych w kanalizacji kablowej.....	163
3.3. Doprecyzowanie definicji budynku dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości.....	165
3.4. Szczególne zasady opodatkowania garaży	166
3.5. Doprecyzowanie pojęcia „względy techniczne”	169
3.6. Zmiana zasad opodatkowania gruntów pod wodami.....	170
3.7. Ustalenie obowiązku podatkowego w przypadku wyodrębnienia własności lokali.....	174

3.8. Zmiany w zakresie zwolnienia z podatku od nieruchomości dotyczącego nieruchomości lub ich części zajętych na potrzeby stowarzyszeń oraz gruntów, budynków i budowli w rezerwatach przyrody.....	175
3.9. Zmiany w zakresie podatku od środków transportowych.....	176
3.10. Wprowadzenie fakultatywnego charakteru opłat lokalnych.....	177
4. Zmiany w ustawie o podatku rolnym.....	177
5. Zmiany w ustawie o podatku leśnym.....	179
Bibliografia	181

Wykaz skrótów

- kc. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.)
- Konstytucja RP – ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483)
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.)
- pb. – ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jednolity: Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.)
- SKO – samorządowe kolegium odwoławcze
- u.p.l. – ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 465 ze zm.)
- u.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.)
- u.p.r. – ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 ze zm.)
- u.s.g. – ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.)
- WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

OD AUTORÓW

Celem niniejszego opracowania jest zwrócenie uwagi na pilną potrzebę zreformowania obowiązujących w Polsce od ponad 20 lat przepisów regulujących funkcjonowanie podatków i opłat samorządowych. Jest to ostatni element polskiego systemu podatkowego, który nie został po 1990 roku znacząco zreformowany, chociaż całkowicie zmieniły się warunki społeczno–gospodarcze. Nie powidiło się wprowadzenie na początku lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku założeń reformy tej grupy podatków, a zwłaszcza podatku *ad valorem*. I od tamtego czasu w zasadzie nie podjęto próby całościowej zmiany regulacji z tego zakresu. Nie oznacza to, że nie było zmian w konstrukcji podatków samorządowych. Było ich stosunkowo dużo i większość z nich należy ocenić pozytywnie. Zmiany te zostały przedstawione w niniejszej pracy. Ich analiza pozwala stwierdzić, że miały one przede wszystkim charakter korekt obowiązujących regulacji, z uwagi na potrzebę ich dostosowania do zmienionych uwarunkowań zewnętrznych lub eliminację rozwiązań źle funkcjonujących w praktyce. Uwaga ta dotyczy również projektu zmian w ustawach: o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym oraz o podatku leśnym, który przedstawiono w listopadzie 2013 roku. W żadnym razie nie mogą one być traktowane jako podstawa systemowej reformy danin samorządowych. Nie można też zakładać, że są próbą realizacji wypracowanej wcześniej koncepcji zmiany tej części prawa podatkowego. Widoczny jest bardzo wyraźnie brak takiej koncepcji. Naszym zdaniem, co potwierdzają rozważania zawarte w tej publikacji, ustawodawca, zmieniając doraźnie przepisy, nie do końca wie, co docelowo zrobić z tą grupą świadczeń podatkowych. Stąd też staramy się wskazać podstawowe założenia kompleksowej reformy podatków i

opłat lokalnych. Nie jest to nic nowego. Od wielu już lat wskazujemy na potrzebę gruntownej reformy tej grupy świadczeń podatkowych. Zasadniczym jej punktem jest wprowadzenie nowoczesnego systemu opodatkowania nieruchomości opartego o wartość katastralną. Obowiązujący podatek od powierzchni nieruchomości jest rozwiązaniem z innej epoki, całkowicie przestarzałym i nierealizującym funkcji podatku majątkowego, stanowiącego główne źródło dochodów podatkowych samorządu. Reforma opodatkowania nieruchomości powinna objąć także grunty rolne i leśne. Podatek rolny i leśny to świadczenia, które mają wszystkie wady obowiązującego podatku od nieruchomości, a dodatkowo – nieudolnie – zastępują opodatkowanie dochodów z działalności rolniczej i leśnej. Ich konstrukcje wymagają dostosowania do koncepcji opodatkowania wartości nieruchomości wynikającej z katastru. W ten sposób powstałby klarowny system opodatkowania majątku nieruchomego, którego w chwili obecnej w Polsce nie ma.

Zmian wymagają także pozostałe świadczenia zaliczane do grupy podatków i opłat samorządowych. Nie są one w większości przypadków tak radykalne jak te proponowane w przypadku opodatkowania nieruchomości. Należy jednak, porządkując ten obszar, wyraźnie wskazać m.in.: jakie świadczenia zaliczane są do tej grupy? jakie kompetencje mają organy lokalne w zakresie ich konstrukcji? kto je realizuje? czy są to świadczenia obligatoryjne? Odpowiedź na te pytania znakomicie – naszym zdaniem – poprawi funkcjonowanie systemu podatków i opłat lokalnych.

Zdajemy sobie sprawę, że nie jest możliwe – z różnych powodów – szybkie zrealizowanie proponowanej reformy. Dlatego też postulujemy etapowe jej wprowadzenie i wskazujemy, jak to zrobić. Propozycje te nie tylko uzasadniamy, ale również umiejscowiamy w całym systemie prawa podatkowego. Reforma podatków samorządowych nie ogranicza się bowiem jedynie do zmiany ustaw regulujących poszczególne świadczenia z tej grupy. Są potrzebne także zmiany w innych ustawach, takich jak np. ordynacja podatkowa, gdzie muszą znaleźć się niektóre z podstawowych postulatów reformy.

Mamy nadzieję, że zawarte w tej publikacji postulaty doczekają się w końcu realizacji. Nie można bowiem ciągle „doskonalić” systemu, który, z przyczyn obiektywnych, dawno już stracił rację bytu. Przeszło

dwadzieścia lat nieefektywnego poprawiania przepisów jednoznacznie uzasadnia potrzebę wprowadzenia kompleksowej reformy. Deklarujemy swój udział w jej realizacji, czego dowodem jest ta publikacja.

I. DLACZEGO POTRZEBNE SĄ ZMIANY W PODATKACH I OPŁATACH LOKALNYCH?

1. Uwagi ogólne

Obowiązujący w Polsce model podatków i opłat lokalnych wymaga gruntownych zmian, co już postulowano od momentu uchwalenia w pośpiechu w 1991 roku ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Regulacje przyjęte wówczas w tej ustawie nie były niczym nowym, zostały jedynie nieco dostosowane do zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Nie było czasu ani też pomysłu na napisanie nowej ustawy o dochodach podatkowych gmin. Wprowadzenie jedno-stopniowego samorządu terytorialnego (gmin) wymagało szybkiego wyposażenia go w podatkowe dochody własne, co wymagało podzielenia wpływów podatkowych pomiędzy budżet państwa i budżety gmin. Z powodu braku czasu nie można było wypracować nowego modelu podatków zasilających budżety samorządowe – trzeba było dzielić to, co było. W związku z tym uchwalono obowiązującą do dziś ustawę o podatkach i opłatach lokalnych, w której zawarto poprawione w niewielkim zakresie przepisy ustawy z 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych.¹ Porównując te dwa akty, bez trudu można dostrzec, że katalog podatków i opłat lokalnych oraz wszystkie podstawowe elementy ich konstrukcji są uregulowane niemal identycznie. Prowokuje to do stwierdzenia, że obowiązująca ustawa o podatkach i opłatach lokalnych powstała na zasadzie „przepisania” ustawy z 1985 r., a ta z kolei była w dużej mierze oparta na rozwiązaniach zawartych w ustawie

1 Dz.U. Nr 12, poz. 50 ze zm.

z 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych.² Nie trzeba uzasadniać, że taki zabieg z założenia musiał prowadzić do powstawania problemów z funkcjonowaniem podatków i opłat zasilających budżety gmin. Zakładano, że ta grupa świadczeń, podobnie jak podatki od dochodu i obrotu, zostanie gruntownie zmieniona i nawet już rozpoczęto prace z tym związane.³ W rzeczywistości jednak reform tych nie wprowadzono do dziś, co skutkuje tym, że w dalszym ciągu obowiązuje w Polsce model podatków lokalnych ukształtowany w PRL-u, który nie jest kompatybilny z rzeczywistością społeczno-gospodarczą. Jest to ostatnia niezreformowana część polskiego systemu podatkowego, której podstawowe założenia zostały ukształtowane w latach 50-tych ubiegłego wieku.⁴ Najwyższy czas to zmienić, chociaż nie jest to wcale postulat powszechnie akceptowany, o czym niżej.⁵

Obowiązująca ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jest w tym kontekście najstarszym aktem podatkowym w naszym systemie, niedostosowanym do współczesnych realiów i już z tego powodu powinna być dawno zmieniona. Są oczywiście i inne, konkretne argumenty przemawiające za potrzebą gruntownej przebudowy tego aktu.

Pierwszy z nich – nie najważniejszy – to jej tytuł. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w istocie rzeczy nie reguluje wszystkich świadczeń zaliczanych do tej kategorii.⁶ Niewątpliwie do podatków i opłat lokalnych należy zaliczyć podatek rolny i leśny. Mają one wszystkie cechy „lokalności”, tzn. stanowią dochód budżetu gminy, ich konstrukcja może być kształtowana przez radę gminy (stawki, zwolnienia), a także są realizowane przez gminne organy podatkowe. Dlaczego zatem nie są objęte ustawą o podatkach i opłatach lokalnych? Przyczyna jest prozaiczna – w 1991 r., kiedy uchwalano analizowaną ustawę,

2 Dz.U. Nr 45, poz. 229 ze zm. W tej ustawie – i to jest jedna z zasadniczych różnic pomiędzy omawianymi aktami – uregulowany jest jeszcze podatek od lokali, którego nie ma już w późniejszych ustawach. Podstawą opodatkowania budynków i lokali była wartość czynszowa, która w kolejnych ustawach została stopniowo zastąpiona powierzchnią użytkową.

3 Odnosi się to do projektowanych zmian w podatku od nieruchomości – zob. L. Eteł, *Reforma opodatkowania nieruchomości*, Białystok 1998, s. 220 i nast.

4 Tamże, s. 23 i nast.

5 Zob. G. Nowecki, *Zapomniana reforma*, Materiały z konferencji pt.: „Reforma podatków i opłat lokalnych w Polsce”, Augustów 2011.

6 Problem ten nie istniał na gruncie poprzednich regulacji, gdzie wyraźnie w tytule ustawy stwierdzano, że regulują ona niektóre podatki i opłaty lokalne – zob. np. ustawa z 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 45, poz. 229 ze zm.).

obowiązywała odrębna ustawa z listopada 1984 r. o podatku rolnym, a podatek leśny nie istniał. W związku z tym, że tylko nowelizowano ustawę o podatkach i opłatach lokalnych, nie było czasu ani pomysłu na to, aby objąć nią wszystkie podatki samorządowe. Można postawić pytanie: czy zasadne jest regulowanie jednym aktem różnych wszakże świadczeń podatkowych i czy nie byłoby lepszym rozwiązaniem regulowanie ich w odrębnych ustawach? Można wskazać zarówno plusy, jak i minusy obu tych rozwiązań. W istocie rzeczy nie to jest najważniejsze. Chodzi przede wszystkim o to, aby w ustawie w sposób niebudzący wątpliwości rozstrzygnięto, jakie kategorie świadczeń składają się na pojęcie „podatki i opłaty lokalne”, co niżej uzasadniamy.

Omawiana ustawa uległa niezliczonej ilości zmian. Według nas, nie ma w niej żadnego przepisu, który pozostałby w niezmienionej wersji od 1991 r. Ale takie było założenie – ta ustawa musi się zmieniać aż do momentu stworzenia racjonalnego systemu podatków lokalnych. Problem w tym, że nie było wiadomo, jakie są założenia systemu docelowego. W związku z tym zmiany te miały charakter doraźnych korekt obowiązujących przepisów, których uzasadnienie było bardzo różne. W ten sposób przez przeszło 20 lat poprawiana ustawa jest w chwili obecnej aktem w wielu miejscach nieczytelnym, wewnątrznie sprzecznym, a przez to bardzo trudnym w stosowaniu. Jej szczegółowe mankamenty są przedstawione w dalszej części opracowania.

2. Nie można zreformować podatków i opłat lokalnych bez zmian zasad opodatkowania nieruchomości

Zasadniczym problemem dotyczącym konstrukcji polskiego modelu podatków samorządowych jest jednak kwestia opodatkowania nieruchomości. Na obowiązujący w Polsce system opodatkowania nieruchomości składają się aktualnie trzy podatki, a mianowicie: od nieruchomości, rolny i leśny. Podatek od nieruchomości uregulowany jest w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, podatek rolny – w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, a podatek leśny – w ustawie z 30 października 2002 r. o podatku leśnym. Obowiązujący system opodatkowania nieruchomości tworzą więc trzy podatki o bardzo zbliżonym przedmiocie, którym są

szeroko rozumiane nieruchomości. W założeniu podatek od nieruchomości ma najszerszy zakres przedmiotowy, ponieważ obciąża grunty, budynki i budowle. Natomiast przedmiotem podatku rolnego i podatku leśnego są jedynie grunty. Świadczenia te, zgodnie z zawartą w art. 2 u.p.o.l. regułą rozgraniczającą ich zakres, mają uzupełniać się w ten sposób, że grunty objęte podatkiem rolnym lub leśnym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Pomimo istnienia wspomnianej wyżej reguły rozgraniczającej te podatki, przeplatają się one zarówno w ujęciu podmiotowym, jak i przedmiotowym. Współistnienie tych trzech świadczeń przy opodatkowaniu nieruchomości rodzi bardzo dużo problemów w teorii i praktyce. Nie jest to jednakże główna przesłanka reformy systemu opodatkowania nieruchomości. Do najważniejszych z nich należy zaliczyć:

- Jest to system przestarzały, oparty na opodatkowaniu powierzchni nieruchomości (budynki i grunty), w niewielkim zakresie uwzględniający wartość jako podstawę opodatkowania (budowle). Majątek w tych podatkach wyceniany jest dla potrzeb opodatkowania w metrach kwadratowych i hektarach (przeliczeniowych i fizycznych), a nie w pieniądzu. W ewolucji konstrukcji podatków składających się na system opodatkowania nieruchomości daje się zauważyć wyraźny trend do odchodzenia przez ustawodawcę od opodatkowania przychodu (podatek rolny) i wartości nieruchomości (podatek od nieruchomości) na rzecz opodatkowania powierzchni nieruchomości. Powierzchnia nieruchomości stała się zasadniczym czynnikiem decydującym o wysokości obciążenia tymi podatkami.
- Obowiązujący system nie przynosi zakładanych wpływów do budżetów lokalnych. Wynika to przede wszystkim stąd, że budowle nie są objęte żadną ewidencją, a przez to organy podatkowe gmin mają bardzo duże trudności z ustaleniem, które z tego typu obiektów nie zostały zgłoszone do opodatkowania. Inna przyczyna małej wydajności fiskalnej wynika z istniejących bardzo wysokich i w wielu wypadkach niczym nie uzasadnionych różnic w wysokości opodatkowania poszczególnymi podatkami określonych nieruchomości. Preferencyjne opodatkowanie nieruchomości rolnych

i leśnych w stosunku do pozostałych rodzajów nieruchomości powoduje ucieczkę podatników od płacenia podatku od nieruchomości na rzecz podatku rolnego, co w obowiązującym systemie jest bardzo łatwe. O opodatkowaniu podatkiem rolnym danego gruntu decyduje jedynie jego klasyfikacja i nie jest nawet konieczne prowadzenie na nim działalności rolniczej. Na stosunkowo niskie dochody gmin, zwłaszcza z tytułu podatku rolnego, ma także wpływ duża ilość zwolnień ustawowych (np. grunty kl. V i VI).

- Nie ma jednolitej i wiarygodnej ewidencji umożliwiającej prawidłowy wymiar podatków obciążających nieruchomości. Powierzchnia będąca podstawą opodatkowania w założeniu ma wynikać z ewidencji gruntów i budynków. W rzeczywistości jednak w miarę prawidłowo funkcjonuje jedynie ewidencja gruntów. W przypadku budynków i lokali nie wszystkie są uwzględniane w ewidencji, a jeżeli nawet są, to wynikająca z niej powierzchnia użytkowa nie może stanowić podstawy do naliczenia podatku od nieruchomości. Stąd też podstawę opodatkowania budynków, którą jest powierzchnia użytkowa liczona zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., ustala się na podstawie ich fizycznego obmiaru.
- W obowiązującym systemie nie jest rozwiązany problem opodatkowania rolnictwa, a w tym i nieruchomości rolnych. W chwili obecnej podatki obciążające nieruchomości, a zwłaszcza rolne, są jedynymi świadczeniami obciążającymi właścicieli gospodarstw rolnych (pomijając dochody z działów specjalnych produkcji rolnej oraz podatek od towarów i usług). W związku z tym, że ta grupa zawodowa nie płaci na ogólnych zasadach podatków od dochodu uzyskiwanego z prowadzenia działalności rolniczej, próbuje się podatkowi rolnemu nadać charakter podatku o charakterze przychodowo–dochodowo–majątkowym.⁷ Jest to oczywiście pewna fikcja, negatywnie jednak rzutująca na kształt podatku rolnego, czego przejawem jest np. instytucja hektara przeliczeniowego, która nie bardzo wiadomo, czy ma służyć ustaleniu przychodowości, dochodowości, wartości czy też powierzchni gospodarstwa rolnego? Ustalenie zasad opodatkowania rolnictwa, a w tym zakwali-

7 L. Etel, Podatki przychodowo – dochodowo – majątkowe, (w:) L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. 3, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 305 i nast.

fikowanie podatku rolnego do typowych podatków majątkowych i objęcie przychodów z rolnictwa podatkiem dochodowym jest jednym z najważniejszych, a zarazem najtrudniejszych do rozwiązania problemów w niedalekiej przyszłości.

- Aktualnie system opodatkowania nieruchomości nie posiada „części ogólnej”, w ramach której uregulowane byłyby instytucje wspólne dla wszystkich podatków. W żadnej z ustaw o charakterze ustrojowym podatki te nie są traktowane jako pewna całość; wręcz przeciwnie – podatek od nieruchomości zaliczany jest do kategorii podatków i opłat lokalnych, natomiast podatek rolny i leśny – nie. Brak jest też jednolitej terminologii stosowanej w aktach prawnych regulujących ich konstrukcje, w efekcie czego dochodzi do powstawania problemów dotyczących ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego.
- Źle są uregulowane uprawnienia samorządu w kształtowaniu konstrukcji podatków od nieruchomości. Organy gminy nie są przygotowane do tworzenia prawa podatkowego (zwolnienia, ulgi) w takim zakresie, jak wymagają tego obowiązujące ustawy. Różny jest przy tym, nie bardzo wiadomo dlaczego, zakres uprawnień rady w poszczególnych podatkach. Przysługujące radom kompetencje są w praktyce przyczyną powstawania wielu problemów, narażających gminy na znaczny ubytek dochodów podatkowych.⁸
- System opodatkowania nieruchomości jest niedostosowany do rozwiązań obowiązujących w krajach Unii Europejskiej, gdzie dominują systemy oparte o kataster nieruchomości podlegających opodatkowaniu.⁹ Polski system ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości został bardzo krytycznie oceniony przez ekspertów Unii, którzy stwierdzili konieczność jego zreformowania, jeszcze przed wejściem Polski do Unii Europejskiej. Mimo to, przez ostatnie 20 lat nic nie zrobiono w kierunku wprowadzenia w Polsce no-

8 Zob. szerzej L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004 oraz M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011.

9 Por. L. Etel (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Warszawa 2003. Zob. także M. Radvan, *Místní dane*, Praha 2012, s. 15 i nast.

woczesnego systemu ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości.

3. Jak zmienić system opodatkowania nieruchomości?

Z wyżej przedstawionych powodów obowiązujący system opodatkowania nieruchomości powinien już dawno być zmieniony. Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce jest – jak pokazała praktyka – najtrudniejszą do wprowadzenia. Dyskusja nad wprowadzeniem podatku katastralnego trwa nieprzerwanie od kilkunastu lat i – jak na razie – nie prowadzi do konstruktywnych wniosków. W dalszym ciągu nie ma jednolitych poglądów dotyczących tego, czy warto ten podatek wprowadzać i jakie skutki wywoła jego wprowadzenie. Daje się przy tym zauważyć dużą niechęć właścicieli nieruchomości – potencjalnych podatników – do wszelkich zmian w obowiązującym systemie opodatkowania. Niechęć ta wynika przede wszystkim stąd, że podatnicy obawiają się wzrostu opodatkowania ich majątku nieruchomego, który – ich zdaniem – nastąpi po wprowadzeniu podatku od wartości nieruchomości. I to powoduje, że w Polsce wszelkie działania zmierzające do wprowadzenia nowoczesnego podatku od nieruchomości napotyka ją na zdecydowany opór. Jest to zjawisko charakterystyczne dla wszelkich reform podatkowych. Podatnicy boją się, że pod płaszczykiem reformy zostanie zwiększone ich opodatkowanie. Obawy te w przypadku reformy opodatkowania nieruchomości są tak silne, że większość podatników, nie wiedząc nawet, co to jest kataster i podatek od wartości nieruchomości, jest przeciwnych ich wprowadzeniu. Społeczeństwo, w tym zwłaszcza osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, przyzwyczało się do płacenia symbolicznych podatków samorządowych i wszelkie propozycje zmian w tym zakresie – co zrozumiałe – zdecydowanie odrzuca. Z tego powodu także władza centralna nie jest do końca zainteresowana przeprowadzeniem tych reform. Należy zwrócić uwagę, że ich realizacja – kosztowna i rodząca konflikty społeczne – nie przyniesie bezpośrednich wpływów do budżetu państwa. Stąd nie ma takiej determinacji rządu (jak np. w odniesieniu do VAT-u) przy inicjowaniu i realizacji reform dotyczących podatków samorządowych. Po co forsować niepopularne zmiany w podatkach lokalnych

w sytuacji, gdy i tak ewentualne dodatkowe wpływy z tego tytułu trafią do samorządu? Zdecydowanie lepiej jest – z uwagi na stan finansów państwa – skoncentrować się na profiskalnych reformach podatków zasilających budżet centralny. W zasadzie jedynym podmiotem zainteresowanym zmianami przestarzałego systemu podatków samorządowych powinny być gminy, jako beneficjenci wpływów uzyskiwanych z tych podatków. Jednakże tutaj także nie ma zbyt wielu zwolenników omawianych reform. Wynika to przede wszystkim z obaw przed wprowadzeniem całkowicie nowych rozwiązań, które na etapie realizacji będą rodziły liczne problemy. Jest to zwłaszcza widoczne w odniesieniu do koncepcji wprowadzenia jednego podatku od wartości nieruchomości, która to koncepcja nie cieszy się popularnością wśród władz lokalnych.

Przedstawione wyżej uwarunkowania, w naszej ocenie, wskazują, że nie jest możliwa natychmiastowa i radykalna reforma podatków i opłat lokalnych. Powinna ona być zrealizowana – co już wielokrotnie sygnalizowaliśmy – etapowo, poprzez sukcesywne wprowadzanie zmian w poszczególnych obszarach lokalnego prawa podatkowego. Aby jednak etapowo wprowadzać docelowy model opodatkowania nieruchomości trzeba na początku określić jego podstawowe założenia.

4. Główne założenia podatku od wartości nieruchomości

Według nas, docelowy model opodatkowania nieruchomości to przede wszystkim podatek od wartości nieruchomości wynikającej z katastru. Jest to rozwiązanie funkcjonujące z powodzeniem w większości państw UE.¹⁰ Nie trzeba zatem szukać nowych rozwiązań, tylko przyjąć koncepcje już sprawdzone. Polska konstrukcja nowego podatku od nieruchomości powinna bazować na następujących założeniach:

- Podatek katastralny zastąpi obowiązujące obecnie trzy podatki: od nieruchomości, rolny i leśny. W ten sposób wszystkie rodzaje nieruchomości będące własnością lub znajdujące się w posiadaniu

10 Zob. G. Nowecki, Podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości. Studium porównawcze, Warszawa 2010 (rozprawa doktorska) oraz L. Etel (red.), Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości, Warszawa 2003.

różnego rodzaju podmiotów byłyby opodatkowane wg jednolitych reguł, co nie oznacza, że w ich ramach nie byłoby przewidzianych pewnych specyficznych zasad opodatkowania określonych rodzajów nieruchomości (np. gruntów rolnych i leśnych).

- Przedmiotem podatku katastralnego powinny być nie tylko nieruchomości w rozumieniu kodeksu cywilnego, ale również innego rodzaju obiekty oraz konstrukcje budowlane, które tego typu nieruchomościami nie są (tymczasowe budynki, wiaty, parkany, baseny, szklarnie itp.). Przepisy regulujące podatek katastralny powinny w tym zakresie odsyłać do Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych lub Klasyfikacji Środków Trwałych, gdzie zawarte są precyzyjne definicje poszczególnych obiektów.
- Przedmiotem podatku powinny być również nieruchomości rolne i leśne, co wiąże się z sygnalizowanym wyżej postulatem likwidacji podatku rolnego i leśnego. Rozwiązaniem optymalnym byłoby oczywiście objęcie od samego początku wszystkich gruntów nowym podatkiem od nieruchomości. Jednakże z uwagi na dużą specyfikę opodatkowania gruntów rolnych i lasów oraz obecnie stosunkowo niskie obciążenie podatkiem rolnym i leśnym, koniecznym wydaje się wprowadzenie okresu przejściowego. W tym okresie powinno być utrzymane dotychczasowe obciążenie podatkowe tego rodzaju gruntów. Jednocześnie powinno następować stopniowe podwyższanie podatku rolnego i leśnego do poziomu zakładanej wysokości podatku katastralnego. Zwiększanie obciążenia powinno następować poprzez eliminację niektórych ulg i zwolnień (np. zwolnienia użytków klasy V i VI, gruntów odłogowanych czy użytków rolnych przeznaczonych na powiększenie istniejącego gospodarstwa) oraz przyznanie radom gmin uprawnienia do podwyższania stawek tych podatków w ramach ustawowo określonych granic.
- Podstawą opodatkowania w nowym podatku powinna być wartość nieruchomości wynikająca z katastru nieruchomości. Kataster nieruchomości powinien mieć charakter fiskalny i być prowadzony przez samorządowe urzędy katastralne. Wartość katastralna powinna być ustalona w drodze powszechnej taksacji nieruchomości,

co pozwoliłoby uniknąć kosztownej wyceny indywidualnej dokonywanej przez rzeczoznawców.

- Maksymalne stawki procentowe podatku powinny być określone w ustawie, a rada gminy miałaby możliwość ich różnicowania. Ustalenie wysokości stawki maksymalnej dla danej kategorii nieruchomości wymaga przeprowadzenia badań symulacyjnych, co zmniejszyłoby ryzyko gwałtownego wzrostu obciążenia podatkowego nieruchomości. Nowe stawki podatkowe powinny być tak ukształtowane, aby kwota podatku katastralnego była zbliżona do kwot płaconych aktualnie. Rady gmin w tych granicach powinny ustalać stawki obowiązujące w danym roku podatkowym w drodze podjęcia stosownej uchwały.
- Podatek katastralny powinien być opłacany na obecnie obowiązujących zasadach. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej samodzielnie obliczałyby i wpłacałyby ratalnie podatek na rzecz budżetu gminy właściwej ze względu na położenie nieruchomości. Osoby fizyczne (z wyjątkiem prowadzących działalność gospodarczą) opłacałyby podatek na podstawie decyzji wymiarowej wydanej przez samorządowy organ podatkowy, którym powinien być organ prowadzący kataster nieruchomości. Odformalizowania wymaga jednak procedura wydawania decyzji podatkowych, co powinno wiązać się także ze zmniejszeniem ponoszonych przez gminy kosztów wymiaru.¹¹

Realizacja wyżej zaprezentowanych postulatów dotyczących konstrukcji przyszłego podatku katastralnego nie wystarczy do stworzenia racjonalnego systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce. Jednocześnie powinny być realizowane prace nad założeniem nowoczesnego katastru fiskalnego nieruchomości, którego prawidłowe funkcjonowanie warunkuje powodzenie reformy.

11 Zob. R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian*, Warszawa 2014.

5. Co można zyskać, wprowadzając podatek katastralny?

Według nas, do pozytywnych skutków wprowadzenia podatku katastralnego należy zaliczyć:

- Wzrost dochodów budżetów samorządowych z tytułu opodatkowania nieruchomości przy utrzymaniu obowiązującego poziomu obciążenia podatkowego.

Obowiązujące podatki obciążające nieruchomości nie przynoszą zakładanych wpływów do budżetów lokalnych. Wynika to przede wszystkim stąd, że w ewidencji gruntów i budynków nie ma wszystkich danych potrzebnych do opodatkowania nieruchomości. W efekcie wiele budynków i budowli nie jest objętych żadną ewidencją, a przez to organy podatkowe gmin mają bardzo duże trudności z ustaleniem, które z tego typu obiektów nie zostały zgłoszone do opodatkowania. Podobnie jest z gruntami, które posiadają klasyfikację niezgodną ze stanem rzeczywistym (np. gospodarstwo rolne w środku miasta). W związku z tym szereg nieruchomości nie jest opodatkowana albo jest opodatkowana preferencyjnie (podatkiem rolnym), co pozbawia budżety lokalne znacznych wpływów podatkowych. Wprowadzenie katastru przyczyniłoby się do ich opodatkowania, a w konsekwencji do znaczącego zwiększenia dochodów gmin z tego tytułu. Warto podkreślić, że zwiększenie wpływów podatkowych nastąpiłoby bez zwiększania poziomu obciążenia podatkowego nieruchomości. Poszerzona zostałaby uwidoczniiona w katastrze „baza” opodatkowana podatkiem od nieruchomości.

- Zlikwidowanie przestarzałego systemu opartego na opodatkowaniu powierzchni nieruchomości (budynki i grunty).

Cechą charakterystyczną obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości jest to, że podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia gruntu – albo fizyczna, jak ma to miejsce w podatku od nieruchomości i podatku leśnym, albo przeliczeniowa – występująca w konstrukcji podatku rolnego. Przyjęcie powierzchni jako podstawy opodatkowania upraszcza proces wymiaru podatków, ale jednocześnie powoduje, że wysokość płaconego podatku odbiega niekiedy znacząco od rzeczywistej wartości opodatkowanych nieruchomości, co jest zjawiskiem negatywnym zwłaszcza przy opodatkowaniu majątku. Mierni-

kiem wartości opodatkowanego majątku jest w tych trzech podatkach jego powierzchnia, co musi prowadzić do „oderwania” podstawy opodatkowania i kwoty podatku od rzeczywistej wartości gruntu czy budynku. Jest to widoczne zwłaszcza w podatku od nieruchomości, przy ustalaniu którego do powierzchni fizycznej nieruchomości odnosi się stawki podatku. Prowadzi to do powstania „sztucznej” podstawy opodatkowania, gdzie majątek wyceniany jest dla potrzeb opodatkowania w oparciu o jego powierzchnię, a nie wartość wyrażoną w pieniądzu. W efekcie prowadzi to do tego, że właściciel hotelu w centrum Warszawy i budynku gospodarczego na wsi płacą zbliżony podatek za 1 m² powierzchni obu budynków.

- Dostosowanie polskiego systemu opodatkowania nieruchomości do systemów obowiązujących w Unii Europejskiej.

Obowiązujący w Polsce system opodatkowania nieruchomości, oderwany od ich wartości, różni się zasadniczo od obowiązujących w państwach UE. Przedsiębiorcy inwestujący w Polsce nie rozumieją, dlaczego powierzchnia, a nie wartość nieruchomości decyduje o wysokości opodatkowania. Niektóre z rodzajów działalności gospodarczej z uwagi na ten mankament nie mogą być realnie prowadzone. Jest tak np. z polami golfowymi, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdzie za każdy metr takiego pola trzeba zapłacić ponad 80 groszy podatku!!!¹² Nie trzeba nadmiernie uzasadniać, że tego typu różnice nie zachęcają do inwestowania w Polsce, zwłaszcza gdy wymaga to dużych powierzchni. Nie ma co prawda dyrektyw nakazujących ujednolicenie zasad opodatkowania nieruchomości, ale w praktyce obowiązujące w państwach Unii systemy są bardzo zbliżone. Obowiązujące w Polsce zasady opodatkowania nieruchomości negatywnie nas wyróżniają, co na pewno ma niekorzystny wpływ na ocenę polskiego systemu podatkowego.

- Minimalizacja możliwości uchylania się od opodatkowania.

12 Nie mogą w tym kontekście dziwić próby racjonalizacji tego obciążenia, co czynią niektóre składy orzekające sądów administracyjnych, które uznają, że prowadzenie pola golfowego nie jest prowadzeniem działalności gospodarczej, lecz działalnością rolniczą polegającą na hodowli wysokogatunkowej trawy – zob. wyrok NSA z dnia 11 maja 2010 r. (sygn. akt II FSK 2181/08) wraz z glosą B. Pahlą, Pola golfowe – działalność gospodarza czy uprawa wysokogatunkowych traw, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 5.

W obowiązującym systemie, gdzie np. grunty są przedmiotem podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego, podatnik w łatwy sposób może „wybrać” podatek, który chce opłacać. Preferencyjne opodatkowanie gruntów rolnych i leśnych prowadzi do masowej ucieczki podatników od podatku od nieruchomości. Zastąpienie podatkiem katastralnym tych trzech świadczeń podatkowych na pewno przyczyniłoby się do wyeliminowania wyżej zasygnalizowanych problemów. Z preferencyjnego opodatkowania gruntów rolnych korzystałoby wówczas rolnicy, a nie osoby, które nabywają użytki rolne w innych celach niż prowadzenie działalności rolniczej.

6. Dlaczego reforma opodatkowania nieruchomości nie jest realizowana?

Oprócz przedstawionych wyżej pozytywnych skutków wprowadzenia w Polsce podatku katastralnego można również wskazać na pewne mankamenty tego rozwiązania. Oto niektóre z nich:

- Wprowadzenie systemu katastralnego w Polsce wymaga stworzenia od podstaw bardzo kosztownego katastru nieruchomości.

Objęcie katastrem wszystkich nieruchomości jest ogromnym przedsięwzięciem zarówno w ujęciu organizacyjnym, jak i finansowym. Zewidencjonowanie każdej działki gruntu, budynku, lokalu i innych obiektów budowlanych wymaga trudnych do oszacowania środków finansowych i nie wydaje się możliwe w krótkim okresie czasu. Z tego powodu mówienie o wprowadzeniu podatku katastralnym w Polsce w najbliższych latach wydaje się mało prawdopodobne. Najpierw musi powstać prawidłowo działający system ewidencjonowania i wyceny nieruchomości, a dopiero później można wprowadzać podatek od wartości katastralnej. Działaniem idącym w dobrym kierunku jest rozpoczęcie prac na stworzeniu w Polsce jednolitej ewidencji podatkowej nieruchomości,¹³ która – w założeniu – przekształci się w kaster fiskalny.

13 Odpowiednie regulacje prawne w tym zakresie wprowadzono do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych już w 2005 r. Zgodnie z dodanym z początkiem wskazanego roku art. 7a u.p.o.l. zobowiązano gminne organy podatkowe do prowadzenia na potrzeby wymiaru i poboru podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego i leśnego ewidencji podatkowej nieru-

- Wprowadzenie systemu katastralnego wymaga przeszkolenia ogromnej liczby osób, które dokonają masowej wyceny nieruchomości.

W systemach katastralnych każda nieruchomość ma ustaloną wartość, która podlega aktualizacji. Zajmują się tym osoby (komisje) mające odpowiednie wykształcenie i doświadczenie zawodowe. W Polsce obecnie nie ma odpowiedniej kadry, która podołałaby temu procesowi. Powszechna taksacja nieruchomości na potrzeby opodatkowania z tych powodów jest bardzo trudna do szybkiego zrealizowania.

- Wprowadzenie systemu katastralnego wymaga uporządkowania stosunków własnościowych.

Duży bałagan w strukturze własnościowej nieruchomości w Polsce bardzo utrudnia wprowadzenie katastru. W ewidencji tej musi być w sposób precyzyjny określony m.in. właściciel nieruchomości (nawet przy katastrze fiskalnym), co w stosunku do wielu nieruchomości, zwłaszcza położonych w dużych miastach, jest trudne do ustalenia. Wprowadzenie katastru jest więc zależne od ustabilizowania tej części systemu prawnego.

- Opodatkowanie wartości nieruchomości wymaga ustalenia zasad opodatkowania rolnictwa.

Dopiero od niedawna toczą się w Polsce prace zmierzające do reformowania opodatkowania rolnictwa, w tym również podatku rolnego. Jak na razie nie widać ich konkretnych rezultatów. Wg nas nie można zmienić podatku rolnego bez rozstrzygnięcia, jak będą docelowo opodatkowane grunty rolne. Przyjęcie – co postulujemy – objęcia wszystkich gruntów jednym podatkiem od wartości nie jest rozwiązaniem popularnym wśród polityków. Stąd też nie ma „woli politycznej” wprowadzania tego podatku, o czym najlepiej świadczy to, że z zapowiadanych przez rządzących zapowiedzi uregulowania tej kwestii do dnia dzisiejszego niewiele wyszło.

chomości w systemie informatycznym. Ewidencje takie do dnia dzisiejszego jednak zasadniczo nie powstały, co spowodowane jest przede wszystkim brakiem przepływu informacji pomiędzy gminami a organami administracji publicznej, które posiadają rejestry i ewidencje mogące zapewnić dane do podatkowej ewidencji nieruchomości.

Przedstawione wyżej przewidywane skutki wprowadzenia katastru i podatku katastralnego przemawiają za potrzebą realizacji tej reformy opodatkowania nieruchomości. Jej wprowadzenie nie wydaje się jednak możliwe w krótkim czasie. Jest to bowiem reforma niepopularna, kosztowna i wymagająca przygotowania odpowiedniej kadry. Wprowadzenie nowego podatku od nieruchomości nie jest zadaniem prostym – ograniczającym się do uchwalenia nowej ustawy i przepisów wykonawczych, które mogą wejść w życie bez szczególnych przygotowań. Podatek katastralny wymaga przygotowania wcześniej odpowiedniej „infrastruktury”, bez której nie może on normalnie funkcjonować. Chodzi tu przede wszystkim o stworzenie praktycznie od podstaw systemu ewidencjonowania nieruchomości (katastru) oraz przeprowadzenie powszechnej taksacji wszystkich nieruchomości. Realizacja tych dwóch wielkich operacji wymaga, pomijając inne uwarunkowania, upływu dość długiego czasu.

7. Co można już teraz zmienić w polskim systemie opodatkowania nieruchomości?

Przedstawione wyżej mankamenty obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości przemawiają, jak się wydaje, za koniecznością podjęcia szybkich działań zmierzających do jego zreformowania. Niektóre z nich są możliwe do usunięcia jedynie w drodze gruntownej reformy systemu opodatkowania nieruchomości, której celem będzie wprowadzenie systemu katastralnego i opartego na nim podatku od wartości nieruchomości. Realizacja jednak zasadniczej przebudowy obowiązującego systemu ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości wymaga upływu dosyć długiego czasu. Wiąże się to przede wszystkim z koniecznością stworzenia katastru nieruchomości i przeprowadzenia powszechnej taksacji w celu ustalenia wartości katastralnej nieruchomości. Zakłada się, że kataster o charakterze fiskalnym może być wprowadzony najwcześniej za kilka lat, a w przypadku przyjęcia założenia, że będzie to kataster typu wielozadaniowego, okres ten bardzo się wydłuży.

Wiele jednak z zasygnalizowanych mankamentów obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości można wyeliminować bez konieczności czekania na kataster. Już teraz w ramach pierwszego eta-

pu reformy można podjąć działania zmierzające do udoskonalenia aktualnych regulacji, które powinny pójść w kierunku usunięcia bądź zmodyfikowania unormowań, których funkcjonowanie jest przyczyną powstawania problemów na etapie realizacji podatków obciążających nieruchomości oraz dostosowania obowiązujących unormowań do założeń projektowanego podatku katastralnego.

Wśród szczegółowych działań, które należałoby zrealizować w pierwszym etapie reformy należałoby wymienić:

- Ujednolicenie konstrukcji trzech podatków obciążających grunty, co dotyczy zwłaszcza ustawowego sposobu określenia podmiotu podatku, zwolnień i ulg podatkowych, nieruchomości niepodlegających opodatkowaniu, kompetencji organów samorządowych w zakresie kształtowania niektórych ich elementów oraz trybu i warunków płatności. Ujednoliceniu ulec powinna również terminologia stosowana w przepisach ustaw regulujących te podatki. Podjęcie tych działań ułatwi w przyszłości objęcie wszystkich nieruchomości gruntowych jednym podatkiem katastralnym.
- Eliminowanie dużych różnic w wysokości obciążenia podatkowego poszczególnych rodzajów nieruchomości. Działania w tym kierunku powinny zmierzać do urealnienia obciążenia podatkowego, zwłaszcza gruntów rolnych i leśnych, poprzez stopniowe zwiększanie obciążenia podatkiem rolnym i leśnym (eliminacja niektórych zwolnień i ulg, zwiększanie stawki podatkowej). Powinny być również zmniejszane różnice w wysokości opodatkowania w ramach poszczególnych podatków (np. między budynkami mieszkalnymi i pozostałymi). Stosunkowe wyrównanie wysokości poszczególnych podatków wyeliminuje zjawisko ucieczki od płacenia podatku od nieruchomości i złagodzi skutki objęcia gruntów rolnych i leśnych podatkiem katastralnym.
- Zastosowanie wartości amortyzacyjnej jako podstawy opodatkowania nie tylko do budowli, ale np. wszystkich obiektów podlegających ustawowej amortyzacji. W ten sposób większość budynków i budowli wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej byłaby opodatkowana wg zasad charakterystycznych dla podatków katastralnych.

- Urealnienie zapisów w ewidencji gruntów i budynków i wyraźne zapisanie w trzech ustawach regulujących opodatkowanie nieruchomości, że wymiar podatków odbywa się na podstawie danych wynikających z tych ewidencji.¹⁴ Ujednolici to zasady ustalania powierzchni nieruchomości podlegających opodatkowaniu, ułatwi wymiar podatków i przyczyni się do ujawnienia nieruchomości, które nie były zgłoszone do opodatkowania. Należy powrócić do prac nad stworzeniem podatkowej ewidencji nieruchomości, która jest uregulowana w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ale w rzeczywistości nie funkcjonuje.
- Zmianie muszą ulec kompetencje organów samorządu w kształtowaniu konstrukcji tych podatków. Należy przyjąć zasadę, że stawki w podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości rada gminy może, bez żadnych ograniczeń, obniżać i różnicować. Należałoby również upoważnić radę gminy do wprowadzenia w każdym z trzech podatków zwolnień, ale nie ograniczać tego uprawnienia tylko do zwolnień przedmiotowych, co w praktyce rodzi niepotrzebne problemy. Ponadto trzeba rozważyć, czy gminy nie powinny posiadać pełnego władztwa podatkowego w tym znaczeniu, że mogłyby zrezygnować z realizacji podatku od określonych kategorii przedmiotów opodatkowania (np. budynków mieszkalnych), co aktualnie budzi wątpliwości. Dlaczego gmina nie mogłaby samodzielnie, w pełni decydować o swoich dochodach?

Zrealizowanie pierwszego etapu reformy zwiększy prawdopodobieństwo uzyskania akceptacji społecznej na wprowadzenie zasadniczych przeobrażeń w systemie opodatkowania nieruchomości. Ewolucyjne przekształcanie podatku „od powierzchni” w podatek „od wartości” nieruchomości przyczyni się, jak należy sądzić, do zmniejszenia obaw podatników dotyczących ewentualnych skutków wprowadzenia podatku katastralnego. Rozszerzenie kręgu podmiotów zobligowanych do opłacania podatku od wartości nieruchomości, jeszcze w ramach obowiązujących regulacji, zmniejszy naturalny opór podat-

14 Aktualnie regulacje takie mają charakter fragmentaryczny. Do zapisów ewidencji gruntów i budynków, lecz w ograniczonym zakresie, odsyła art. 1a ust. 3 u.p.o.l., a w odniesieniu do zasad klasyfikowania gruntów oraz ustalania ich powierzchni również art. 1 i art. 4 u.p.r. oraz art. 1 ust. 2 i art. 3 u.p.l.

ników przed zaakceptowaniem nowych zasad opodatkowania nieruchomości. Efektu tego nie da się na pewno osiągnąć, wprowadzając bez okresu przejściowego nowe, diametralnie różne od obowiązujących unormowania, kierowane do bardzo szerokiego kręgu potencjalnych podatników „przyzwyczajonych” do obowiązujących zasad opłacania podatku od nieruchomości.

Za etapowym realizowaniem reformy opodatkowania nieruchomości przemawia również to, że w praktyce jej powodzenie będzie w dużej mierze zależne od sprawności działania samorządowych organów podatkowych. Pracownicy tych organów (a zwłaszcza skarbnicy) nie zawsze posiadają, jak pokazuje praktyka, odpowiednie wykształcenie umożliwiające szybkie i samodzielne poznanie nowych przepisów regulujących proces realizacji podatku od nieruchomości. Trzeba brać pod uwagę, że w praktyce pierwsze problemy związane z przejściem na nowe zasady opodatkowania nieruchomości będą rozwiązywali ci właśnie ludzie. Od ich kompetencji w dużej mierze będzie zależało, jak przebiegnie proces wdrażania w życie postanowień nowych ustaw. Przemawia to za realizacją sygnalizowanego wyżej postulatu dostosowywania obowiązujących regulacji, tam gdzie to jest możliwe, do projektowanych w konstrukcji podatku katastralnego. Umożliwi to „przetestowanie” w praktyce niektórych z nich jeszcze w ramach podatku od nieruchomości i lepsze ich poznanie przez pracowników samorządowych organów podatkowych.

Zrealizowanie pierwszego etapu reformy umożliwi udoskonalenie obowiązujących regulacji prawnych i wyeliminowanie tych, których funkcjonowanie rodzi problemy. Ma to ogromne znaczenie zwłaszcza w sytuacji, gdy konstrukcja niektórych elementów składowych nowego podatku będzie bazowała, co należy postulować, na przepisach zawartych w aktualnie obowiązujących ustawach. Unormowania dotyczące takich elementów podatku, jak jego podmiot, przedmiot, zwolnienia albo tryb opłacania, po wprowadzeniu pewnych korekt mogą być „przeniesione” do podatku katastralnego. Wprowadzenie tych korekt i ich praktyczna weryfikacja jeszcze na gruncie „starego” podatku przyczyni się – jak należy sądzić – do ich bezproblemowego funkcjonowania w podatku katastralnym.

Za realizacją reformy w dwóch etapach przemawia jeszcze jedna okoliczność, o której już była wielokrotnie mowa. Sprawne funkcjonowanie nowego podatku jest uwarunkowane stworzeniem systemu katastralnego i przeprowadzeniem powszechnej taksacji nieruchomości. Podatek ten, pomijając inne uwarunkowania, będzie dobrze funkcjonował, o ile kataster będzie pełnił przypisane mu funkcje. Można to sprawdzić jedynie empirycznie, obserwując funkcjonowanie tej instytucji przez pewien okres. Jeżeli okaże się, że pełni ona swoje zadania, można oprzeć na niej system opodatkowania nieruchomości. Jeżeli jednak, z różnych powodów, funkcjonowanie katastru nie będzie przebiegało zgodnie z założeniami jego twórców, nie można wiązać z nim nowego podatku od nieruchomości. Stąd też wydaje się, że nie jest zasadnym jednoczesne wprowadzenie katastru i podatku katastralnego. W pierwszym etapie reformy należałoby sprawdzić w praktyce funkcjonowanie nowych rozwiązań dotyczących wyceny nieruchomości i katastru, a następnie – po ich pozytywnym zweryfikowaniu w praktyce – rozpocząć realizację drugiego etapu polegającego na wprowadzeniu podatku katastralnego.

Można oczywiście nic nie robić i czekać na zmianę „woli politycznej” w odniesieniu do tej „zapomnianej reformy”.¹⁵ Można też – i to jest przedmiotem niniejszego opracowania – zaproponować pewne rozwiązania, których wprowadzenie będzie służyło doskonaleniu obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości. Należy jednak jednoznacznie stwierdzić, że zmiany te jedynie skorygują w niewielkim zakresie obowiązujący system, który docelowo powinien być zastąpiony nowoczesnym systemem katastralnym i związanym z nim podatkiem od wartości nieruchomości. Opowiadamy się jednak za tymi zmianami, ponieważ ich wprowadzenie przyczyni się nie tylko do wyeliminowania kilku problemów poważnie zakłócających realizację podatku od nieruchomości, ale też przybliży jego konstrukcję do nowoczesnych podatków od wartości nieruchomości. Propozycje te są przedstawiane w dalszej części opracowania przy omawianiu postulowanych zmian ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w której jest uregulowany podatek od nieruchomości.

15 Zob. G. Nowecki, Zapomniana reforma, Materiały z konferencji pt.: „Reforma podatków i opłat lokalnych w Polsce”, Augustów 2011.

II.

JAK „REFORMOWANO” PODATKI I OPŁATY LOKALNE?

1. Uwagi ogólne

Konstrukcję podatków związanych z władaniem nieruchomościami oraz opłat lokalnych regulują aktualnie trzy ustawy: o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym oraz o podatku leśnym. Akty te, z wyjątkiem ustawy o podatku leśnym, która jest stosunkowo nowa (2002), były nowelizowane kilkadziesiąt razy. Wprowadzane do nich zmiany nie miały zwykle zasadniczego charakteru. Jako wyjątek od tej zasady można uznać „dużą” nowelizację ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która miała miejsce na początku 2003 r.¹ Od tej daty mieliśmy do czynienia jedynie z poprawianiem regulacji ustawowych, które trudno uznać za działania o charakterze kompleksowym oraz realizowane w ramach jakiejś przemyślanej wizji ustawodawcy. Było to z zasady przysłowiowe „łatanie dziur”, które ujawniała praktyka stosowania tych przepisów, a co często znajdowało wyraz w wyrokach sądów administracyjnych.

W tej części opracowania analizie poddane zostaną zmiany, jakie wprowadzono do ww. ustaw w latach 2003–2013. Podkreślić przy tym należy, iż o ile nie było większych problemów ze zidentyfikowaniem ustaw nowelizujących oraz projektów takich aktów, które w swym tytule wprost nawiązywały do nowelizowanej ustawy, o tyle istotnie utrudnione było odnalezienie projektów, które takiego wskazania nie zawierały. W praktyce przybierały one postać ustawy o zmianie ustawy zupełnie niepodatkowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (np.

1 Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 200, poz. 1683).

ustawa o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz o zmianie niektórych innych ustaw). W owych „innych ustawach” mieściły się ustawy regulujące podatki i opłaty lokalne.

Docelowo dokonana analiza pozwoli udzielić odpowiedzi na zasadnicze pytanie: czy prowadzone w ostatnim dziesięcioleciu prace legislacyjne odpowiadały potrzebom związanym z koniecznością zmian w systemie podatków i opłat lokalnych?

2. Kierunki zmian

W nauce prawa podatkowego już od początku funkcjonowania aktualnie obowiązujących regulacji prawnych odnoszących się do podatków i opłat lokalnych sygnalizowano ich mankamenty i konieczność zmian.² Potrzeby te dostrzegały zapewne kolejne grupy decydentów, o czym świadczyć może np. opublikowany w styczniu 2004 r. przez Ministerstwo Finansów dokument pt. „Strategia podatkowa”. Obok ogólnych postulatów związanych z koniecznymi zmianami w systemie podatkowym zawierała ona również propozycje szczegółowe, w tym odnoszące się do podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego. Wskazana strategia posługiwała się pojęciem reformy systemu opodatkowania nieruchomości, która zakładała:

- wprowadzenie kompleksowej ewidencji nieruchomości (katastru),
- skorelowanie obciążeń z tytułu opodatkowania nieruchomości z wartością majątku i dochodami podatników,
- etapowe wdrażanie systemu docelowego.

Należy zauważyć, że analizowany dokument wyznaczał również w czasie etapy tej reformy. Zapoczątkowała ją nowelizacja przepisów podatkowych z 2002 r., która weszła w życie na początku 2003 r. Kolejnym etapem miało być „dalsze ujednoczenie zasad opodatkowania nieruchomości wraz z odejściem od powierzchniowej podstawy wymiaru podatków.” W latach 2006–2007 przewidywano wdrożenie uproszczo-

2 Por. L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Białystok 2001, s. 276–333.

nego systemu opodatkowania nieruchomości, który docelowo zostanie zastąpiony przez system podatku od wartości katastralnej. W systemie uproszczonym opodatkowania nieruchomości proponowano:

- zastąpienie trzech podatków (rolnego, leśnego i od nieruchomości) jednym podatkiem od wartości nieruchomości, z jednoczesnym objęciem rolnictwa i leśnictwa podatkiem dochodowym,
- rozszerzenie zakresu opodatkowania i ograniczenie liczby zwolnień i ulg podatkowych po dokonaniu ich oceny pod względem skutków ekonomicznych i społecznych,
- zwiększenie dochodów podatkowych przede wszystkim w wyniku uszczelnienia systemu ewidencji podatkowej.

Jako jedno z założeń reformy wskazywano niezwiększanie przeciętnej wysokości obciążenia podatkowego (neutralność finansowa), przy czym istotą przejścia z obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości na system, w którym podstawę opodatkowania stanowi wartość nieruchomości, miała być zmiana wysokości obciążenia podatkowego dla poszczególnych grup podatników z jednoczesnym prowadzeniem działań osłonowych. Ponadto przewidziano wprowadzenie rozwiązań zawierających preferencje dla nowych inwestycji związanych z rozwojem infrastruktury, a zwłaszcza budownictwa, takich jak okresowe zwolnienie z opodatkowania.

Realizacja etapu przejściowego miała pozwolić na dokonanie oceny całego systemu opodatkowania nieruchomości i analizę rozkładu wartości nieruchomości w skali całego kraju, a także wysokości obciążeń podatkowych w odniesieniu do wartości posiadanego majątku. Miało to umożliwić przygotowanie etapu docelowego reformy i ustalenie właściwej wysokości podatku zgodnie z kryterium wartości katastralnej nieruchomości. Podkreślano przy tym, że „stan zaawansowania prac nad budową katastru nieruchomości oraz powszechną taksacją nieruchomości nie pozwala na zastosowanie wartości katastralnej jako podstawy opodatkowania we wcześniejszym terminie niż 2010 r.”

Jest bardzo zmienne, że pomimo, iż już na początku 2004 r. wyznaczono, przyznać należy w sposób poprawny, kierunek, w którym powinny iść zmiany w polskim systemie opodatkowania nieruchomości, wyznaczonych celów nie zrealizowano. O ich aktualności świad-

czy fakt, że chociaż decydenci nie mówią już dzisiaj o podatku katastralnym, to jednak np. dostrzegają relacje, w jakich pozostają podatki obciążające władanie nieruchomościami z innymi rodzajami świadczeń, w tym podatkami dochodowymi. Stosunkowo niedawno, w swoim exposé z dnia 18 listopada 2011 r.³ Premier Donald Tusk wskazywał: „Chcę podkreślić, że to ewolucyjnie wprowadzanie podatku od dochodów dla gospodarstw rolnych pozwoli na redukcję innych obciążeń, zwłaszcza podatku rolnego. Nie może być mowy, aby polska wieś, unowocześniana także w tym aspekcie, była obciążona dodatkowymi ciężarami. One muszą być zrównoważone, a więc wprowadzanie nowych reguł musi oznaczać także uchylanie ciężarów z poprzedniego systemu”.

Wydaje się więc, że z elementów składowych reformy zapowiedzianej w 2004 r. najważniejszym postulatem dzisiaj okazuje się zmiana przestarzałej konstrukcji podatku rolnego i leśnego, które mają charakter przychodowo–dochodowo–majątkowy. Podatki te po nowelizacji obowiązującej od 1 stycznia 2003 r. stały się świadczeniami o charakterze majątkowym, w których podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia, a obowiązek podatkowy jest związany wyłącznie z władaniem gruntami. Niemniej w dalszym ciągu można w nich wskazać elementy charakterystyczne dla opodatkowania przychodu, a nawet dochodu – instytucja hektara przeliczeniowego i powiązanie z nim stawki z ceną żyta oraz powiązanie stawki podatku leśnego z ceną sprzedaży drewna.⁴

Zatem na dzień dzisiejszy nie zapowiada wprowadzenia głębszych zmian w zakresie podatków i opłat lokalnych. Ostatni projekt nowelizacji z dnia 4 listopada 2013 r., który zostanie przedstawiony w dalszej części opracowania, chociaż od lat najbardziej obszerny, nie rozwiązuje w sposób systemowy problemów związanych ze wskazanymi wyżej świadczeniami.

3 Stenogram dostępny na stronie internetowej: <https://www.premier.gov.pl/realizacja-expose.html>

4 Por. L. Etel, Podatki rolne i leśny jako podatki przychodowo–dochodowo–majątkowo–konsumpcyjne, (w:) L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. 3, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 314–315.

3. Jak zmieniano podatki i opłaty lokalne w latach 2003–2013?

3.1. Wprowadzenie

Od początku 2003 r. do dnia 1 grudnia 2013 r.⁵ ustawy: o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym oraz o podatku leśnym nowelizowano łącznie prawie 40 razy. Zakres wprowadzanych zmian, jak i ich przyczyny były różne. Zestawienie wszystkich wprowadzonych nowelizacji zawiera poniższe zestawienie. Jego analiza pozwala podzielić je na cztery zasadnicze grupy. W pierwszej kolejności należy wskazać na zmiany, które w sposób istotny wpływały na konstrukcję podatków i opłat lokalnych oraz katalog tych świadczeń. Do drugiej kategorii należy zaliczyć te nowelizacje, które wprowadzały do podatków i opłat lokalnych nowe preferencje podatkowe, co do zasady, w postaci zwolnień. Trzecia grupa to nowelizacje związane z doprecyzowaniem przepisów budzących wątpliwości na etapie ich stosowania, a czwarta to zmiany o charakterze dostosowawczym, wynikające z konieczności zapewnienia spójności pomiędzy rozwiązaniami przyjętymi na gruncie ustaw regulujących konstrukcję podatków i opłat lokalnych oraz aktów należących do innych gałęzi prawa.

Zauważyć należy, iż zaproponowana klasyfikacja jest dość umowna. W wielu bowiem przypadkach zmiany miały mieszany charakter, np. dotyczyły dookreślenia zakresu stosowania przepisu, a jednocześnie rozszerzały stosowanie preferencji podatkowej.

Zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym oraz o podatku leśnym uchwalone w latach 2003–2013 przedstawia poniższa tabela.

5 W dacie tej złożono do druku niniejsze opracowanie.

Ustawa nowelizująca	Brzmienie nowelizacji
2003	
<p>Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. Nr 96, poz. 874)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 i Nr 200, poz. 1683) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w art. 5 w ust. 1:</p> <p>a) w pkt 1 w lit. c po wyrazie "pozostałych" dodaje się wyrazy", w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego",</p> <p>b) w pkt 2 w lit. e po wyrazie "pozostałych" dodaje się wyrazy ", w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego";</p> <p>2) w art. 7 w ust. 1 po pkt 13 dodaje się pkt 14 w brzmieniu:</p> <p>„14) nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego.”</p>
<p>Ustawa z dnia 8 maja 2003 r. o zmianie ustawy o pracowniczych ogrodach działkowych, ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 110, poz. 1039)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.) w art. 12 w ust. 2 w pkt 5 kropkę na końcu zastępuje się przecinkiem i dodaje się pkt 6 w brzmieniu:</p> <p>„6) Polski Związek Działkowców z tytułu użytkowania i użytkowania wieczystego gruntów pracowniczych ogrodów działkowych.”</p> <p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 i Nr 200, poz. 1683 oraz z 2003 r. Nr 96, poz. 874) w art. 7:</p> <p>a) w ust. 1 pkt 12 otrzymuje brzmienie:</p> <p>„12) budynki położone na terenie pracowniczych ogrodów działkowych, nieprzekraczające norm powierzchni ustalonych w przepisach Prawa budowlanego dla altan i obiektów gospodarczych, z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą,”</p> <p>b) w ust. 2 w pkt 5 kropkę zastępuje się przecinkiem i dodaje się pkt 6 w brzmieniu:</p> <p>„6) Polski Związek Działkowców, z wyjątkiem przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą.”</p>
<p>Ustawa z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz.U. Nr 188, poz. 1840)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 i Nr 200, poz. 1683 oraz z 2003 r. Nr 96, poz. 874 i Nr 110, poz. 1039) art. 1b otrzymuje brzmienie:</p> <p>1) „Ulgi i zwolnienia podatkowe w zakresie podatków i opłat lokalnych przyznane kościołom i związkom wyznaniowym regulują odrębne ustawy.</p> <p>2) Zwolnienia z podatku od nieruchomości przyznane z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej na terenie specjalnych stref ekonomicznych regulują przepisy ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz.U. Nr 188, poz. 1840).”</p>
<p>Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 203, poz. 1966)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w art. 10 dodaje się ust. 3 w brzmieniu:</p> <p>"3. Jeżeli górna granica stawki podatku, o której mowa w ust. 1 pkt 2, 4 lub 6, jest niższa od odpowiedniej stawki minimalnej, określonej w załącznikach nr 1-3 do ustawy, górnej granicy stawki nie uwzględnia się. W tym przypadku rada gminy przyjmuje stawkę podatku od środków transportowych dla poszczególnych rodzajów pojazdów w wysokości odpowiedniej stawki, określonej w załącznikach nr 1-3 do ustawy.”;</p> <p>2) art. 20a otrzymuje brzmienie:</p> <p>„Art. 20a. 1. W przypadku nieuchwalenia stawek podatków lub opłat lokalnych,</p>

	<p>o których mowa w art. 5 ust. 1, w art. 10 ust. 1, w art. 14 pkt 1 oraz w art. 19 pkt 1, stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy, z zastrzeżeniem ust. 2.</p> <p>2. W przypadku nieuchwalenia stawek podatku od środków transportowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, 4 lub 6, jeśli stawki minimalne 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 ustawy."</p>
<p>Ustawa z dnia 14 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o drogach publicznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 200, poz. 1953)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 i Nr 200, poz. 1683 oraz z 2003 r. Nr 96, poz. 874, Nr 110, poz. 1039 i Nr 188, poz. 1840) w art. 2 w ust. 3 pkt 4 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"4) pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu."</p>
2004	
<p>Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (Dz.U. Nr 92, poz. 880)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 i Nr 200, poz. 1683 oraz z 2003 r. Nr 96, poz. 874, Nr 110, poz. 1039, Nr 188, poz. 1840, Nr 200, poz. 1953 i Nr 203, poz. 1966) w art. 7:</p> <p>1) w ust. 1 pkt 8 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"8) grunty położone na obszarach objętych ochroną ścisłą, czynną lub krajobrazową, a także budynki i budowle trwale związane z gruntem, służące bezpośrednio osiągnięciu celów z zakresu ochrony przyrody - w parkach narodowych oraz w rezerwach przyrody,";</p> <p>2) dodaje się ust. 4 i 5 w brzmieniu:</p> <p>"4. Z tytułu zwolnień z podatków i opłat, o których mowa w ust. 1 pkt 8, jednostkom samorządu terytorialnego przysługuje z budżetu państwa zwrot utraconych dochodów.</p> <p>5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zasady i tryb zwrotu utraconych dochodów, o których mowa w ust. 4, kierując się potrzebą zabezpieczenia budżetów gmin przed utratą dochodów z tytułu ulg w opłatach i podatkach w parkach narodowych, parkach krajobrazowych oraz rezerwach przyrody."</p>
<p>Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy - Prawo o ruchu drogowym oraz o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 92, poz. 884).</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w art. 9:</p> <p>a) po ust. 4 dodaje się ust. 4a w brzmieniu:</p> <p>"4a. Obowiązek podatkowy, o którym mowa w ust. 1 i 2, powstaje także od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został dopuszczony ponownie do ruchu po upływie okresu, na jaki została wydana decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu tego pojazdu z ruchu.",</p> <p>b) ust. 5 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"5. Obowiązek podatkowy, o którym mowa w ust. 1 i 2, wygasa z końcem miesiąca, w którym środek transportowy został wyrejestrowany lub wydana została decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu pojazdu z ruchu.;"</p> <p>2) art. 12b otrzymuje brzmienie:</p> <p>"Art. 12b. 1. Stawki określone w załącznikach nr 1-3 do ustawy, począwszy od 2004 r., ulegają przeliczeniu na następny rok podatkowy zgodnie z procentowym wskaźnikiem kursu euro na pierwszy dzień roboczy października danego roku w stosunku do kursu euro w roku poprzedzającym dany rok podatkowy.</p> <p>2. Do przeliczenia stawek określonych w załącznikach nr 1-3 stosuje się kurs wymiany euro i walut krajowych opublikowany w Dzienniku Urzędowym Unii</p>

	<p>Europejskiej.</p> <p>3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych oblicza corocznie wskaźnik, o którym mowa w ust. 1. Jeżeli wskaźnik jest niższy niż 5%, stawki określone w załącznikach nr 1-3 nie ulegają zmianie w następnym roku podatkowym.</p> <p>4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, nie później niż do dnia 31 października każdego roku, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski" stawki, o których mowa w ust. 1, obowiązujące w następnym roku podatkowym, przeliczone zgodnie z zasadami określonymi w ust. 1-3, zaokrąglając je w górę do pełnych groszy."</p>
<p>Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o zmianie i uchyleniu niektórych ustaw w związku z uzyskaniem przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej (Dz.U. Nr 96, poz. 959)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.) do tytułu ustawy dodaje się odnośnik nr 1 w brzmieniu:</p> <p>"1) Niniejsza ustawa dokonuje w zakresie swojej regulacji wdrożenia następujących dyrektyw Wspólnot Europejskich:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) dyrektywy 92/106/EWG z dnia 7 grudnia 1992 r. w sprawie ustanowienia wspólnych zasad dla niektórych typów transportu kombinowanego towarów między państwami członkowskimi (Dz. Urz. WE L 368 z 17.12.1992), 2) dyrektywy 1999/62/WE z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie pobierania opłat za użytkowanie niektórych typów infrastruktury przez pojazdy ciężarowe (Dz. Urz. WE L 187 z 20.07.1999). <p>Dane dotyczące ogłoszenia aktów prawa Unii Europejskiej, zamieszczone w niniejszej ustawie - z dniem uzyskania przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej - dotyczą ogłoszenia tych aktów w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej - wydanie specjalne."</p>
<p>Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. Nr 123, poz. 1291)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.) w art. 7 ust. 3 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"3. Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw."</p>
<p>Ustawa z dnia 16 grudnia 2004 r. o zmianie ustawy o portach i przystaniach morskich oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 281, poz. 2782)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.) w art. 7 w ust. 1 po pkt 2 dodaje się pkt 2a w brzmieniu:</p> <p>"2a) grunty, które znajdują się w posiadaniu podmiotu zarządzającego portem lub przystanią morską, pozyskane na potrzeby rozwoju portu lub przystani morskiej, zajęte na działalność określoną w statucie tego podmiotu, położone w granicach portów i przystani morskich - od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podmiot ten wszedł w ich posiadanie - nie dłużej niż przez okres 5 lat, z wyjątkiem gruntów zajętych przez podmiot inny niż podmiot zarządzający portem lub przystanią morską."</p>
2005	
<p>Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.) w art. 6a dodaje się ust. 12-14 w brzmieniu:</p> <p>"12. Rada gminy może określić, w drodze uchwały, warunki i tryb składania informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ich format elektroniczny, 2) sposób ich przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej, 3) rodzaje podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone. <p>13. Rada gminy w uchwale, o której mowa w ust. 12, uwzględnia w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) zakres danych zawartych we wzorach określonych uchwałą rady gminy w sprawie wzorów informacji o gruntach i deklaracji na podatek rolny oraz konieczność ich opatrzenia podpisem elektronicznym,

	<p>2) potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w informacjach o gruntach i deklaracjach na podatek rolny oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem,</p> <p>3) limity wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku wynikające z deklaracji na podatek rolny, a także wymagania dla poszczególnych rodzajów podpisu elektronicznego określone w przepisach o podpisie elektronicznym, w szczególności dotyczące weryfikacji podpisu elektronicznego i znakowania czasem.</p> <p>14. Organ podatkowy lub jednostka informatyczna obsługi administracji podatkowej poświadcza, w formie elektronicznej, złożenie informacji o gruntach i deklaracji na podatek rolny za pomocą środków komunikacji elektronicznej."</p> <p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w art. 6 dodaje się ust. 14-16 w brzmieniu:</p> <p>"14. Rada gminy może określić, w drodze uchwały, warunki i tryb składania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ich format elektroniczny, 2) sposób ich przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej, 3) rodzaje podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone. <p>15. Rada gminy w uchwale, o której mowa w ust. 14, uwzględnia w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) zakres danych zawartych we wzorach określonych uchwałą rady gminy w sprawie wzorów informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych i deklaracji na podatek od nieruchomości oraz konieczność ich opatrzenia podpisem elektronicznym, 2) potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w informacjach o nieruchomościach i obiektach budowlanych i deklaracjach na podatek od nieruchomości oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem, 3) limity wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku wynikające z deklaracji na podatek od nieruchomości, a także wymagania dla poszczególnych rodzajów podpisu elektronicznego określone w przepisach o podpisie elektronicznym, w szczególności dotyczące weryfikacji podpisu elektronicznego i znakowania czasem. <p>16. Organ podatkowy lub jednostka informatyczna obsługi administracji podatkowej poświadcza, w formie elektronicznej, złożenie informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych i deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej.";</p> <p>2) w art. 9 dodaje się ust. 9-12 w brzmieniu:</p> <p>"9. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji, określi w drodze rozporządzenia:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) format elektroniczny deklaracji na podatek od środków transportowych, 2) sposób przesyłania deklaracji na podatek od środków transportowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej, 3) rodzaje podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone deklaracje na podatek od środków transportowych. <p>10. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w rozporządzeniu, o którym mowa w ust. 9, uwzględnia w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) zakres danych zawartych we wzorze deklaracji na podatek od środków transportowych określonym w rozporządzeniu, o którym mowa w ust. 8, oraz konieczność jej opatrzenia podpisem elektronicznym, 2) potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w deklaracjach na podatek od środków transportowych oraz
--	--

	<p>potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem,</p> <p>3) limity wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku wynikające z deklaracji na podatek od środków transportowych, a także wymagania dla poszczególnych rodzajów podpisu elektronicznego określone w przepisach o podpisie elektronicznym, w szczególności dotyczące weryfikacji podpisu elektronicznego i znakowania czasem.</p> <p>11. Rada gminy może wprowadzić, w drodze uchwały, możliwość składania deklaracji na podatek od środków transportowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.</p> <p>12. Organ podatkowy lub jednostka informatyczna obsługi administracji podatkowej poświadcza, w formie elektronicznej, złożenie deklaracji na podatek od środków transportowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej."</p> <p>➤ W ustawie z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 i Nr 216, poz. 1826) w art. 6 dodaje się ust. 10-12 w brzmieniu:</p> <p>"10. Rada gminy może określić, w drodze uchwały, warunki i tryb składania informacji o lasach oraz deklaracji na podatek leśny za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ich format elektroniczny; 2) sposób ich przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej; 3) rodzaje podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone. <p>11. Rada gminy w uchwale, o której mowa w ust. 10, uwzględnia w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) zakres danych zawartych we wzorach określonych uchwałą rady gminy w sprawie wzorów informacji o lasach i deklaracji na podatek leśny oraz konieczność ich opatrzenia podpisem elektronicznym; 2) potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w informacjach o lasach i deklaracjach na podatek leśny oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem; 3) limity wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku wynikające z deklaracji na podatek leśny, a także wymagania dla poszczególnych rodzajów podpisu elektronicznego określone w przepisach o podpisie elektronicznym, w szczególności dotyczące weryfikacji podpisu elektronicznego i znakowania czasem. <p>12. Organ podatkowy lub jednostka informatyczna obsługi administracji podatkowej poświadcza, w formie elektronicznej, złożenie informacji o lasach i deklaracji na podatek leśny za pomocą środków komunikacji elektronicznej."</p>
<p>Ustawa z dnia 3 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo wodne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 130, poz. 1087)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.) w art. 7:</p> <p>1) w ust. 1 po pkt 8 dodaje się pkt 8a w brzmieniu:</p> <p>"8a) będące własnością Skarbu Państwa: grunty pokryte wodami jezior o ciągłym dopływie lub odpływie wód powierzchniowych oraz grunty zajęte pod sztuczne zbiorniki wodne,";</p> <p>2) dodaje się ust. 6 i 7 w brzmieniu:</p> <p>"6. Z tytułu zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 8a, gminom przysługuje zwrot utraconych dochodów ze środków wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej.</p> <p>7. Minister właściwy do spraw środowiska w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady i tryb zwrotu utraconych dochodów, o których mowa w ust. 6, kierując się potrzebą zabezpieczenia gmin przed zmniejszeniem dochodów z tytułu zwolnienia z podatku od nieruchomości, o którym mowa w ust. 1 pkt 8a."</p>

Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. Nr 179, poz. 1484)

➤ W ustawie z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 i Nr 216, poz. 1826 oraz z 2005 r. Nr 143, poz. 1199 i Nr 164, poz. 1365) w art. 7:

1) w ust. 2 dodaje się pkt 6 w brzmieniu:

"6) przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskanym na zasadach określonych w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. Nr 179, poz. 1484) w zakresie przedmiotów opodatkowania zajętych na prowadzenie przez nich badań i prac rozwojowych.";

2) po ust. 3 dodaje się ust. 4-6 w brzmieniu:

"4. Z tytułu zwolnienia od podatku leśnego, o którym mowa w ust. 2 pkt 6, jednostkom samorządu terytorialnego przysługuje z budżetu państwa zwrot utraconych dochodów.

5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zasady i tryb zwrotu utraconych dochodów, o których mowa w ust. 4, kierując się potrzebą zabezpieczenia budżetów gmin przed utratą dochodów.

6. Zwolnienie od podatku leśnego, o którym mowa w ust. 2 pkt 6, stanowi pomoc de minimis, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 69/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy w ramach zasady de minimis (Dz. Urz. WE L 10 z 13.01.2001)".

➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.) w art. 12:

1) w ust. 2 po pkt 5 dodaje się pkt 5a w brzmieniu:

"5a) przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskanym na zasadach określonych w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. Nr 179, poz. 1484), w zakresie przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych,";

2) po ust. 9 dodaje się ust. 10-12 w brzmieniu:

"10. Z tytułu zwolnienia od podatku rolnego, o którym mowa w ust. 2 pkt 5a, jednostkom samorządu terytorialnego przysługuje z budżetu państwa zwrot utraconych dochodów.

11. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zasady i tryb zwrotu utraconych dochodów, o których mowa w ust. 10, kierując się potrzebą zabezpieczenia budżetów gmin przed utratą dochodów.

12. Zwolnienie od podatku rolnego, o którym mowa w ust. 2 pkt 5a, stanowi pomoc de minimis, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 69/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy w ramach zasady de minimis (Dz. Urz. WE L 10 z 13.01.2001)".

➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.) w art. 7:

1) w ust. 2 po pkt 5 dodaje się pkt 5a w brzmieniu:

"5a) przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskanym na zasadach określonych w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. Nr 179, poz. 1484) w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych,";

2) ust. 4 i 5 otrzymują brzmienie:

"4. Z tytułu zwolnień z podatków i opłat, o których mowa w ust. 1 pkt 8 oraz ust. 2 pkt 5a, jednostkom samorządu terytorialnego przysługuje z budżetu państwa zwrot

	<p>utraconych dochodów.</p> <p>5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zasady i tryb zwrotu utraconych dochodów, o których mowa w ust. 4, kierując się potrzebą zabezpieczenia budżetów gmin przed utratą dochodów z tytułu zwolnień w opłatach i podatkach.";</p> <p>3) po ust. 6 dodaje się ust. 6a w brzmieniu:</p> <p>"6. Zwolnienie od podatków i opłat, o którym mowa w ust. 2 pkt 5a, stanowi pomoc de minimis, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 69/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy w ramach zasady de minimis (Dz. Urz. WE L 10 z 13.01.2001).".</p>
<p>Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. Nr 164, poz. 1365)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 i Nr 216, poz. 1826 oraz z 2005 r. Nr 143, poz. 1199) w art. 7 w ust. 2 pkt 1 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"1) uczelnie;"</p> <p>➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.) w art. 12 w ust. 2 pkt 1 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"1) uczelnie,"</p> <p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.) w art. 7 w ust. 2 pkt 1 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"1) uczelnie, zwolnienie nie dotyczy przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą,"</p>
<p>Ustawa z dnia 8 lipca 2005 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (Dz.U. Nr 169, poz. 1419)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.) w art. 12 w ust. 2 pkt 6 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"6) Polski Związek Działkowców z tytułu użytkowania i użytkowania wieczystego gruntu rodzinnych ogrodów działkowych."</p> <p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.) w art. 7 w ust. 1 pkt 12 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"12) budynki położone na terenie rodzinnych ogrodów działkowych, nieprzekraczające norm powierzchni ustalonych w przepisach Prawa budowlanego dla altan i obiektów gospodarczych, z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą."</p>
<p>Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o lecnictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz.U. Nr 167, poz. 1399)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w art. 1 po pkt 5 dodaje się pkt 5a w brzmieniu:</p> <p>"5a) opłatę uzdrowiskową,";</p> <p>2) w art. 17:</p> <p>a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"1. Opłata miejscowa jest pobierana od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych:</p> <p>1) w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach,</p> <p>2) w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej na zasadach określonych w ustawie z dnia 28 lipca 2005 r. o lecnictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz.U. Nr 167, poz. 1399)</p> <p>- za każdy dzień pobytu w takich miejscowościach.",</p> <p>b) po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:</p>

	<p>"1a. Opłata uzdrowiskowa jest pobierana od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach zdrowotnych, turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status uzdrowiska na zasadach określonych w ustawie z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych, za każdy dzień pobytu w takich miejscowościach.",</p> <p>c) ust. 2 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"2. Opłaty miejscowej oraz opłaty uzdrowiskowej nie pobiera się:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) pod warunkiem wzajemności - od członków personelu przedstawicielstw dyplomatycznych i urzędów konsularnych oraz innych osób zrównanych z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają miejsca pobytu stałego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, 2) od osób przebywających w szpitalach, 3) od osób niewidomych i ich przewodników, 4) od podatników podatku od nieruchomości z tytułu posiadania domów letniskowych położonych w miejscowości, w której pobiera się opłatę miejscową albo uzdrowiskową, 5) od zorganizowanych grup dzieci i młodzieży szkolnej.", <p>d) po ust. 2 dodaje się ust. 2a w brzmieniu:</p> <p>"2a. Od osób, od których pobierana jest opłata uzdrowiskowa, nie pobiera się opłaty miejscowej.";</p> <p>3) w art. 19 pkt 1 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"1) określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłat określonych w ustawie, z tym że:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) stawka opłaty targowej nie może przekroczyć 597,86 zł dziennie, b) stawka opłaty miejscowej w miejscowościach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 1, nie może przekroczyć 1,67 zł dziennie, c) stawka opłaty miejscowej w miejscowościach posiadających status obszaru ochrony uzdrowiskowej nie może przekroczyć 2,40 zł dziennie, d) stawka opłaty uzdrowiskowej nie może przekroczyć 3,33 zł dziennie, e) stawka opłaty administracyjnej nie może przekroczyć 199,50 zł,".
--	---

<p>Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze zmianami w podziale zadań i kompetencji administracji terenowej (Dz.U. Nr 175, poz. 1462)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) po art. 3a dodaje się art. 3b w brzmieniu: "Art. 3b. Zadania sejmiku województwa, o których mowa w art. 5 ust. 2 i art. 13b ust. 2, są zadaniami z zakresu administracji rządowej;"</p> <p>2) w art. 5 ust. 2 otrzymuje brzmienie: "2. Sejmik województwa na wniosek rady gminy może, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych wypadkach zaliczyć niektóre gminy do innego okręgu podatkowego niż określony w rozporządzeniu, o którym mowa w ust. 1, jednakże nie może to spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla tego województwa o więcej niż 1,5%;"</p> <p>3) w art. 13b ust. 2 otrzymuje brzmienie: "2. Za miejscowości położone na terenach podgórskich i górskich uważa się miejscowości, w których co najmniej 50% użytków rolnych jest położonych powyżej 350 m nad poziomem morza. Wykaz tych miejscowości w danym województwie ustala sejmik województwa."</p> <p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.) w art. 17:</p> <p>1) ust. 3 otrzymuje brzmienie: "3. Rada Ministrów, w drodze rozporządzenia, określa minimalne warunki, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową, uwzględniając zróżnicowanie warunków regionalnych i lokalnych.;"</p> <p>2) dodaje się ust. 4 i 5 w brzmieniu: "4. Rada Ministrów w rozporządzeniu, o którym mowa w ust. 3, określa warunki: 1) klimatyczne, 2) krajobrazowe, 3) umożliwiające pobyt osób w celach wypoczynkowych, zdrowotnych, szkoleniowych lub turystycznych. 5. Rada gminy ustala miejscowości odpowiadające warunkom określonym w przepisach wydanych na podstawie ust. 3 i 4, w których pobiera się opłatę miejscową."</p>
2006	
<p>Ustawa z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym (Dz.U. Nr 191, poz. 1412)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969) w art. 3 ust. 3 otrzymuje brzmienie: „3. Jeżeli grunty gospodarstwa rolnego zostały w całości lub części wydzierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub przepisów dotyczących uzyskiwania rent strukturalnych, podatnikiem podatku rolnego jest dzierżawca.”</p>
<p>Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatku leśnym (Dz.U. Nr 249, poz. 1825)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 i Nr 191, poz. 1412 i Nr 245, poz. 1775) w art. 6a wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>- w ust. 12 pkt 1 otrzymuje brzmienie: „1) ich format elektroniczny oraz układ informacji i powiązań między nimi zgodnie z przepisami o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne;”</p> <p>- ust. 14 otrzymuje brzmienie: „14. Poświadczenie przez organ podatkowy złożenia informacji o gruntach lub deklaracji na podatek rolny za pomocą środków komunikacji elektronicznej odbywa się zgodnie z przepisami o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.”</p>

	<p>➤ W ustawie z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682, z późn. zm.) w art. 6 wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>- w ust. 10 pkt 1 otrzymuje brzmienie:</p> <p>„1) format elektroniczny oraz układ informacji i powiązań między nimi zgodnie z przepisami o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne;”;</p> <p>- ust. 12 otrzymuje brzmienie:</p> <p>„12. Poświadczenie przez organ podatkowy złożenia informacji o lasach lub deklaracji na podatek leśny za pomocą środków komunikacji elektronicznej odbywa się zgodnie z przepisami o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.”</p>
<p>Ustawa z dnia 18 października 2006 r. o zmianie ustawy o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg krajowych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 220, poz. 1601)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844) w art. 1b dodaje się ust. 3 w brzmieniu:</p> <p>"3. Zwolnienie z podatku od nieruchomości gruntów i budynków wchodzących w skład nieruchomości przeznaczonych na budowę dróg publicznych, nabytych odpowiednio na własność lub w trwały zarządek:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Skarbu Państwa oraz przekazanych Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad, 2) właściwych jednostek samorządu terytorialnego <p>- regulują przepisy ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. Nr 80, poz. 721 z późn. zm.)."</p>
<p>Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 225, poz. 1635)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 i Nr 220, poz. 1601) wprowadza się następujące zmiany:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) w art. 1 uchyla się pkt 6; 2) uchyla się art. 18; 3) w art. 19 w pkt 1 uchyla się lit. e.
<p>Ustawa 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)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, Nr 220, poz. 1601, Nr 225, poz. 1635 i Nr 245, poz. 1775) wprowadza się następujące zmiany:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) w art. 1: <ol style="list-style-type: none"> a) uchyla się pkt 3, b) w pkt 6 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 7 w brzmieniu: <p>"7) opłatę od posiadania psów.";</p> 2) w art. 1a dodaje się ust. 3 w brzmieniu: <p>"3. Przez użyte w ustawie określenia:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) użytki rolne, 2) lasy, 3) nieużytki, 4) użytki ekologiczne, 5) grunty zadrzewione i zakrzewione, 6) grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, 7) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, 8) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi <p>- rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków.";</p> 3) w art. 2: <ol style="list-style-type: none"> a) ust. 2 otrzymuje brzmienie: <p>"2. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty</p>

	<p>zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.",</p> <p>b) w ust. 3:</p> <ul style="list-style-type: none"> – pkt 2 otrzymuje brzmienie: <p>"2) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi i kanałami żeglownymi, z wyjątkiem jezior oraz gruntów zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych,"</p> <ul style="list-style-type: none"> – po pkt 2 dodaje się pkt 2a w brzmieniu: <p>"2a) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi,"</p> <ul style="list-style-type: none"> – pkt 4 otrzymuje brzmienie: <p>"4) grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle - z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż eksploatacja autostrad płatnych.";</p> <p>4) w art. 4:</p> <p>a) w ust. 1 pkt 3 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"3) dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.",</p> <p>b) ust. 5 i 6 otrzymują brzmienie:</p> <p>"5. Jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.</p> <p>6. Jeżeli budowle lub ich części, o których mowa w ust. 5, zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych.";</p> <p>5) w art. 6:</p> <p>a) ust. 2 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"2. Jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.",</p> <p>b) w ust. 14 pkt 1 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"1) ich format elektroniczny oraz układ informacji i powiązań między nimi zgodnie z przepisami o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne;"</p> <p>c) ust. 16 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"16. Poświadczenie przez organ podatkowy złożenia informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych lub deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej odbywa się zgodnie z przepisami o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.";</p> <p>6) w art. 7:</p> <p>a) w ust. 1:</p> <ul style="list-style-type: none"> – pkt 1 otrzymuje brzmienie:
--	--

	<p>"1) budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty, jeżeli:</p> <ol style="list-style-type: none"> zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania licencjonowanym przewoźnikom kolejowym lub są przeznaczone wyłącznie do przewozu osób, wykonywanego przez przewoźnika kolejowego, który równocześnie zarządza tą infrastrukturą bez udostępniania jej innym przewoźnikom, lub tworzą linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1.435 mm;" <p>– po pkt 1 dodaje się pkt 1a w brzmieniu:</p> <p>"1a) grunty, budynki i budowle pozostałe po likwidacji linii kolejowych lub ich odcinków - do czasu przeniesienia ich własności lub prawa użytkowania wieczystego - nie dłużej jednak niż przez 3 lata od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym stała się ostateczna decyzja lub weszło w życie rozporządzenie, wyrażające zgodę na likwidację linii lub ich odcinków, wydane w trybie przewidzianym w przepisach o transporcie kolejowym - z wyjątkiem zajętych na działalność inną niż działalność, o której mowa w przepisach o transporcie kolejowym;"</p> <ol style="list-style-type: none"> ust. 4 otrzymuje brzmienie: <p>"4. Z tytułu zwolnień, o których mowa w ust. 1 pkt 8 oraz ust. 2 pkt 5a, jednostkom samorządu terytorialnego przysługuje z budżetu państwa zwrot utraconych dochodów za przedmioty opodatkowania, które podlegają opodatkowaniu i nie są z niego zwolnione na podstawie innych przepisów niniejszej ustawy.;"</p> <p>7) w art. 8 pkt 1 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"1) samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony i poniżej 12 ton;"</p> <p>8) w art. 9:</p> <ol style="list-style-type: none"> ust. 1 otrzymuje brzmienie: <p>"1. Obowiązek podatkowy w zakresie podatku od środków transportowych, z zastrzeżeniem ust. 2, ciąży na osobach fizycznych i osobach prawnych będących właścicielami środków transportowych. Jak właściciele traktuje się również jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, na które środek transportowy jest zarejestrowany, oraz posiadaczy środków transportowych zarejestrowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jako powierzone przez zagraniczną osobę fizyczną lub prawną podmiotowi polskiemu."</p> <ol style="list-style-type: none"> ust. 4 otrzymuje brzmienie: <p>"4. Obowiązek podatkowy, o którym mowa w ust. 1 i 2, powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został zarejestrowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a w przypadku nabycia środka transportowego zarejestrowanego - od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został nabyty."</p> <ol style="list-style-type: none"> po ust. 4a dodaje się ust. 4b w brzmieniu: <p>"4b. Zarejestrowanie środka transportowego oznacza jego rejestrację, z wyjątkiem rejestracji czasowej, w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym."</p> <ol style="list-style-type: none"> ust. 5 otrzymuje brzmienie: <p>"5. Obowiązek podatkowy, o którym mowa w ust. 1 i 2, wygasa z końcem miesiąca, w którym środek transportowy został wyrejestrowany lub wydana została decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu pojazdu z ruchu, lub z końcem miesiąca, w którym upłynął czas, na który pojazd powierzono."</p> <ol style="list-style-type: none"> w ust. 6 w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu: <p>"3) wplacać obliczony w deklaracji podatek od środków transportowych - bez wezwania - na rachunek budżetu właściwej gminy."</p> <ol style="list-style-type: none"> ust. 8 otrzymuje brzmienie:
--	--

	<p>"8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór deklaracji wraz z załącznikiem, o której mowa w ust. 6, oraz szczegółowy zakres zawartych w niej danych, w szczególności imię i nazwisko lub nazwę (firmę) podatnika, jego adres zamieszkania lub siedziby, numer identyfikacji podatkowej oraz dane dotyczące przedmiotu opodatkowania, w tym rodzaj, markę i typ środka transportowego, rok produkcji, numer rejestracyjny pojazdu, dopuszczalną masę całkowitą pojazdu, masę własną pojazdu, dopuszczalną masę całkowitą zespołu pojazdów, liczbę osi, rodzaj zawieszania, liczbę miejsc do siedzenia w autobusie oraz wpływ na środowisko naturalne.",</p> <p>g) w ust. 9 pkt 1 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"1) format elektroniczny deklaracji na podatek od środków transportowych oraz układ informacji i powiązań między nimi zgodnie z przepisami o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne;"</p> <p>h) ust. 12 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"12. Poświadczenie przez organ podatkowy złożenia deklaracji na podatek od środków transportowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej odbywa się zgodnie z przepisami o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.";</p> <p>9) w art. 10 w ust. 1 w pkt 1 lit. a otrzymuje brzmienie:</p> <p>"a) powyżej 3,5 tony do 5,5 tony włącznie - 676,20 zł;"</p> <p>10) art. 11 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"Art. 11. 1. Podatek od środków transportowych, z zastrzeżeniem ust. 2, jest płatny w dwóch ratach proporcjonalnie do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 lutego i do dnia 15 września każdego roku.</p> <p>2. Jeżeli obowiązek podatkowy powstał:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) po dniu 1 lutego, a przed dniem 1 września danego roku, podatek za ten rok płatny jest w dwóch ratach proporcjonalnie do czasu trwania obowiązku podatkowego w terminie: <ol style="list-style-type: none"> a) w ciągu 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego - I rata, b) do dnia 15 września danego roku - II rata; 2) od dnia 1 września danego roku, podatek jest płatny jednorazowo w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego. 3. Jeżeli obowiązek podatkowy powstał lub wygasł w ciągu roku, podatek za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek."; <p>11) w art. 12 w ust. 1 uchyla się pkt 4;</p> <p>12) uchyla się rozdział 4;</p> <p>13) w art. 17 w ust. 4 pkt 3 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"3) umożliwiające pobyt osób w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych.";</p> <p>14) po art. 18 dodaje się art. 18a w brzmieniu:</p> <p>"Art. 18a. 1. Rada gminy może wprowadzić opłatę od posiadania psów. Opłatę pobiera się od osób fizycznych posiadających psy.</p> <p>2. Opłaty od posiadania psów nie pobiera się od:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) członków personelu przedstawicielstw dyplomatycznych i urzędów konsularnych oraz innych osób zrównanych z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają miejsca stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej - pod warunkiem wzajemności; 2) osób zaliczonych do znacznego stopnia niepełnosprawności w rozumieniu przepisów o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych - z tytułu posiadania jednego psa;
--	---

	<p>3) osób w wieku powyżej 65 lat prowadzących samodzielnie gospodarstwo domowe - z tytułu posiadania jednego psa;</p> <p>4) podatników podatku rolnego od gospodarstw rolnych - z tytułu posiadania nie więcej niż dwóch psów.";</p> <p>15) w art. 19 w pkt 1 dodaje się lit. f w brzmieniu: "f) stawka opłaty od posiadania psów nie może przekroczyć 100 zł rocznie od jednego psa.";</p> <p>16) w art. 20: a) ust. 1 otrzymuje brzmienie: "1. Górne granice stawek kwotowych określone w art. 5 ust. 1, art. 10 ust. 1 i art. 19 pkt 1, obowiązujące w danym roku podatkowym ulegają corocznie zmianie na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego.", b) ust. 3 otrzymuje brzmienie: "3. Wskaźnik cen, o którym mowa w ust. 1, ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski" w terminie 20 dni po upływie pierwszego półrocza.";</p> <p>17) w art. 20a ust. 1 otrzymuje brzmienie: "1. W przypadku nieuchwalenia stawek podatków lub opłat lokalnych, o których mowa w art. 5 ust. 1, art. 10 ust. 1 oraz art. 19 pkt 1 lit. a-d, stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy, z zastrzeżeniem ust. 2.".</p>
<p>Ustawa z dnia 15 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. Nr 251, poz. 1847)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) w art. 7 w ust. 1 pkt 13 otrzymuje brzmienie: "13) budynki i budowle zajęte przez grupę producentów rolnych wpisana do rejestru tych grup, wykorzystywane wyłącznie na prowadzenie działalności w zakresie sprzedaży produktów lub grup produktów wytworzonych w gospodarstwach członków grupy lub w zakresie określonym w art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. Nr 88, poz. 983 z późn. zm.), zgodnie z jej aktem założycielskim;"</p>
<p>Ustawa z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej i niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 245, poz. 1775)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969, Nr 191 poz. 1412) art. 13e otrzymuje brzmienie: „Art. 13e. Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.”</p> <p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, Nr 220, poz. 1601 i Nr 225, poz. 1635) wprowadza się następujące zmiany: 1) w art. 7 po ust. 6a dodaje się ust. 6b w brzmieniu: "6b. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 2 pkt 4, stanowi pomoc de minimis i jest udzielane na zasadach określonych w odrębnych przepisach.";</p> <p>2) po art. 20a dodaje się art. 20b-20d w brzmieniu: "Art. 20b. W przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, art. 7 ust. 3, art. 10 ust. 2, art. 12 ust. 4 oraz art. 19 pkt 1 i 3, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Art. 20c. W przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, art. 10 ust. 2 oraz w art. 19 pkt 1, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, pomoc ta jest udzielana jako pomoc de minimis.</p>

	<p>Art. 20d. 1. Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzeń, warunki udzielania zwolnień, o których mowa w art. 7 ust. 3, art. 12 ust. 4 oraz w art. 19 pkt 3, stanowiących pomoc publiczną, mając na uwadze zapewnienie zgodności udzielania pomocy z warunkami dopuszczalności tej pomocy określonymi w przepisach Unii Europejskiej.</p> <p>2. Projekt uchwały rady gminy przewidujący udzielanie pomocy publicznej, który nie uwzględnia warunków określonych w rozporządzeniach wydanych na podstawie ust. 1, podlega notyfikacji Komisji Europejskiej, chyba że projekt ten przewiduje:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) udzielanie pomocy w ramach wyłączeń grupowych; 2) udzielanie pomocy de minimis." <p>➤ W ustawie z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682, z późn. zm.) w art. 7 ust. 3 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"3. Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej."</p>
2007	
<p>Ustawa z dnia 24 maja 2007 r. o zmianie ustawy o świadczeniach rodzinnych oraz ustawy o podatku rolnym (Dz.U. Nr 109, poz. 747)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969, Nr 191 poz. 1412, Nr 245, poz. 1775 i Nr 249, poz. 1825) art. 18 otrzymuje brzmienie:</p> <p>„Art. 18. Prezes Głównego Urzędu Statystycznego, na podstawie danych statystycznych, ogłasza w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, nie później niż do dnia 23 września każdego roku, wysokość przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego.”</p>
2008	
<p>Ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. Nr 116, poz. 730)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.) w art. 12:</p> <p>- w ust. 2 pkt 5a otrzymuje brzmienie:</p> <p>„5a) przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskanych na zasadach określonych w przepisach o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych;”</p> <p>- ust. 12 otrzymuje brzmienie:</p> <p>„12. Zwolnienie od podatku rolnego, o którym mowa w ust. 2 pkt 5a, stanowi pomoc de minimis, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy de minimis (Dz. Urz. UE L 379 z 28.12.2006).”</p> <p>➤ W ustawie z dnia 30 października 2002. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.) w art. 7:</p> <p>- w ust. 2 pkt 6 otrzymuje brzmienie:</p> <p>„6) przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskanych na zasadach określonych w przepisach o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych;”</p> <p>- ust. 6 otrzymuje brzmienie:</p> <p>„6. Zwolnienie od podatku leśnego, o którym mowa w ust. 2 pkt 6, stanowi pomoc de minimis, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy de minimis (Dz. Urz. UE L 379 z 28.12.2006).”</p>

	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) w art. 7:</p> <p>1) w ust. 2 pkt 5a otrzymuje brzmienie:</p> <p>"5a) przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskanych na zasadach określonych w przepisach o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych;"</p> <p>2) ust. 6a otrzymuje brzmienie:</p> <p>"6a. Zwolnienie od podatku od nieruchomości, o którym mowa w ust. 2 pkt 5a, stanowi pomoc de minimis, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy de minimis (Dz. Urz. UE L 379 z 28.12.2006)."</p>
<p>Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 237, poz. 1655)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) w art. 7:</p> <p>1) w ust. 2 pkt 5a otrzymuje brzmienie:</p> <p>"5a) przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskanych na zasadach określonych w przepisach o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych;"</p> <p>2) ust. 6a otrzymuje brzmienie:</p> <p>"6a. Zwolnienie od podatku od nieruchomości, o którym mowa w ust. 2 pkt 5a, stanowi pomoc de minimis, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy de minimis (Dz. Urz. UE L 379 z 28.12.2006)."</p>
<p>Ustawa z dnia 25 kwietnia 2008 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 93, poz. 585)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w art. 7 uchyla się ust. 6b;</p> <p>2) art. 20c otrzymuje brzmienie:</p> <p>"Art. 20c. W przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, w art. 10 ust. 2 oraz w art. 19 pkt 1 i 3, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielenie pomocy publicznej, pomoc ta jest udzielana jako pomoc de minimis.;"</p> <p>3) w art. 20d ust. 1 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"1. Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzenia, warunki udzielania zwolnień stanowiących pomoc publiczną, o których mowa w:</p> <p>1) art. 7 ust. 3,</p> <p>2) art. 12 ust. 4</p> <p>- mając na uwadze zapewnienie zgodności udzielania pomocy z warunkami dopuszczalności tej pomocy określonymi w przepisach Unii Europejskiej."</p>
2009	
<p>Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o bezpieczeństwie żywności i żywienia (Dz.U. Nr 223, poz. 1463)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) w art. 18a po pkt 2 dodaje się pkt 2a w brzmieniu:</p> <p>"2a) osób niepełnosprawnych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2008 r. Nr 14, poz. 92 i Nr 223, poz. 1463) - z tytułu posiadania psa asystującego;"</p>

<p>Ustawa z dnia 19 marca 2009 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 56, poz. 458)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.) w art. 12 w ust. 2 pkt 2 otrzymuje brzmienie: <ul style="list-style-type: none"> „2) publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, w zakresie gruntów zajętych na działalność oświatową. ➤ W ustawie z dnia 30 października 2002. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.) w art. 7 w ust. 2 pkt 2 otrzymuje brzmienie: <ul style="list-style-type: none"> „2) publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, w zakresie lasów zajętych na działalność oświatową.” ➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) w art. 7 w ust. 2 pkt 2 otrzymuje brzmienie: <ul style="list-style-type: none"> ”2) publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, w zakresie nieruchomości zajętych na działalność oświatową;”.
2010	
<p>Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. - Przepisy wprowadzające ustawy reformujące system nauki (Dz.U. Nr 96, poz. 620)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.) w art. 12 w ust. 2: <ul style="list-style-type: none"> 1) w pkt 3: <ul style="list-style-type: none"> a) wyrazy „placówki naukowe” zastępuje się wyrazami „instytuty naukowe i pomocnicze jednostki naukowe” b) po wyrazach „Polskiej Akademii Nauk” dodaje się wyrazy „w odniesieniu do gruntów, które są niezbędne do realizacji zadań, o których mowa w art. 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. Nr 96, poz. 619)”; 2) pkt 5 otrzymuje brzmienie: <ul style="list-style-type: none"> „5) instytuty badawcze;”. ➤ W ustawie z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.) w art. 7 w ust. 2: <ul style="list-style-type: none"> 1) pkt 3 otrzymuje brzmienie: <ul style="list-style-type: none"> „3) instytuty naukowe i pomocnicze jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk;” 2) pkt 5 otrzymuje brzmienie: <ul style="list-style-type: none"> „5) instytuty badawcze;” ➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613) w art. 7 w ust. 2: <ul style="list-style-type: none"> 1) w pkt 3: <ul style="list-style-type: none"> a) wyrazy "placówki naukowe" zastępuje się wyrazami "instytuty naukowe i pomocnicze jednostki naukowe", b) po wyrazach "Polskiej Akademii Nauk" dodaje się wyrazy "w odniesieniu do nieruchomości lub ich części, które są niezbędne do realizacji zadań, o których mowa w art. 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. Nr 96, poz. 619)"; 2) pkt 5 otrzymuje brzmienie: <ul style="list-style-type: none"> "5) instytuty badawcze, z wyjątkiem przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą."

<p>Ustawa z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 225, poz. 1461)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 i Nr 96, poz. 620) w art. 5 w ust. 1 w pkt 2 lit. d otrzymuje brzmienie:</p> <p>"d) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń - 4,27 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,".</p>
<p>Ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 226, poz. 1475)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.) w art. 12 w ust. 2 pkt 4 otrzymuje brzmienie:</p> <p>„4) prowadzących zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 214, poz. 1407, Nr 217, poz. 1427 i Nr 226, poz. 1475), lub zakłady aktywności zawodowej – w zakresie gruntów zgłoszonych wojewodzie, jeżeli zgłoszenie zostało potwierdzone decyzją w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej lub zakładu aktywności zawodowej albo zaświadczeniem – zajętych na prowadzenie tego zakładu, z wyjątkiem gruntów znajdujących się w posiadaniu zależnym podmiotów niebędących prowadzącymi zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych lub zakłady aktywności zawodowej.”</p> <p>➤ W ustawie z dnia 30 października 2002. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.) w art. 7 w ust. 2 pkt 4 otrzymuje brzmienie:</p> <p>„4) prowadzących zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 214, poz. 1407, Nr 217, poz. 1427 i Nr 226, poz. 1475), lub zakłady aktywności zawodowej – w zakresie gruntów zgłoszonych wojewodzie, jeżeli zgłoszenie zostało potwierdzone decyzją w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej lub zakładu aktywności zawodowej albo zaświadczeniem – zajętych na prowadzenie tego zakładu, z wyjątkiem gruntów znajdujących się w posiadaniu zależnym podmiotów niebędących prowadzącymi zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych lub zakłady aktywności zawodowej.”</p> <p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, Nr 96, poz. 620 i Nr 225, poz. 1461) w art. 7 w ust. 2 pkt 4 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"4) prowadzących zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 214, poz. 1407, Nr 217, poz. 1427 i Nr 226, poz. 1475), lub zakłady aktywności zawodowej w zakresie przedmiotów opodatkowania zgłoszonych wojewodzie, jeżeli zgłoszenie zostało potwierdzone decyzją w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej lub zakładu aktywności zawodowej albo zaświadczeniem - zajętych na prowadzenie tego zakładu, z wyjątkiem przedmiotów opodatkowania znajdujących się w posiadaniu zależnym podmiotów niebędących prowadzącymi zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych lub zakłady aktywności zawodowej;"</p>

2011

<p>Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 102, poz. 584)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, Nr 96, poz. 620, Nr 225, poz. 1461 i Nr 226, poz. 1475) w art. 15:</p> <p>1) ust. 1 i 2 otrzymują brzmienie:</p> <p>"1. Opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach, z zastrzeżeniem ust. 2b.</p> <p>2. Targowiskami, o których mowa w ust. 1, są wszelkie miejsca, w których jest prowadzona sprzedaż.";</p> <p>2) po ust. 2a dodaje się ust. 2b w brzmieniu:</p> <p>"2b. Opłacie targowej nie podlega sprzedaż dokonywana w budynkach lub w ich częściach."</p>
<p>Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. Nr 112, poz. 654)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.) w art. 5 w ust. 1 w pkt 2 lit. d otrzymuje brzmienie:</p> <p>"d) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń - 4,27 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,".</p>
<p>Ustawa z dnia 29 lipca 2011 r. o zmianie ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 171, poz. 1016)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w art. 7a w ust. 2 pkt 6 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"6) Centralnego Rejestru Podmiotów - Krajowej Ewidencji Podatników;"</p> <p>2) w art. 9 ust. 8 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór deklaracji wraz z załącznikiem, o której mowa w ust. 6, oraz szczegółowy zakres zawartych w niej danych, w szczególności imię i nazwisko lub nazwę (firmę) podatnika, jego adres zamieszkania lub siedziby, identyfikator podatkowy oraz dane dotyczące przedmiotu opodatkowania, w tym rodzaj, markę i typ środka transportowego, rok produkcji, numer rejestracyjny pojazdu, dopuszczalną masę całkowitą pojazdu, masę własną pojazdu, dopuszczalną masę całkowitą zespołu pojazdów, liczbę osi, rodzaj zawieszenia, liczbę miejsc do siedzenia w autobusie oraz wpływ na środowisko naturalne."</p>
<p>Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (Dz.U. Nr 232, poz. 1378)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, z późn. zm.) w art. 6 w ust. 9 wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) pkt 1 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"1) składać, w terminie do dnia 31 stycznia, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania, deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu - w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku;"</p> <p>2) pkt 3 otrzymuje brzmienie:</p> <p>"3) wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości - bez wezwania - na rachunek właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca, a za styczeń do dnia 31 stycznia."</p>

2013	
<p>Ustawa z dnia 10 maja 2013 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 660)</p>	<p>➤ W ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.) w art. 6:</p> <p>- w ust. 1 część wspólna otrzymuje brzmienie: „- obliczone według średniej ceny skupu żyta za 11 kwartałów poprzedzających kwartał poprzedzający rok podatkowy.”;</p> <p>- ust. 2 otrzymuje brzmienie: „2. Średnią cenę skupu żyta, o której mowa w ust 1, ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, w terminie do dnia 20 października roku poprzedzającego rok podatkowy.”.</p>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Systemu Informacji Prawnej Lex Omega.

Na tle przedstawionego wyżej zestawienia nasuwa się istotna uwaga natury ogólnej. W wielu przypadkach nowelizacje przepisów podatkowych dokonywane były ustawami, których do prawa podatkowego zaliczyć nie można. Dobrym przykładem takiego zjawiska była sytuacja, która zaistniała w 2006 r. Z dniem 1 stycznia tego roku dokonano nowelizacji przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne następującymi aktami:

- a) ustawą z dnia 3 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Prawo wodne oraz niektórych innych ustaw,⁶
- b) ustawą z dnia 29 lipca 2005 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze zmianami w podziale zadań i kompetencji administracji terenowej,⁷
- c) ustawą z dnia 17 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy o prowadzeniu działalności kulturalnej oraz o zmianie ustawy o systemie oświaty,⁸
- d) ustawą z dnia 8 lipca 2005 r. o rodzinnych ogrodach działkowych,⁹

6 Dz.U. Nr 130, poz. 1087.

7 Dz.U. Nr 175, poz. 1462.

8 Dz.U. Nr 131, poz. 1091.

9 Dz.U. Nr 169, poz. 1419.

- e) ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz gminach uzdrowiskowych,¹⁰
- f) ustawą z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej,¹¹
- g) ustawą z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym.¹²

Zmiany wprowadzane wskazaną metodą są dobrze ukryte w lawinie aktów prawnych pośpiesznie produkowanych przez parlament. W efekcie mało kto wie, że takie zmiany zostały wprowadzone w życie i obowiązują, wywołując niekiedy daleko idące skutki zarówno dla podatnika, jak i organu podatkowego. Kto bowiem racjonalnie myślący może podejrzewać, że np. w zmienianej ustawie – Prawo wodne, ustawie o lecznictwie uzdrowiskowym lub ustawie zmieniającej podział zadań i kompetencji administracji terenowej zawarte mogą być przepisy zmieniające podatki i opłaty lokalne, podatek rolny i podatek leśny? Jest to już jednak pewien zwyczaj polskiego ustawodawcy, że rokrocznie zmiany ustaw normujących podatki samorządowe „upycha”, gdzie się da, zapominając o stosownym okresie *vacatio legis* i skutkach, które zmiany te wprowadzane w trakcie roku wywołują w budżetach samorządowych.¹³

Innym sposobem wprowadzania niekiedy zasadniczych zmian w miejscowym prawie podatkowym są korekty ustaw regulujących zasady funkcjonowania określonych podmiotów będących podatnikami podatków samorządowych. Zmiany te są wprowadzane bez uwzględnienia następstw, które to wywoła w finansach gminnych – zapewne dlatego, iż wprost nie odnoszą się one do przepisów dotyczących podatków i opłat lokalnych. Ich skutkiem jest z zasady zniesienie lub zmniejszenie opodatkowania np. poprzez wyłączenie grupy przedmiotów opodatkowania z opodatkowania najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości, właściwymi dla gruntów, budynku lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, o czym niżej.

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

11 Dz.U. Nr 179, poz. 1484.

12 Dz.U. Nr 164, poz. 1365.

13 L. Etel, Podatki samorządowe – ukryte regulacje, „Finanse Komunalne” 2005, nr 12.

3.2. Zmiany w katalogu podatków i opłat lokalnych oraz ich konstrukcji

Pierwszą z analizowanych grup nowelizacji – i podkreślić należy, iż jest ona stosunkowo nieliczna – są zmiany, które w istotny sposób zmodyfikowały zarówno katalog, jak i konstrukcję podatków i opłat lokalnych. Do tej grupy należy zaliczyć przede wszystkim:

- a) wprowadzenie z dniem 2 października 2005 r. nowej opłaty lokalnej – opłaty uzdrowiskowej, z jednoczesną modyfikacją konstrukcji opłaty miejscowej;
- b) rozszerzenie od dnia 1 stycznia 2007 r. kręgu podatników podatku rolnego na posiadaczy gruntów gospodarstwa rolnego na podstawie umowy dzierżawy zawartej stosownie do przepisów dotyczących uzyskiwania rent strukturalnych (art. 3 ust. 3 u.p.r.);
- c) uchylenie z dniem 1 lipca 2007 r. opłaty administracyjnej;
- d) zmiana w zakresie zasad obliczania górnych stawek podatków i opłat lokalnych wprowadzona z dniem 1 lipca 2007 r., polegająca na przyspieszeniu terminu podawania stawek przez Ministra Finansów w drodze stosownego obwieszczenia w terminie do 20 dnia po upływie pierwszego półrocza (we wcześniejszym stanie prawnym termin ten ustalono na 15 dzień, po upływie trzeciego kwartału);
- e) wprowadzenie z dniem 1 stycznia 2008 r. w miejsce podatku od posiadania psów opłaty od posiadania psów;
- f) wprowadzenie od dnia 1 stycznia 2008 r. nowej kategorii podatników podatku od środków transportowych – posiadaczy środków transportowych zarejestrowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jako powierzonych przez zagraniczną osobę fizyczną lub prawną podmiotowi polskiemu;
- g) przedłużenie od dnia 1 stycznia 2012 r. terminu do składania deklaracji na podatek od nieruchomości do dnia 31 stycznia roku podatkowego oraz przesunięcie terminu płatności pierwszej raty tego podatku przez osoby prawne i jednostki organizacyjne bez osobowości prawnej z 15 stycznia do końca stycznia roku podatkowego;

- h) zmiana od dnia 1 października 2013 r. zasad obliczania średniej ceny skupu żyta przyjmowanej dla potrzeb ustalenia stawki podatku rolnego.

Zasadniczo, na tle wskazanych zmian, podkreślić należy, iż w żadnym razie nie miały one istotnego wpływu na kształt systemu podatków i opłat lokalnych, a stanowiły raczej odpowiedź na potrzeby płynące ze strony samorządu. Taki charakter miało wprowadzenie do katalogu opłat lokalnych opłaty uzdrowskiej oraz opłaty od posiadania psów, a także wykreślenie z niego opłaty administracyjnej.

Wprowadzenie opłaty uzdrowskiej wiązało się z wejściem w życie ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowskim, uzdrowskich i obszarach ochrony uzdrowskiej oraz o gminach uzdrowskich. Jak wynika z uzasadnienia projektu tej ustawy, celem zmiany było zapewnić gminom, na terenie których będą znajdować się uzdrowska, dochodów równoważących koszty związane z uzyskaniem przez gminę potwierdzenia właściwości leczniczych, oraz koszty, które mogą powstać przy stosowaniu przepisów art. 29 ust. 2 i art. 30 projektu ustawy.¹⁴ Dodatkowo zmodyfikowano konstrukcję opłaty miejscowej w ten sposób, iż zróżnicowano jej wysokość, dopuszczając stosowanie wyższej stawki opłaty w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowskiej na zasadach określonych w ww. ustawie. Ponadto podkreślić należy, iż w przypadku opłaty miejscowej zaistniała niezrozumiała z legislacyjnego punktu widzenia sytuacja, kiedy do przepisów regulujących to świadczenie wprowadzono zmiany dwoma różnymi aktami prawnymi i to wchodzącymi w dwóch różnych terminach. Część zmian do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wprowadzono bowiem ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowskim, uzdrowskich i obszarach ochrony uzdrowskiej oraz gminach uzdrowskich, która weszła w życie 2 października 2005 r., a część ustawą z dnia 29 lipca 2005 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze zmianami w podziale zadań i kompetencji administracji terenowej. Drugą ze wskazanych ustaw w znaczący sposób zmodyfikowano art. 17 u.p.o.l. Do końca 2005 roku rada gminy, aby pobierać opłatę miejscową, musiała wystąpić do woje-

14 Z uzasadnienia projektu – Sejm RP IV kadencji, druk nr 3636, www.sejm.gov.pl

wody, który po uzgodnieniu z ministrem właściwym do spraw środowiska ustalał wykaz miejscowości, gdzie taka opłata mogła być pobierana. Od początku 2006 r. do poboru opłaty miejscowej konieczne jest po pierwsze – określenie przez Radę Ministrów w stosownym rozporządzeniu minimalnych warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową, co ma miejsce z uwzględnieniem warunków regionalnych i lokalnych, po drugie – w oparciu o rozporządzenie stosowną uchwałę będzie zobowiązana podjąć rada gminy. Zgodnie art. 17 ust. 5 u.p.o.l. rada gminy ustala miejscowości odpowiadające warunkom określonym w rozporządzeniu Rady Ministrów, w których pobiera się opłatę miejscową. Po ustaleniu miejscowości, w których opłata miejscowa będzie mogła być pobierana, rada gminy powinna określić też właściwe stawki tej opłaty w danych miejscowościach. Obie te czynności mogą być dokonane w jednej uchwale w sprawie opłaty miejscowej.¹⁵

Z początkiem 2007 r. z katalogu dochodów własnych gmin wykreślono opłatę administracyjną. Była ona pobierana za czynności urzędowe wykonywane przez organy podległe radzie gminy, jeżeli czynności te nie były objęte przepisami o opłacie skarbowej. W praktyce jednak duże trudności napotykało wskazanie „czynności urzędowych”, za które mogła być ona pobierana. W zasadzie jedyną taką czynnością było sporządzenie testamentu allograficznego.¹⁶ Bez większego więc żalu pożegnano się w gminach z opłatą, która nie miała w zasadzie żadnego znaczenia fiskalnego, a wiązała się z koniecznością podejmowania uchwał odnoszących się do jej elementów konstrukcyjnych.

Podobne przesłanki, które legły u podstaw wyeliminowania opłaty administracyjnej, skłoniły ustawodawcę do zamiany obligatoryjnego podatku od posiadania psów na fakultatywną opłatę od posiadania psów. W uzasadnieniu projektu ustawy z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw wskazano, że za zniesieniem podatku przemawiały względy fiskalne: „W obecnym stanie prawnym podatek od posiada-

15 Zob. szerzej R. Dowgier, Zmiany w podatkach i opłatach lokalnych 2006/2007 (cz. II), „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 1.

16 L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, Warszawa 2003, s. 359–360.

nia psów jest świadczeniem obligatoryjnym. W związku z tym gminy muszą pobierać podatek nawet w sytuacji, gdy koszty jego poboru zdecydowanie przekraczają wpływy z tego tytułu do budżetu gminy. Jednakże, biorąc pod uwagę fakt, że w 2005 r. wpływy z podatku od posiadania psów wyniosły około 14,6 mln zł, nie znajduje uzasadnienia likwidacja tego podatku bez wprowadzania w to miejsce innego świadczenia.¹⁷ Zastąpiono więc obligatoryjny podatek od posiadania psów fakultatywną opłatą o w zasadzie identycznej konstrukcji.

Dokonując analizy zmian związanych z konstrukcją poszczególnych podatków i opłat lokalnych, zacząć należy od roku 2006, kiedy to podjęto ustawę skutkującą przyspieszeniem podawania przez Ministra Finansów maksymalnych stawek podatków i opłat lokalnych. Zasady te weszły w życie z początkiem 2007 r. Aktualnie stawki maksymalne są znane już po zakończeniu pierwszego półrocza danego roku. Z uzasadnienia projektu ustawy wynikało, iż celem zmiany było usprawnienie procesu podejmowania uchwał w sprawie wysokości stawek podatków i opłat lokalnych i umożliwienie ich wcześniejszego podjęcia.¹⁸ Ten cel został jednak osiągnięty w niewielkim zakresie, gdyż pozostawiono zasadę, wedle której stawki minimalne podatku od środków transportowych w dalszym ciągu przeliczane są wg kursu euro na pierwszy dzień roboczy października (art. 12b u.p.o.l.). Oznacza to, że rady gmin nie mają możliwości podjęcia uchwały w sprawie stawek tego podatku przed ogłoszeniem stawek minimalnych, a więc najwcześniej w październiku, chociaż stawki maksymalne są znane już w lipcu. Po drugie wczesne podejmowanie uchwał w sprawie stawek innych podatków i opłat lokalnych, chociaż teoretycznie możliwe, może być dla rad gmin pułapką. Wiąże się to z tym, że ustawodawca zwykle pod koniec roku wprowadza zmiany w podatkach i opłatach lokalnych, które mogą rzutować na uchwały rad gmin w sprawie stawek. Z taką sytuacją mieliśmy do czynienia w 2010 r., kiedy to ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹⁹ zmieniono brzmienie stawki dla budynków związanych z prowadzeniem dzia-

17 Z uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw – Sejm RP V kadencji, druk nr 1082, www.sejm.gov.pl

18 *Ibidem*.

19 Dz.U. Nr 225, poz. 1461.

łałości gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych. Ustawa ta została opublikowana w dniu 30 listopada 2010 r., a zmiana przepisów skutkowałą koniecznością jej uwzględniania w uchwałach w sprawie stawek podatku od nieruchomości na kolejny rok. Tymczasem część z rad gmin miała już przyjęte takie uchwały. Jeżeli rada gminy nie podejmąby działań w kierunku ich zmiany, to obowiązująca w 2011 r. uchwała ze starą stawką byłaby sprzeczna z brzmieniem ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Rady gmin musiały więc zmieniać uchwały, często jeszcze w okresie ich *vacatio legis*.

Zatem przyspieszenie ogłaszania stawek minimalnych nie zostało powiązane z innymi zmianami w przepisach dotyczących podatków i opłat lokalnych, które umożliwiłyby radom gmin odpowiednio wcześnie podjęcie uchwał w sprawie stawek podatkowych, bez ryzyka, że zanim wejdą one w życie, w następstwie zmiany przepisów, już trzeba będzie je nowelizować.

Na kolejne istotne zmiany związane z konstrukcją podatków i opłat lokalnych trzeba było czekać kilka lat. Jedną z zapowiadanych szumnie przez rząd oraz posłów pracujących w sejmowej Komisji Nadzwyczajnej „Przyjazne Państwo” zmian związanych ze znoszeniem barier dla polskiej gospodarki, było wydłużenie o dwa tygodnie terminów do złożenia deklaracji na podatek od nieruchomości oraz terminów płatności pierwszej raty tego podatku. W ocenie projektodawców „Wydłużenie powyższego terminu na złożenie deklaracji poprawi sytuację podatników, szczególnie tych, którzy posiadają nieruchomości na terenie kilku gmin”.²⁰ Zabrakło jednak ustawodawcy wyobraźni, a może i wiedzy, która pozwalałaby zauważyć, że z władaniem nieruchomościami wiąże się nie tylko podatek od nieruchomości, ale również rolny i leśny. Nowelizacja doprowadziła do sytuacji, w której wprowadzie przesunięto termin złożenia deklaracji i płatności podatku od nieruchomości, ale pozostawiono niezmienione te terminy w podatku rolnym i leśnym. W konsekwencji podatnicy tych podatków nadal składają deklaracje do 15 stycznia i wpłacają pierwszą ratę podatku rolnego do dnia 15 marca, a podatku leśnego do 15 stycznia roku podatkowego.

20 Z uzasadnienia rządowego projektu ustawy o redukcji niektórych obowiązków dla obywateli i przedsiębiorców – Sejm RP VI kadencji, druk nr 4461, www.sejm.gov.pl

Odpowiedzią na postulaty zgłaszane przede wszystkim przez środowisko rolników była nowelizacja ustawy o podatku rolnym, która weszła w życie z dniem 1 października 2013 r. Do tej daty, zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.r., średnią cenę skupu żyta dla potrzeb określenia stawki podatku rolnego ustalano za okres pierwszych trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy. Konsekwencją takiego mechanizmu było to, że w przypadku wzrostu ceny skupu żyta we wskazanym okresie w kolejnym roku podatkowym podatnicy zobowiązani byli uiszczać podatek wg stawki naliczonej od tej ceny, pomimo, że w roku tym realna cena skupu żyta mogła być już zasadniczo inna. Z przyczyn oczywistych najbardziej dotyczyły podatników sytuacje, w których cena ta za okres, na podstawie którego była ustalana, gwałtownie rosła. Z sytuacją taką mieliśmy do czynienia w latach 2011 i 2012. Cena żyta obliczona za trzy pierwsze kwartały 2010 r., która obowiązywała przy ustalaniu stawki podatku rolnego na rok 2011, wynosiła 37,64 zł za 1 dt.²¹ Natomiast w kolejnych latach cena ta drastycznie wzrosła i za rok 2011 wynosiła 74,18 zł,²² a za rok 2012 – 75,86 zł.²³ Należy jednak zauważyć, iż realny wzrost opodatkowania podatkiem rolnym nie był w praktyce aż tak wielki, albowiem rady gmin powszechnie korzystały z uprawnienia, jakie daje im art. 6 ust. 3 u.p.r. Zgodnie z tym przepisem są one uprawnione do obniżenia, w drodze uchwały, ceny żyta przyjmowanej jako podstawa obliczenia podatku rolnego na ich terenie. Chcąc jednak rozwiązać problem istotnej zmienności obciążeń z tytułu podatku rolnego w sposób kompleksowy, ustawodawca wydłużył okres, za który ustalana jest cena żyta dla potrzeby określenia stawki podatku rolnego z trzech do jedenastu kwartałów. Zmiana miała, w ocenie projektodawców, „ustabilizować i urealnić cenę skupu żyta w dłuższym okresie i uniezależnić sposób jej obliczania od okresowych, czy nawet chwi-

21 Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 19 października 2010 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres pierwszych trzech kwartałów 2010 r. (M.P. Nr 76, poz. 960).

22 Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 19 października 2011 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres pierwszych trzech kwartałów 2011 r. (M.P. Nr 95, poz. 969).

23 Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 19 października 2012 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres pierwszych trzech kwartałów 2012 r. (M.P. z 2012 r. poz. 787).

lowych, wahań cen na rynku zbóż”.²⁴ I rzeczywiście uniezależniła, co podatnicy odczują w roku 2014. Otóż średnia cena żyta w roku 2013 znacząco spadła w porównaniu do roku poprzedniego, co przy starych zasadach jej określania na potrzeby podatku rolnego oznaczałoby również znaczący spadek stawki podatku na 2014 r. Tymczasem przyjęta zasada skutkuje tym, że cena żyta obliczona za 11 kwartałów – tak się składa tych, gdy była wysoka – będzie skutkowałą pozostawieniem podatku rolnego na wysokim poziomie przy realnym zmniejszeniu się wpływów ze sprzedaży tego rodzaju zboża. Zatem rady gmin kolejny raz będą pewnie podejmowały uchwały obniżające tę cenę na swoim terenie. Wydaje się, że problemy z urealnieniem wysokości podatku rolnego jednoznacznie przemawiają za koncepcją zmiany konstrukcji tego świadczenia i powiązania go wyłącznie z posiadaniem majątku, a nie z hipotetycznym dochodem lub przychodem, który on przynosi.

Gdy przyjrzeć się zmianom w podatkach i opłatach lokalnych w okresie ostatnich 10 lat, to w istocie jedynym znaczącym, nowym rozwiązaniem było wprowadzenie z początkiem 2005 r. do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przepisów, które miały stać się podstawą stworzenia podatkowej ewidencji nieruchomości na potrzeby wymiaru i poboru podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego (art. 7a u.p.o.l.).

Reasumując tę część rozważań, stwierdzić należy, iż przez ponad 10 lat udało się w sposób „istotny” zmienić system podatków i opłat lokalnych w ten sposób, iż zlikwidowano opłatę administracyjną, w zakresie której istniały wątpliwości, czy istnieją czynności, od których powinna być pobierana. Ponadto zamieniono obligatoryjny podatek od posiadania psów na fakultatywną opłatę o takiej samej konstrukcji i wprowadzono opłatę uzdrowską, która miała stanowić dodatkowe źródło dochodów gmin. Zasadnicze zmiany w zakresie podatków lokalnych sprowadziły się w zasadzie do wydłużenia o dwa tygodnie terminu do składania deklaracji na podatek od nieruchomości oraz wydłużenia okresu, za który ustala się cenę żyta przyjmowaną na potrzeby określenia stawki podatku rolnego.

24 Z uzasadnienia poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym (Sejm RP VII kadencji, druk nr 115), www.sejm.gov.pl

3.3. Preferencje w podatkach i opłatach lokalnych

Na tle analizy procesu legislacyjnego związanego z regulacjami odnoszącymi się do podatków i opłat lokalnych można stwierdzić, że główną aktywnością ustawodawcy było wprowadzanie do konstrukcji podatków i opłat lokalnych preferencji podatkowych. Zasadniczą ich część stanowiły zwolnienia, a także wyłączenia z opodatkowania. Modyfikowano także już istniejące przepisy w taki sposób, że rozszerzano zakres stosowania preferencji. Taki kierunek działania może zastanawiać, gdy zauważyć, iż już w „Strategii podatkowej” z początku 2004 r. wskazywano, że konieczne jest ograniczenie liczby zwolnień i ulg podatkowych, po dokonaniu ich oceny pod względem skutków ekonomicznych i społecznych. Oceny tej nie dokonano – w analizowanym okresie żadnej preferencji podatkowej w zakresie podatków i opłat lokalnych nie wyeliminowano, wręcz przeciwnie – wprowadzono kilka nowych. W tym kontekście znamienne jest to, że uszczuplenie dochodów gmin może stanowić ingerencję w ich samodzielność finansową, która gwarantowana jest art. 167 ust. 1 Konstytucji RP. Zgodnie z tym przepisem jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Nie powinno dochodzić więc do sytuacji, w której pozbawia się gminy dochodów własnych bez modyfikacji zakresu zadań. Z taką sytuacją mieliśmy do czynienia w tych wszystkich przypadkach, w których ustawodawca wprowadzał do ustaw regulujących konstrukcję podatków i opłat lokalnych zwolnienia podatkowe oraz inne rodzaje preferencji lub rozszerzał ich zakres, bez uwzględnienia kwestii rekompensaty utraconych z tego tytułu przez gminy dochodów. W przeważającej liczbie przypadków miała miejsce taka sytuacja. Wyjątkowo natomiast w analizowanym okresie rekompensatę wprowadzono w związku ze zwolnieniami dotyczącymi:

- gruntów położonych na obszarach objętych ochroną ścisłą, czynną lub krajobrazową, a także budynków i budowli trwale związanych z gruntem, które służą bezpośrednio osiągnięciu celów z zakresu ochrony przyrody – w parkach narodowych oraz w rezerwach przyrody (art. 7 ust. 1 pkt 8 u.p.o.l.);

- będących własnością Skarbu Państwa: gruntów pokrytych wodami jezior o ciągłym dopływie lub odpływie wód powierzchniowych oraz gruntów zajętych pod sztuczne zbiorniki wodne (art. 7 ust. 1 pkt 8a u.p.o.l.);
- przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego (art. 7 ust. 2 pkt 6 u.p.l., art. 12 ust. 2 pkt 5a u.p.r., art. 7 ust. 2 pkt 5a u.p.o.l.).

Tymczasem oprócz wskazanych wyżej zwolnień w analizowanym okresie wprowadzono lub rozszerzono zakres stosowania także innych preferencji, dotyczących:

- zwolnienia gruntów i budynków wchodzących w skład nieruchomości przeznaczonych na budowę dróg publicznych nabytych w trybie przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych²⁵ (art. 1b ust. 3 w zw. z art. 22 wskazanej ustawy). W tym przypadku rozszerzono zakres zwolnienia także na Generalną Dyрекcję Dróg Krajowych i Autostrad;
- wyłączenia gruntów pod morskimi wodami wewnętrznymi (art. 2 ust. 3 pkt 2a u.p.o.l.);
- wyłączenia pasów drogowych wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu (art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l.);
- rozszerzenia preferencyjnej stawki podatku od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l.);
- zwolnienia budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej (art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.);
- zwolnienia gruntów, które znajdują się w posiadaniu podmiotu zarządzającego portem lub przystanią morską, pozyskanych na potrzeby rozwoju portu lub przystani morskiej (art. 7 ust. 1 pkt 2a u.p.o.l.);

25 Dz.U. Nr 80, poz. 721 ze zm.

- zwolnienia nieruchomości lub ich części zajętych na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego (art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l.);
- zwolnienia Polskiego Związku Działkowców (art. 12 ust. 2 pkt 6 u.p.r. oraz art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l.);
- wyłączenie z opodatkowania samochodów ciężarowych o dopuszczalnej masie całkowitej równej 3,5 tony (art. 8 pkt 1 u.p.o.l.);
- zwolnienia osób niepełnosprawnych posiadających psy asystujące (art. 18a pkt 2a u.p.o.l.).

Należy zauważyć, iż w przypadku wskazanych preferencji w uzasadnieniach projektów ustaw wprowadzających zmiany rzadko pojawiały się wyliczenia dotyczące ich skutków finansowych, a gdy nawet tak było, to nie skutkowały one wprowadzaniem dla gmin rekompensaty utraconych dochodów. Oznacza to, że projektodawca miał świadomość uszczuplenia przez preferencję dochodów gmin, ale fakt ten zignorował.

Sięgając do uzasadnień projektów zmian, wskazać można, że wprost skutki finansowe wprowadzonych preferencji określono np. w przypadku zwolnienia w podatku od nieruchomości dla gruntów pozyskanych na potrzeby rozwoju portów i przystani morskich. W Ocenie Skutków Regulacji przygotowanej do projektu zmian wskazano, iż może ono spowodować spadek dochodu gmin portowych o około 5 mln zł rocznie.²⁶ Ponadto takie skutki finansowe określono także dla wyłączenia z opodatkowania samochodów ciężarowych o dopuszczalnej masie całkowitej równej 3,5 tony – zakładano ubytek w dochodach gmin w skali roku na ok. 100 mln zł, zwolnienia dla gruntów, budynków i budowli pozostałych po likwidacji linii kolejowych lub ich odcinków – ubytek ok. 70 mln zł rocznie.²⁷ Te idące w setki mln zł rocznie preferencje nie zostały gminom zrekompensowane.

26 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o portach i przystaniach morskich oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Sejm IV kadencji, druk nr 2909).

27 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Sejm V kadencji, druk nr 1082), www.sejm.gov.pl

Rażące jest także to, iż projektodawca nie dostrzegał ewidentnych przypadków uszczuplenia dochodów, co miało miejsce np. w odniesieniu do wyłączenia z opodatkowania gruntów pod morskimi wodami wewnętrznymi. Z uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej tę nowelizację wynika, że „W art. 2 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do istniejącego katalogu wyłączeń dodano grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi. Zmiana ta ma na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów pod morskimi wodami wewnętrznymi”.²⁸ W projekcie nie oceniono skutków finansowych tej regulacji, uznając po prostu, że takowych nie ma.²⁹ Gminy posiadające na swoim terenie tego rodzaju grunty mogą jednak wykazać, że wprowadzenie wyłączenia wiązało się dla nich ze spadkiem rocznych dochodów nawet rzędu kilku mln zł.

W niektórych przypadkach wprowadzania lub modyfikowania zakresu preferencji podatkowych widać po prostu ewidentny brak kompetencji ustawodawcy, który nie dostrzega skutków wprowadzanych rozwiązań. Jako przykłady takich sytuacji wskazać należy zmodyfikowanie zakresu zwolnienia z podatku od nieruchomości na terenie specjalnych stref ekonomicznych przewidziane w art. 10 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw,³⁰ do którego odsyła art. 1b ust. 2 u.p.o.l., zmodyfikowanie z dniem 9 grudnia 2003 r. zakresu wyłączenia dla pasów drogowych wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu oraz zmodyfikowane z dniem 1 stycznia 2011 r. brzmienie stawki dla budynków związanych z prowadzeniem działalności w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.

W pierwszym ze wskazanych przypadków ustawodawca nie ustrzegł się rażącego błędu, który w istocie sprowadzał się do tego, że wprowadzone zwolnienie przez pewien okres w ogóle nie mogło być stosowane. W latach 1995–2000 na mocy art. 7 ust. 1 pkt 12 u.p.o.l. zwolnione z podatku od nieruchomości były grunty, budowle i budyn-

28 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Sejm V kadencji, druk nr 1082), www.sejm.gov.pl

29 *Ibidem*.

30 Dz.U. Nr 188, poz. 1840.

ki położone na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, których właścicielem lub użytkownikiem wieczystym był zarządca strefy lub które służyły do prowadzenia, na podstawie zezwolenia, działalności gospodarczej na terenie strefy. Wprowadzone ustawą zmieniającą zwolnienie różniło się od tego, które funkcjonowało na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych we wskazanym wcześniej okresie. Zgodnie z art. 10 ust. 1 powołanej ustawy „zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budowle i budynki, które są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy na podstawie zezwolenia, zmienionego stosownie do przepisów art. 6, przez przedsiębiorcę, do którego stosuje się art. 5 ust. 2, w okresie ważności tego zwolnienia”. Tak enigmatycznie sformułowane wskazane przepisy powodowało, że aby je poprawnie odczytać i zastosować, konieczne było dokonanie analizy poszczególnych warunków, które muszą być spełnione, aby wskazane w nim przedmioty opodatkowania mogły być zwolnione z podatku od nieruchomości.

Przepis art. 10 ust. 1 ustawy o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych wskazując osobę przedsiębiorcy, odwołuje się do art. 5 ust. 2 ustawy, który to przepis z kolei odsyła do ust. 1 art. 5. Art. 5 ust. 2 ustawy zmieniającej stosuje się bowiem do przedsiębiorców innych niż tych, o których mowa w ust. 1. Dlatego do poprawnego określenia przedsiębiorcy wskazanego w konstrukcji zwolnienia z art. 10 ustawy konieczne było ustalenie, do jakiej grupy podmiotów stosuje się art. 5 ust. 1 ustawy zmieniającej. I tu pojawiał się problem, ponieważ sens tego przepisu nie jest jednoznaczny.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy zmieniającej przedsiębiorca, który posiada zezwolenie uzyskane przed dniem 1 stycznia 2001 r., zachowuje prawo do zwolnień podatkowych określonych w art. 12 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, w brzmieniu z dnia 31 grudnia 2000 r.:

- a) w okresie do dnia 31 grudnia 2011 r. – jeżeli był on w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy małym przedsiębiorcą w rozumieniu ust. 5;

b) w okresie do dnia 31 grudnia 2010 r. – jeżeli był on w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy średnim przedsiębiorcą w rozumieniu ust. 5.

Wskazany przepis w kontekście art. 5 ust. 2 ustawy można było interpretować na kilka sposobów, przy czym najbardziej zasadne było przyjęcie, że przedsiębiorcy inni niż przedsiębiorcy, o których mowa w ust. 1, to ci, którzy uzyskali zezwolenie przed 1 stycznia 2001 r., ale na dzień wejścia w życie ustawy nie byli małymi lub średnimi przedsiębiorcami.

Jeżeli zatem zwolnienie z art. 10 stosuje się jedynie do tych przedmiotów opodatkowania, które są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy na podstawie zmienionego zezwolenia, przez przedsiębiorców, do których nie stosuje się art. 5 ust. 2, to regulacja ta mówi o grupie podmiotów, które uzyskały zezwolenie na prowadzenie działalności w strefie przed dniem 1 stycznia 2001 r. oraz w dniu wejścia w życie ustawy zmieniającej nie posiadali statusu małego lub średniego przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. – Prawo działalności gospodarczej.³¹ Szkopuł w tym, że art. 12 ustawy zmieniającej przewidywał kilka terminów wejścia w życie przepisów tej ustawy. Ustawa wchodziła w życie z dniem uzyskania przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej, z wyjątkiem:

- art. 4, art. 6 i art. 11 – które wchodziły w życie po upływie 30 dni od ogłoszenia,
- art. 2 i art. 10 – które wchodziły w życie z dniem 1 stycznia 2004 r.

Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że (zapewne wbrew intencjom ustawodawcy) do czasu akcesji Polski do Unii Europejskiej nie było możliwe stosowanie zwolnienia z art. 10 ustawy zmieniającej. Wprawdzie, zgodnie z art. 12, przepis ten, podobnie jak nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2004 r., ale ustalenie jednej z przesłanek zastosowania zawartego w nim zwolnienia (podmiotu zajmującego grunty, budowle i budynki do prowadzenia działalności na terenie strefy) było możliwe

31 Dz.U. Nr 101, poz. 1178 ze zm.

dopiero po dniu uzyskania przez Polskę członkostwa w Unii. Odesłanie w art. 10 ustawy zmieniającej do art. 5 ust. 2 skutkowało bowiem tym, że warunkiem skorzystania ze zwolnienia było ustalenie m.in. czy w dniu wejścia w życie ustawy podmiot prowadzący działalność gospodarczą nie był małym lub średnim przedsiębiorcą, a ustawa, zgodnie z art. 12, wchodziła w życie dopiero z dniem wstąpienia Polski do Unii Europejskiej. W tej sytuacji wprowadzone z dniem 1 stycznia 2004 r. zwolnienie, w okresie do uzyskania przez Polskę członkostwa w Unii, nie mogło być stosowane.³²

Podobne nieprzewidziane skutki przyniosła zmiana wyłączenia z opodatkowania pasów drogowych. Od początku 2004 r., w porównaniu z regulacją obowiązującą do końca 2003 r., usunięto z art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. zwrot mówiący o tym, iż chodzi wyłącznie o drogi publiczne. Ministerstwo Finansów konsekwentnie w swoich wyjaśnieniach broniło poglądu, wedle którego zakres przedmiotowy wyłączenia nie uległ zmianie.³³ Stanowisko to było jednak niezgodne z nowym brzmieniem wskazanego przepisu, który odnosił się do wszystkich dróg, również innych niż publiczne.³⁴ W konsekwencji w latach 2004–2006 z wyłączenia mogły korzystać również drogi inne niż publiczne.

Ustawodawcę, a z pewnością gminy, zaskoczyły także skutki, jakie wiązały się ze zmianą brzmienia stawki podatku od nieruchomości dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Celem nowelizacji art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.p.o.l. było, co wynikało z uzasadnienia sejmowego projektu, „umożliwienie stosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości od budynków przeznaczonych do świadczenia usług zdrowotnych zgodnie z intencją ustawodawcy”,³⁵ przez co należy rozumieć rozszerzenie tej stawki również na te budynki i ich części, które nie są bezpośrednio zajęte, lecz jedynie związane z realizacją świadczeń zdrowotnych. W szczególności chodziło

32 Szerzej zob. R. Dowgier, Zwolnienie, którego nie ma – specjalne strefy ekonomiczne, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2004, nr 1.

33 Por. Pismo Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 19 kwietnia 2004 r. nr LK-2273/LP/03/PP w sprawie zakresu wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości infrastruktury drogowej.

34 L. Eteł, Podatek od nieruchomości, rolny, leśny, 2 wyd., Warszawa 2005, s. 123–124.

35 Druk nr 2876 zawierający projekt ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wraz z uzasadnieniem dostępny jest na stronie Sejmu RP: <http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/wgdruku/2876>

o budynki zajmowane przez sanatoria i szpitale. Niższa stawka objęła te budynki i ich części, które nie były faktycznie na świadczenia zdrowotne zajmowane, ale pozostawały w związku z realizacją tych świadczeń.³⁶ Tym samym zalegalizowana została występująca w niektórych gminach praktyka polegająca na stosowaniu niższej stawki do takich części budynków np. szpitali, jak korytarze, toalety czy pomieszczenia administracyjne – i to należy uznać za zasadne. Jednocześnie jednak pozbawiono gmin dochodów np. od części hotelowych obiektów typu sanatoria. Dopiero w późniejszym okresie gminy zwróciły uwagę na to, że z założenia dobre rozwiązanie mające usunąć nienormalną sytuację związaną z niemożliwością stosowania niższej stawki podatku np. do toalet w szpitalach, przy okazji pozbawiło je znacznych niekiedy dochodów. Stan ten próbowano zmienić poprzez złożenie skargi konstytucyjnej. Rada Miasta Kołobrzeg w złożonej do Trybunału Konstytucyjnego skardze wskazywała, że preferencyjna stawka podatku od nieruchomości dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych narusza proporcje między dochodami i wydatkami miasta oraz zasadę samodzielności finansowej samorządu lokalnego. Sam Kołobrzeg wyliczył, że ubytek w jego dochodach wynikający z nowelizacji wynosił ok. 2,5 mln zł rocznie. Ostatecznie jednak wyrokiem z dnia 26 września 2013 r. (K 22/12) Trybunał Konstytucyjny nie podzielił argumentacji Rady Miasta Kołobrzeg co do zgodności z Konstytucją znowelizowanego przepisu, w zakresie wskazywanym w skardze. Zasygnalizował jednak, że stawka preferencyjna mogłaby budzić wątpliwości, ale w innym kontekście. „Gdyby Rada Kołobrzegu kwestionowała naruszenie zasady wolności prowadzenia działalności gospodarczej i ewentualną nierówność w tym zakresie, czy naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej, albo wskazała na mankamenty procesu legislacyjnego, to nie jest wykluczone, że myślenie Trybunału i sentencja wyroku mogłyby być inne”.³⁷

W istocie więc problem stosowania preferencji w odniesieniu do określonej kategorii przedmiotów opodatkowania może powrócić. Na-

36 R. Dowgier, Nowelizacja stawki podatku od nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 12.

37 Fragment wypowiedzi sędziego Trybunału Konstytucyjnego Mirosława Granata dla portalu „biznes.onet.pl”.

leży bowiem postawić pytanie o racjonalność preferencyjnego opodatkowania jedynie wybranej grupy przedsiębiorców, którzy, jak wskazuje praktyka, wcale nie są w gorszej sytuacji od innych podmiotów. Aktualnie rynek usług związanych z szeroko pojętymi świadczeniami zdrowotnymi bardzo się rozwija i jakoś nie widać, żeby ta branża potrzebowała szczególnej pomocy. Tymczasem na gruncie podatku od nieruchomości jest ona uprzywilejowana, gdyż zamiast stawki podatku od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wynoszącej maksymalnie w 2013 r. 22,82 zł za 1 m², opodatkowanie budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych ograniczone jest do kwoty 4,63 zł za 1 m².³⁸

W naszej ocenie wątpliwości związane ze zgodnością z Konstytucją RP mogło budzić już wprowadzenie takiej stawki z początkiem 2003 r. Jednak wtedy gminy nadmiernie nie protestowały przeciwko ograniczeniu ich dochodów, ani nie domagały się z tego tytułu żadnej rekompensaty. W konsekwencji doszło do sytuacji w której określona kategoria podmiotów, w naszej ocenie, bez większego uzasadnienia jest traktowana w sposób nadzwyczajny. Prowadzi to do tego, że przedsiębiorcy prowadzący w zasadzie tożsamą działalność (np. hotel) są opodatkowani w różny sposób. Jeżeli bowiem jeden z nich zadba o to, aby w jakikolwiek sposób związać swoją działalność z udzielaniem świadczeń zdrowotnych (np. poprzez świadczenie usług noclegowych dla kuracjuszy przebywających w sanatorium), to może korzystać z preferencyjnego opodatkowania. Ewentualne naruszenie w tym przypadku zasady wolności prowadzenia działalności gospodarczej oraz sprawiedliwości podatkowej dostrzegł sam Trybunał Konstytucyjny. Będąc jednak związany granicami skargi złożonej przez Radę Miasta Kołobrzeg, kwestii tej nie mógł rozważyć. Jest to jednak, naszym zdaniem, cenna wskazówka, która może być podstawą do zakwestionowania funkcjonowania preferencyjnej stawki dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

38 R. Dowgier, Preferencyjna stawka dla nieruchomości związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych nie narusza zasady samodzielności finansowej gmin – Kołobrzeg przegrał przed Trybunałem Konstytucyjnym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 11.

Obrazu działalności ustawodawczej w zakresie preferencji podatkowych w podatkach lokalnych dopełnia fakt, iż były one wprowadzane również poprzez nowelizację innych przepisów niż te, które z założenia regulują ich konstrukcję. W tym zakresie wskazać należy przede wszystkim na dwie kwestie: zmiany w zakresie statusu poszczególnych kategorii podmiotów, w tym wyłączające ich z kategorii podmiotów prowadzących działalność gospodarczą oraz zmiany w zakresie prawa budowlanego, którego przepisy kształtują zakres m.in. definicji budowli przyjętej dla potrzeb opodatkowania.

W pierwszej ze wskazanych sytuacji w ustawie wprowadza się np. zapis, zgodnie z którym działalność prowadzona przez dany podmiot nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Ten z pozoru niemający związku z podatkami zapis wywołuje jednakże duże zmiany w zakresie opodatkowania budynków, budowli i gruntów podatkiem od nieruchomości. W wyniku jego wprowadzenia następuje radykalne zmniejszenie wysokości podatku płaconego przez podmiot, który nie jest już przedsiębiorcą. W efekcie gmina traci wpływy z podatku od nieruchomości, bez żadnej rekompensaty z tego tytułu, co w świetle Konstytucji wydaje się niedopuszczalne. Prowadzi to bowiem do pozbawiania gmin dochodów przy utrzymaniu katalogu zadań, które muszą być przez nie realizowane. Dlaczego zatem coś takiego ma miejsce? Wynika to, wg nas, z faktu niedostrzegania przez ustawodawcę związków pomiędzy tego typu zmianami a dochodami budżetów samorządowych. Jako przykład tego typu zmiany można wskazać powołaną wyżej zmodyfikowaną ustawę o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, gdzie w art. 3 ust. 2 stwierdza się, że działalność kulturalna nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu innych przepisów. W konsekwencji w wyniku wprowadzenia tej zmiany wszystkie podmioty prowadzące działalność kulturalną w rozumieniu ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (art. 1) nie prowadzą działalności gospodarczej. Do czasu nowelizacji jedynie działalność kulturalna instytucji kultury (państwowych i samorządowych) nie była traktowana jako działalność gospodarcza. Działalność kulturalna innych podmiotów (osób fizycznych, organizacji pozarządowych), o ile miała charakter zarobkowy, była działalnością gospodarczą, co rzutowało na zasady opodatkowa-

nia nieruchomości będących w ich władaniu. Płaciły one podatek od nieruchomości wg najwyższych stawek, przewidzianych dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Oprócz tego były zobowiązane do płacenia podatku od budowli. Natomiast instytucje kultury, jako nieprowadzące działalności gospodarczej, płaciły podatek wg niższych stawek, przewidzianych dla tzw. nieruchomości pozostałych. Będące w ich władaniu budowle nie podlegały opodatkowaniu. I tak np. nieruchomości teatru działającego jako państwowa lub samorządowa instytucja kultury były opodatkowane zdecydowanie niższym podatkiem niż teatru prowadzonego przez osobę fizyczną lub stowarzyszenie nieposiadające statusu instytucji kultury.

Poczynając od września 2005 roku, wszystkie podmioty prowadzące działalność kulturalną są opodatkowane tak jak podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej, a więc wg stawek pozostałych. Budowle tych podmiotów, jako niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej, są wyłączone z opodatkowania.³⁹

W przypadku zmian w prawie budowlanym podkreślić należy, iż odsyłają do niego przepisy regulujące podatek od nieruchomości, w tym definiując na potrzeby opodatkowania budowlę. Jest nią, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., 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. Zatem w przypadku ustalenia, że nie mamy do czynienia z obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego, nie istnieje przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W definicji budowli w prawie budowlanym (art. 3 pkt 3) wskazano, że są nią jedynie części budowlane urządzeń technicznych – i tutaj konsekwentnie poszerzano przykładowy katalog tych urządzeń. Najpierw z dniem 26 września 2005 r. dodano do niego elektrownie wiatrowe,⁴⁰ a następnie od dnia 1 lipca 2011 r. – na wszelki wypadek – elektrow-

39 L. Etel, *Podatki samorządowe...*, *op. cit.*

40 Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 163, poz. 1364).

nie jądrowe.⁴¹ W przypadku elektrowni wiatrowych przyniosło to taki skutek, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych zaczął dominować pogląd o możliwości opodatkowania jedynie fundamentu, masztu, wieży, słupa, a nie generatora (turbiny), wirnika i innych elementów niebudowlanych składających się na taki obiekt.⁴²

Dodatkowo od dnia 17 lipca 2010 r. do budowli w rozumieniu prawa budowlanego zaliczono obiekty linowe, które zdefiniowano w nowym art. 3a.⁴³ Definiuje on obiekt liniowy jako obiekt budowlany, którego charakterystycznymi parametrami jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego. Ze wskazanej definicji budowli wynika więc, że w świetle prawa budowlanego nie jest budowlą, a zatem i obiektem budowlanym, kabel umieszczony w kanalizacji kablowej. Nie jest to także urządzenie budowlane. Skutkiem wskazanej modyfikacji jest więc wyłączenie z zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości kabli umiejscowionych w kanalizacji, których wartość stanowi znaczną część całej sieci telekomunikacyjnej.

W załączonej do rządowego projektu ustawy o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnej ocenie skutków finansowych projektowanej regulacji⁴⁴ wskazano, że spowoduje ona wzrost wydatków budżetu państwa i sektora publicznego – szczególnie w pierwszym okresie

41 Ustawa z dnia 29 czerwca 2011 r. o przygotowaniu i realizacji inwestycji w zakresie obiektów energetyki jądrowej oraz inwestycji towarzyszących (Dz.U. Nr 135, poz. 789).

42 Por. np. wyrok NSA z dnia 15 maja 2012 r. (sygn. akt II FSK 2132/10), w którym Sąd wskazał, iż „W świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 pb. w odniesieniu do elektrowni wiatrowych budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 stanowią jedynie obiekty budowlane i części budowlane urządzeń technicznych, to jest fundamenty, maszty, wieże, słupy. W związku z tym należy uznać, iż obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości obejmuje elementy budowlane urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych.” O zmianie linii orzeczniczej dotyczącej opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych zob. szerzej W. Morawski (red.), T. Brzezicki, K. Lasiński–Sulecki, O. Łunarski, P. Majka, W. Morawski, J. Wantoch–Rekowski, Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne, Warszawa 2013, s. 78–83.

43 Ustawa z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz.U. Nr 106, poz. 675).

44 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Sejm VI Kadencji, druk nr 2546), www.sejm.gov.pl

obowiązywania, dopóki poczynione wydatki inwestycyjne i organizacyjne nie zostaną zbilansowane korzyściami płynącymi z uruchomienia nowych inwestycji w infrastrukturę telekomunikacyjną. W dalszej części podniesiono także, że ujemne skutki projektowanych zmian dla budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego w dużej części zostaną zrekompensowane w kolejnych latach przez wpływy z podatków, bowiem inwestycje w telekomunikację przekładają się na znaczny wzrost produkcji i zatrudnienia, a w efekcie powodują zwiększenie dochodów publicznych przez efekt popytowy i podażowy inwestycji. Projekt rządowy uwzględniał zmiany w definicji sieci uzbrojenia terenu obowiązującej w prawie geodezyjnym i kartograficznym, ale zmieniając definicję budowli w prawie budowlanym, nie wyłączał z niej kabli umieszczonych w kanalizacji. Dodano ten zapis w toku prac parlamentarnych i doszło do sytuacji, w której zmiana przepisów skutkowałą znaczącym, zapewne liczoną setkami milionów złotych w skali kraju, spadkiem dochodów gmin z tytułu opodatkowania sieci telekomunikacyjnych. Podnoszony argument, że zmiana ta miała na celu rozwiązanie problemu samoopodatkowania gmin z tytułu posiadanych budowli, wydaje się być dość nedorzecznym. Czy to w drodze zwolnienia ustawowego, czy też uchwałą rady gminy można było zwolnić z podatku od nieruchomości infrastrukturę powstałą w związku z realizacją zadań realizowanych na podstawie ustawy o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnej. Ostatecznie wsparcie takie otrzymały nie tyle samorządy, co firmy telekomunikacyjne, które od początku sierpnia 2010 r. mogły wyłączać z opodatkowania wartość umiejscowionych w kanalizacji przewodów.⁴⁵

Reasumując tę część rozważań, stwierdzić należy, iż na przestrzeni ostatniego dziesięciolecia z dużą łatwością wprowadzano do konstrukcji podatków i opłat lokalnych preferencje podatkowe, często nie dostrzegając skutków finansowych, jakie wywołują one dla gmin. Co więcej, w niektórych przypadkach, nawet gdy takie skutki określono, nie wiązało się to z wprowadzeniem stosownej rekompensaty uszczerbku w dochodach najniższego szczebla samorządu.

45 Szerzej zob. R. Dowgier, Wpływ zmiany definicji budowli w prawie budowlanym na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 9.

3.4. Zmiany o charakterze doprecyzowującym

W wielu przypadkach argumentem przemawiającym za zmianą przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne były praktyczne problemy, które pojawiały się na etapie ich stosowania, a których ustawodawca nie przewidział. Poprawianie nieścisłości w regulacjach prawnych nie świadczy najlepiej o prawodawcy, skoro tworzy normy o niejednoznacznym charakterze, szczególnie gdy dotyczy to przepisów prawa daninowego, w zakresie których szczególnie ważna jest ich określoność. Podatki powinny być bowiem w sposób jasny i zrozumiały oznaczone. „Niejasność rodzi niechęć i wątpliwości u podatników, a sposobność do nadużyć u organów skarbowych. Stąd system podatkowy powinien być wedle możliwości prostym i konsekwentnym, wyrazy i osnowa ustawy również jasne i proste, dwuznaczności starannie unikane, stopa podatkowa, czas, miejsce, terminy płatności, waluta, w jakiej należą się podatki, dokładnie i przystępnie określone. Słusznie bowiem zauważył już Smith, że niepewność podatków szkodliwiej działa niż nierówny ich rozkład.”⁴⁶

Zasada określoności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego została zdefiniowana jako nakaz formułowania przepisów w sposób poprawny, precyzyjny i jasny. Standard ten wymagany jest zwłaszcza, gdy chodzi o przepisy prawa podatkowego. Podstawą do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy standard ten spełniają regulacje dotyczące podatków i opłat lokalnych, może być analiza prac legislacyjnych w tym zakresie.

Znakomitym przykładem sytuacji, w której wprowadzając regulacje prawne, nie analizuje się ich skutków, była sytuacja zaistniała w 2003 r., gdy stawki minimalne podatku od środków transportowych przekroczyły stawki maksymalne!!! W tymże roku, w następstwie gwałtownego wzrostu kursu euro oraz obowiązujących różnych wskaźników waloryzacji stawek wskazanego podatku doszło do sytuacji, gdy stawki minimalne były wyższe niż stawki maksymalne. Stawki minimalne waloryzowane są wg kursu euro, a stawki maksymalne wg wskaźnika wzrostu cen detalicznych. W rezultacie powstał problem, w jaki sposób rady gmin mają prawidłowo podjąć uchwały w sprawie

46 S. Głąbiński, Nauka skarbowości, Lwów 1911, s. 358.

stawek w podatku od środków transportowych na 2004 r., skoro stawki minimalne przekroczyły maksymalne. Rozwiązując wskazaną kwestię art. 55 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego,⁴⁷ dodano w art. 10 u.o.p.l. nowy ust. 3. Zgodnie z nim, „jeżeli górna granica stawki podatku, o której mowa w ust. 1 pkt 2, 4 lub 6, jest niższa od odpowiedniej stawki minimalnej, określonej w załącznikach nr 1–3 do ustawy, górnej granicy stawki nie uwzględnia się. W tym przypadku rada gminy przyjmuje stawkę podatku od środków transportowych dla poszczególnych rodzajów pojazdów w wysokości odpowiedniej stawki, określonej w załącznikach nr 1–3 do ustawy.” Zatem w sytuacji, gdy stawka minimalna z załącznika do ustawy jest wyższa niż stawka maksymalna z ustawy, stosuje się stawkę minimalną. Tym samym rada gminy traci przysługujące jej na mocy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych prawo do kształtowania stawek w podatku od środków transportowych – nie może stawek podwyższać, co jest zrozumiałe, ale nie może też ich obniżyć.⁴⁸

Mankamentem tej regulacji jest więc to, że nie ma w niej przewidzianej żadnej możliwości obniżenia stawki minimalnej wówczas, gdy staje się ona wyższa od stawki maksymalnej. Rada gminy nie może w takiej sytuacji obniżyć tej stawki. Może to doprowadzić w praktyce do powstania licznych sporów organów podatkowych z podatnikami. Podatnicy mogą bowiem kwestionować gwałtowny wzrost stawek od przyczep, przy jednoczesnym niewielkim wzroście stawek od ciągników. Mogą pytać, dlaczego wzrosły o tak dużo (powyżej stawki maksymalnej) stawki na określone rodzaje środków transportowych? Odpowiedź, że wynika to z reguł waloryzacyjnych, jak się wydaje, niczego nie wyjaśni. Lepiej byłoby, gdyby rada gminy mogła dostosować te wyższe stawki do możliwości płatniczych właścicieli tych środków. Możliwości płatnicze podatników tego podatku są w dużej mierze zależne od uzyskiwanych przez nie dochodów. Dochodowość ta jest z kolei zależna od tego, na jakim terenie działa podatek. Inna będzie w przypadku podatnika prowadzącego działalność w niewielkiej gminie wiejskiej, oddalonej od dużych miast, a inna u podatnika działają-

47 Dz.U. Nr 203, poz. 1966.

48 Zob. L. Etel, M. Popławski, R. Dowgier, Gminny poradnik podatkowy, t. I, Warszawa 2005, s. 82–83.

cego na terenach zurbanizowanych. W takich przypadkach rada gminy dostosowuje wysokość obciążenia do specyfiki danego terenu i możliwości płatniczych podatników. Wprowadzenie nowego art. 10 ust. 3 spowodowało, że będzie obowiązywała na podstawie ustawy jednokwowa stawka podatku we wszystkich gminach, bez możliwości jej obniżenia przez radę gminy. Wysokość tej stawki będzie przy tym zależna nie od możliwości płatniczych podatników, tylko kursu. Co wówczas, gdy ten kurs wzrośnie np. o 50%? Podatnicy nie będą w stanie zapłacić podatku, a rada gminy nie będzie mogła obniżyć stawki tego świadczenia, chociaż do jej budżetu trafiają wpływy z tego podatku. Nie wydaje się to być rozwiązaniem racjonalnym.⁴⁹

W związku z tym należałoby raczej postulować, aby zmienić zasady waloryzacji stawek podatku od środków transportowych w ten sposób, aby stawki minimalne i maksymalne uzależnić od kursu euro, co uwzględniają wymogi wynikające z prawa Unii Europejskiej.

Za naprawienie oczywistego błędu należy uznać nowelizację art. 17 ust. 4 pkt 3 u.p.o.l., który zawiera upoważnienie dla Rady Ministrów do określania w drodze stosownego rozporządzenia warunków, jakie musi spełniać dana miejscowość, aby można w niej było pobierać opłatę miejscową. Opłata ta, zgodnie z art. 17 ust. 1 u.p.o.l., pobierana jest od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych, w miejscowościach, które posiadają korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach, albo w miejscowościach znajdujących się na obszarach ochrony uzdrowiskowej. Tymczasem do 2007 r. w powołanym art. 17 ust. 4 pkt 3 wskazywano, że Rada Ministrów, wydając rozporządzenie, określa warunki umożliwiające pobyt nie tylko w celach wypoczynkowych, szkoleniowych lub turystycznych, które uzasadniają pobór opłaty miejscowej, ale również zdrowotnych. Tymczasem pobyt w celach zdrowotnych nie był podstawą do naliczenia opłaty miejscowej.

Z kolei z przykładem sytuacji, w której ustawodawca zmienia przepisy, których zastosowanie w praktyce budziło istotne wątpliwości, była

49 Por. L. Etel, Waloryzacja stawek w podatku od środków transportowych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 11.

nowelizacja wyłączenia z opodatkowania, o którym mowa w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. dotycząca pasów drogowych. Po nowelizacji tego przepisu z początkiem 2004 r., gdy wykreślno z wyłączenia przymiotnik „publiczne”, w latach 2004–2006, jak wskazywano wbrew intencji ustawodawcy, wyłączeniem objęte były również drogi wewnętrzne. Ustawą z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw zmieniono brzmienie wskazanego przepisu w ten sposób, iż zapisano w nim wprost, iż obejmuje on pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych. W uzasadnieniu tej zmiany wskazano, że zmiana ma na celu usunięcie istniejących wątpliwości interpretacyjnych.⁵⁰

Podobny charakter miała zmiana dotycząca terminów płatności podatku od środków transportowych, którą wprowadzono z początkiem 2007 r. Zgodnie z nowym brzmieniem przepisu w przypadku, gdy obowiązek podatkowy powstaje od dnia 1 września danego roku, podatek jest płatny jednorazowo w terminie 14 dni od dnia powstania tego obowiązku. W obowiązującym do wskazanej daty stanie prawnym ustawa wskazywała na termin płatności, o ile obowiązek powstał po dniu 1 września danego roku, co prowadziło do sytuacji, w której, o ile obowiązek ten powstał 1 września, nie było wiadomo, w jakim terminie należy uiścić podatek.

Takich sytuacji związanych z poprawianiem wadliwych, nieprecyzyjnych przepisów był dużo więcej, a i tak do dnia dzisiejszego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych występują ewidentne błędy. Przykładem niech będzie art. 7a ust. 2 pkt 1 u.p.o.l. Przepis ten wskazuje na dane, jakie powinna zawierać podatkowa ewidencja nieruchomości, w tym wynikające z ewidencji i rejestrów prowadzonych przez organy administracji publicznej. W tym miejscu ustawa wskazuje, że chodzi o takie rejestry i ewidencje, jak w szczególności:

- „1) przed dniem wejścia w życie ustawy;
- 2) aktów notarialnych;

50 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustawy (Sejm V kadencji, druk nr 1082), www.sejm.gov.pl

- 3) ewidencji decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu i wydanych decyzji o pozwoleniu na budowę;
- 4) planu zagospodarowania przestrzennego;
- 5) ewidencji prowadzonych przez urzędy skarbowe;
- 6) Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników.”

Punkt pierwszy tego katalogu jest oczywistą omyłką ustawodawcy, która funkcjonuje w ustawie od początku 2003 r. Do dzisiaj, pomimo licznych nowelizacji, ten wstydlivy dla ustawodawcy błąd nie został poprawiony.

3.5. Zmiany o charakterze dostosowawczym

Przyczyną nowelizacji przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne była w wielu sytuacjach konieczność uwzględnienia zmian w aktach prawnych należących do innych gałęzi prawa niż prawo podatkowe. Wyrazem takiego działania była m.in. zmiana tytułu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która nastąpiła w związku z wejściem Polski do Unii Europejskiej, ustawą z dnia 20 kwietnia 2004 r. o zmianie i uchyleniu niektórych ustaw w związku z uzyskaniem przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej.⁵¹ Polegała ona na dodaniu do tytułu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odnośnika w brzmieniu: „Niniejsza ustawa dokonuje w zakresie swojej regulacji wdrożenia następujących dyrektyw Wspólnot Europejskich:

- 1) dyrektywy 92/106/EWG z dnia 7 grudnia 1992 r. w sprawie ustanowienia wspólnych zasad dla niektórych typów transportu kombinowanego towarów między państwami członkowskimi (Dz. Urz. WE L 368 z 17.12.1992),
- 2) dyrektywy 1999/62/WE z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie pobierania opłat za użytkowanie niektórych typów infrastruktury przez pojazdy ciężarowe (Dz. Urz. WE L 187 z 20.07.1999).

Dane dotyczące ogłoszenia aktów prawa Unii Europejskiej, zamieszczone w niniejszej ustawie – z dniem uzyskania przez Rzeczpo-

51 Dz.U. Nr 96, poz. 959.

spolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej – dotyczą ogłoszenia tych aktów w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej – wydanie specjalne.”

Wprowadzenie zasygnalizowanej zmiany było niezbędne z punktu widzenia wykonania przez Polskę ciężących na niej zobowiązań w zakresie implementacji prawa wspólnotowego. Był to jeden z wymogów, których spełnienie było konieczne dla uznania pełnej transpozycji przepisów dyrektyw do prawa krajowego. Informacja o fakcie transpozycji wskazanych dyrektyw w nowelizowanej ustawie oznacza przy tym, iż dane dyrektywy transponowane zostały w zakresie regulacji nowelizowanej ustawy – nie oznacza zaś, iż ustawa ta wyczerpuje dyspozycję tych aktów wspólnotowego prawa pochodnego.⁵²

Przedstawiony powyżej dość enigmatyczny fragment uzasadnienia wprowadzonej nowelizacji pozwala stwierdzić, że analizowana zmiana w zasadzie niczego nowego nie wniosła. Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w części dotyczącej podatku od środków transportowych już przed 1 maja 2004 r. były w dużej mierze zgodne ze wskazanymi dyrektywami unijnymi. Jeżeli chodzi o pierwszą z nich, to w ramach dostosowania od początku 2002 roku wprowadzono zwolnienie z podatku od środków transportowych dla środków transportowych wykorzystywanych w transporcie kombinowanym (art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.). Z kolei do dyrektywy z 17 czerwca 1999 r. dostosowany jest mechanizm waloryzacji stawek minimalnych określony w art. 12b ustawy – zarówno jeżeli chodzi o przeliczanie stawek wg kursu euro, jak i 5% wskaźnik wzrostu kursu euro, który skutkuje obligatoryjną zmianą stawek przez Ministra Finansów.⁵³

Pojawienie się w tytule ustawy wskazanego odnośnika stało się w praktyce przyczyną dużego zamieszania w gminach, które wydają decyzje podatkowe i podejmując stosowne uchwały, stanęły przed jakże istotnym problemem tego, czy powołując ustawę o podatkach i opłatach lokalnych powinny opatrzyć jej tytuł odnośnikiem i jakie ewentualne skutki wywoła sytuacja, w której tego odnośnika zabraknie. W prak-

52 Por. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie i uchynieniu niektórych ustaw w związku z uzyskaniem przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej.

53 Por. L. Etel, S. Presnarowicz, Podatek od środków transportowych. Komentarz, Warszawa 2002, s. 79.

tyce zdarzały się, oczywiście bezzasadne, przypadki uchylania i przekazywania do ponownego rozpatrzenia decyzji gminnych organów podatkowych przez samorządowe kolegia odwoławcze z powodu braku odnośnika w tytule ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, chociaż ten redakcyjny mankament nie miał istotnego znaczenia ani dla procesu stosowania, ani też stanowienia prawa.⁵⁴

W kolejnych latach zmiany o charakterze dostosowawczym obejmowały m.in. następujące grupy przepisów:

- zwolnienia z podatków lokalnych uczelni, w związku z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym⁵⁵ i nowej nomenklatury wynikającej z tej ustawy (art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.l., art. 12 ust. 2 pkt 1 u.p.l., art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.o.l.);
- zwolnienia z podatków lokalnych przedsiębiorców o statusie centrum badawczo–rozwojowego, w związku z dostosowaniem przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym oraz o podatku leśnym do przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej⁵⁶ (art. 12 ust. 2 pkt 5a u.p.r., art. 7 ust. 2 pkt 6 u.p.l. oraz art. 7 ust. 2 pkt 5a u.p.o.l.);
- zwolnienia z podatków lokalnych instytutów naukowych i pomocniczych jednostek naukowych, w związku ze zmianami wprowadzonymi ustawą z dnia 20 kwietnia 2010 r. – Przepisy wprowadzające ustawy reformujące system nauki⁵⁷ (art. 12 ust. 2 pkt 3 u.p.r., art. 7 ust. 2 pkt 3 u.p.l. oraz art. 7 ust. 2 pkt 3 u.p.o.l.);
- zwolnienia z podatku od nieruchomości dla budynków położonych na terenie rodzinnych ogrodów działkowych (art. 7 ust. 1 pkt 12 u.p.o.l.) oraz zwolnienia z podatku rolnego dla Polskiego Związku Działkowców z tytułu użytkowania i użytkowania wieczystego gruntów rodzinnych ogrodów działkowych (art. 12 ust. 2 pkt 6 u.p.r.), związane ze zmianą polegającą na zastąpieniu pracowni-

54 L. Etel, Podatek od nieruchomości, rolny, leśny, 2 wyd., Warszawa 2005, s. 30.

55 Dz.U. Nr 164, poz. 1365.

56 Dz.U. Nr 179, poz. 1484.

57 Dz.U. Nr 96, poz. 620.

czych ogrodów działkowych rodzinnymi ogrodami działkowymi w następstwie wejścia w życie ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o rodzinnych ogrodach działkowych;⁵⁸

- zasady składania deklaracji na podatek od nieruchomości oraz podatek od środków transportowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 6 ust. 14 i 16 oraz art. 9 ust. 9 i 12 u.p.o.l.), w związku z koniecznością ujednoczenia nazewnictwa ustaw regulujących podatki lokalne z terminologią zawartą w przepisach o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz w ustawie z dnia 13 lipca 2006 r. zmieniającej ustawę o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw;⁵⁹
- uprawnienia sejmiku województwa, w miejsce wojewody, do zaliczania niektórych gmin do innego okręgu podatkowego (art. 5 ust. 2 u.p.r.), co wynikało z ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze zmianami w podziale zadań i kompetencji administracji terenowej;⁶⁰
- wprowadzania ulg, zwolnień oraz niższych stawek podatku od nieruchomości, od środków transportowych oraz opłat lokalnych z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej – odpowiednie zapisy potwierdzające konieczność zgodności udzielanych preferencji z zasadami udzielania pomocy publicznej wprowadzono ustawą z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej i niektórych innych ustaw⁶¹ do art. 13e u.p.r., art. 7 ust. 6b i art. 20b–d u.p.o.l. oraz art. 7 ust. 3 u.p.l.

Jak wynika z powyższego, wprowadzane zmiany nie miały z zasady merytorycznego charakteru. Najczęściej wiązały się ze zmianą nazewnictwa używanego w innych aktach prawnych, albo też miały jedynie charakter informacyjny – potwierdzały obowiązki wynikające z tych aktów.

58 Dz.U. Nr 169, poz. 1419.

59 Dz.U. Nr 143, poz. 1031.

60 Dz.U. Nr 175, poz. 1462.

61 Dz.U. Nr 245, poz. 1775.

III.

PROPOZYCJE ZMIAN W SYSTEMIE PODATKÓW I OPŁAT LOKALNYCH

1. Ustawowe określenie świadczeń zaliczanych do kategorii podatków i opłat lokalnych

Przed sformułowaniem jakichkolwiek postulatów zmian dotyczących podatków i opłat lokalnych trzeba jednoznacznie ustalić, jakie świadczenia zaliczają się do tej grupy. Jest to niezbędne z tego powodu, że pojęcie to funkcjonuje w innych aktach prawnych, ale nigdzie nie jest zdefiniowane, co skutkuje powstawaniem problemów interpretacyjnych. Najlepszym przykładem jest art. 168 Konstytucji RP, zgodnie z którym „jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie”. No i tu pojawia się problem dotyczący tego, jakie świadczenia należy zaliczyć do tej grupy. Innym przykładem może być art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych.¹ Z tego przepisu wynika, że kompetencje nadzorcze przysługują RIO jedynie w odniesieniu do uchwał rad w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa. I tutaj znowu się pojawia pytanie o to, jakie podatki i opłaty należy zaliczyć do tej grupy.

Najnowszym przykładem wątpliwości, jakie budzi wskazane pojęcie, jest opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi, którą uregulowano w ustawie z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czysto-

1 Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 1113.

ści i porządku w gminach.² Do świadczenia tego, zgodnie z odesłaniem z art. 6q wskazanej ustawy, stosuje się ordynację podatkową. Jak z kolei stanowi art. 63 tej ustawy, do kwot podatków (opłat) stosuje się zasady zaokrągleń, z wyjątkiem opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. Pojęcie to nie jest jednoznaczne, co skutkowało powstaniem wątpliwości, czy opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi podlega zaokrąglaniu. W naszej ocenie wyniki wykładni językowej tego pojęcia, wsparte wykładnią systemową wewnętrzną oraz wykładnią historyczną, prowadzą do wniosku, iż użyte w art. 63 o.p. pojęcie „opłaty, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych” obejmuje jedynie opłaty uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (miejscową, uzdrowską, targową, od posiadania psów), a więc nie donosi się ono do opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.³

Wskazane przykłady uzasadniają potrzebę jednoznacznego ustalenia katalogu podatków i opłat lokalnych. Tylko w ten sposób można ostatecznie usunąć problemy interpretacyjne związane z rozumieniem tego pojęcia. Umożliwi to także systemowe podejście do reformy tej grupy świadczeń. Nie można np. skutecznie zmienić konstrukcji podatku od nieruchomości uregulowanego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych bez zmiany podatku rolnego i leśnego, które z formalnego punktu widzenia nie są podatkami i opłatami lokalnymi.⁴

Wbrew pozorom jednoznaczne określenie, jakie świadczenia zaliczane są do tej kategorii, nie jest takie proste. Bierze się to stąd, że zasadnicze znaczenie w omawianej materii ma ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, której tytuł błędnie sugeruje, że są tam uregulowane wszystkie podatki i opłaty lokalne.⁵ W istocie rzeczy są tam unormowane jedynie niektóre z nich, co w literaturze nie budzi wątpliwości.⁶

2 Tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 1399.

3 Szerzej zob. R. Dowgier, Czy do opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się zasady dotyczące zaokrąglania, o których mowa w art. 63 § 1 ordynacji podatkowej – uwagi na tle wyroku WSA w Lublinie z dnia 28 grudnia 2012 r. (I SA/Lu 932/12), „Finanse Komunalne” 2013, nr 9.

4 Nie są bowiem uregulowane we wspomnianej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

5 Szerzej M. Popławski, Pojęcie „podatki lokalne”, „Finanse Komunalne” 2003, nr 3.

6 Problem ten istniał na gruncie poprzednich regulacji, gdzie wyraźnie w tytule ustawy stwierdzano, że reguluje ona niektóre podatki i opłaty lokalne – zob. np. ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 45, poz. 229 ze zm.).

Dla uniknięcia nieporozumień interpretacyjnych w doktrynie używa się pojęcia „podatki i opłaty samorządowe”, do których zaliczą się niewątpliwie podatki i opłaty lokalne uregulowane w powołanej ustawie o takim tytule.⁷ Pojęcie to jest używane w literaturze w odniesieniu do świadczeń podatkowych, które charakteryzują się tym, że stanowią dochód budżetu gminy i mogą być w pewnym zakresie kształtowane przez radę gminy bądź też wójta, burmistrza (prezydenta).⁸ Zalicza się do nich, oprócz „podatków i opłat lokalnych” z ustawy o takim tytule, podatek rolny, podatek leśny, kartę podatkową, podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz opłatę skarbową. Świadczenia te stanowią w miarę jednorodną grupę i powinny być traktowane jako podatki lokalne czy też samorządowe; nazwa ma tu znaczenia drugorzędne.

Nie ma wątpliwości, że wskazany katalog podatków i opłat lokalnych ma charakter przypadkowy i jest wynikiem ewolucji polskiego systemu podatkowego, którego obecny kształt bazował na istniejących na początku lat 90-tych ubiegłego wieku regulacjach prawnych. Nie jest to na pewno katalog, do którego zaliczono świadczenia spełniające z góry określone kryteria. W związku z tym powstaje pytanie: czy do tego katalogu nie powinny być zaliczone inne świadczenia, pominięte przez ustawodawcę, a mające cechy podatków lokalnych?

Najpierw należałoby rozważyć, czy wśród istniejących już podatków nie ma takich, które powinny być uznane za lokalne. Są argumenty przemawiające za tym, aby ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, uregulowany w ustawie o zryczałtowanym opodatkowaniu niektórych przychodów osób fizycznych,⁹ stał się dochodem budżetów samorządowych. Uregulowana w tej samej ustawie karta podatkowa od dłuższego już czasu stanowi dochód podatkowy gminy. Jest to – obok ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – forma opłacania podatku dochodowego przez lokalnych przedsiębiorców, prowadzących działalność gospodarczą w niewielkim zakresie. Dostyć często wskazuje się, że władze lokalne powinny mieć uprawnienia do kształtowania

7 L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 59 i nast.

8 *Ibidem*.

9 Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 ze zm.)

w pewnym zakresie obciążeń tej kategorii podatników, a to jest możliwe jedynie wówczas, gdy ryczałty te będą zaliczane do kategorii podatków lokalnych. Podobieństwo konstrukcji tych świadczeń uzasadnia zaliczenie tego ryczałtu do grupy świadczeń lokalnych. Te same argumenty przemawiają za tym, aby podatkiem lokalnym stał się ryczałt płacony przez osoby duchowne. Wiązałoby się to oczywiście z korektą udziałów samorządu w podatku dochodowych od osób fizycznych, która uwzględniałaby zmniejszenie wpływów uzyskiwanych przez budżet państwa. W unormowaniach dotyczących tych ryczałtów należałoby wprowadzić rozwiązania umożliwiające wpływ władz lokalnych na ich konstrukcję. Mamy tu na myśli możliwości wprowadzania zwolnień oraz obniżania stawek.

Zaliczenia ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz płaconego przez osoby duchowne do podatków lokalnych umożliwiłyby zrealizowanie postulatu przyznania powiatom (lub województwom) dochodów podatkowych. Wpływy z tych ryczałtów mogłyby trafiać do budżetów tych jednostek, bez uszczuplania dochodów podatkowych gmin, co jest dotychczas główną przeszkodą w zrealizowaniu tego postulatu.

2. Podatki fakultatywne wprowadzone przez władze lokalne

Inną możliwością poszerzenia katalogu podatków lokalnych są podatki fakultatywne wprowadzane w formie uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. W chwili obecnej jedynie opłata od posiadania psów może (ale nie musi) być wprowadzona w formie uchwały rady gminy. Wydaje się, że nic nie stoi na przeszkodzie, aby również inne opłaty uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych miały być świadczeniami fakultatywnymi. Postulat ten dotyczy przede wszystkim opłaty targowej. Wiele gmin, zwłaszcza wiejskich, gdzie nie ma handlu ulicznego, nie jest zainteresowana podejmowaniem uchwał w zakresie tej opłaty, w tym wyznaczaniem inkasentów i realizacją świadczenia, które w zasadzie nie przynosi dochodów. Dlaczego zatem są zobligowane ustawowo do wprowadzania fikcyjnej opłaty, która w rzeczywistości nie jest realizowana? Zdecy-

dowanie lepiej byłoby pozostawić gminom możliwość swobodnego decydowania o tym, czy na terenie gminy powinna być pobierana opłata targowa. W ten sposób wszystkie opłaty lokalne uregulowane w obowiązującej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych byłyby fakultatywne i bardzo zbliżone konstrukcyjnie w zakresie ustalania stawki, wprowadzania zwolnień oraz trybu realizacji. Są to przesłanki do objęcia tych opłat odrębną ustawą, gdzie byłyby całościowo uregulowane. W ustawie tej mogłyby znaleźć się także inne opłaty o charakterze publicznoprawnym wprowadzane samodzielnie przez władze lokalne, w tym opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

3. Precyzyjne określenie pojęcia „opłata lokalna”

Duża dowolność ustawodawcy w posługiwaniu się terminem „opłata lokalna” prowadzi do zatarcia różnic pomiędzy świadczeniami podatkowymi i odpłatnymi, związanymi z realizacją określonych zadań na rzecz wnioskodawcy.¹⁰ Analizując pojęcie podatków i opłat lokalnych, należy wyjaśnić, czym jest opłata lokalna i w jakim zakresie różni się od podatku lokalnego. Są to niewątpliwie bardzo zbliżone pojęcia. W nauce prawa podatkowego powszechnie wskazuje się, że podstawowa i w zasadzie jedyna różnica zachodząca pomiędzy podatkiem i opłatą sprowadza się do tego, że podatek jest świadczeniem o charakterze nieodpłatnym. Nieodpłatny charakter podatku jest też jedną z jego istotnych cech w definicji zawartej w art. 6 o.p. Nieodpłatność podatku wyraża się tym, że podatnik, uiszczając go, nie otrzymuje ze strony Skarbu Państwa lub gminy żadnego świadczenia wzajemnego.¹¹ I to różni podatek od typowej opłaty. Opłata pobierana jest w związku z konkretnymi czynnościami organów państwowych lub samorządowych bądź też za konkretne usługi. W doktrynie podkreśla się, że opłata ma charakter ekwiwalentny,¹² tzn. świadczenie wzajemne otrzymywane przez wnoszącą opłatę jest warte tyle, ile wynosi opłata. Jeżeli tak rozumiana ekwiwalentność świadczenia i opłaty nie występuje, to wnoszona opłata nabiera cech podatku. Będzie tak w przypadku,

10 G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010.

11 Por. np. B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 38.

12 *Ibidem*.

gdy opłata jest wyższa od wartości świadczenia uzyskiwanego przez wnoszącą opłatę. Nadwyżka wniesionej kwoty ponad wartość świadczenia uzyskanego ma charakter podatku.¹³ Podobnie będzie wówczas, gdy z wniesieniem „opłaty” nie będzie wiązało się żadne świadczenie ze strony państwa lub samorządu. Taka „opłata” będzie w istocie rzeczą podatkiem.

Odniesienie powyższych rozważań do katalogu „opłat” lokalnych uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych pozwala zasadnie twierdzić, że są to świadczenia mające wszystkie cechy podatków. Najlepszym przykładem jest opłata od posiadania psów, która jeszcze do niedawna była podatkiem od posiadania psów. Opłata targowa nie jest w żaden sposób ekwiwalentna i ma charakter podatkowy. Podobnie jest z opłatą miejscową i uzdrowską. W zasadzie typową opłatą lokalną jest tylko opłata skarbowa uregulowana w ustawie o opłacie skarbowej oraz opłata prolongacyjna i opłata za wydanie interpretacji indywidualnej uregulowane w ordynacji podatkowej. Tak więc na pytanie, co to są opłaty lokalne, w obowiązującym stanie prawnym bardzo trudno jest odpowiedzieć. Powinno to ulec zmianie przez jednoznaczne nazywanie świadczeń publicznoprawnych realizowanych przez samorząd, co odnosi się przede wszystkim do „opłat”, które w istocie rzeczy są typowymi podatkami. Czy są jakieś powody dla których ustawodawca zdecydował się świadczenia podatkowe nazywać opłatami? My takowych nie dostrzegamy, z uwagi na to, że poczynając od Konstytucji RP poprzez ordynację podatkową i ustawy podatkowe, podatki i opłaty lokalne są traktowane jako jednorodne świadczenia na etapie ich wprowadzania i realizacji. Należy jednak postulować konsekwentne posługiwanie się prawidłową terminologią przy określaniu podatków i opłat, co ma duże znaczenie na gruncie bardzo skomplikowanego systemu opłat samorządowych w Polsce.¹⁴

13 *Ibidem.*

14 Zob. G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe...*, *op. cit.*, s. 255 i nast.

4. Czy jest potrzebna jedna ustawa regulująca wszystkie podatki i opłaty lokalne?

Wyżej wskazano na potrzebę całościowego traktowania podatków i opłat lokalnych (samorządowych). Jednym z przejawów takiego podejścia jest ustawowe określenie tej grupy świadczeń. Są tu możliwe dwa rozwiązania. Pierwsze z nich sprowadza się do objęcia jedną ustawą wszystkich świadczeń zaliczanych do tej grupy. W ten sposób w jednym akcie byłyby uregulowane wszystkie podatki i opłaty lokalne, co rozwiązałoby szereg problemów związanych z rozumieniem tego pojęcia. Teoretycznie jest to postulat do zrealizowania, ale można wskazać na jego mankamenty.¹⁵ Wydaje się, że lepiej byłoby, aby te zbliżone do siebie podatki i opłaty były uregulowane w jednej ustawie. Przemawia za tym przede wszystkim to, że można byłoby w jej części ogólnej zawrzeć przepisy wspólne, dotyczące wszystkich świadczeń z tej grupy (właściwe organy podatkowe, słownik ustawowy, terminy płatności, kompetencje rady gminy, zasady poboru, zwolnienia, ulgi itp.). Ujęte w jednej ustawie podatki i opłaty lokalne na pewno miałyby konstrukcje ujednocnione i zharmonizowane z uprawnieniami gminnych organów podatkowych. Zasadniczą przeszkodą w realizacji tego postulatu jest przede wszystkim to, że nie jest jeszcze wypracowany docelowy model podatków i opłat lokalnych, co uniemożliwia stworzenie już teraz swoistego „kodeksu” tych należności. Nie ma sensu uchwalenie nowej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która znowu – w założeniu – miałaby charakter tymczasowy. Najpierw zatem należałoby opracować koncepcję reformy tej grupy świadczeń (przede wszystkim opodatkowania nieruchomości), a dopiero później rozstrzygać o kształcie i zawartości ustawy lub ustaw, które tę reformę by wprowadzały.

Drugi pomysł na ustawowe uregulowanie tej grupy podatków sprowadza się do tego, że w jednej ustawie (np. ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego) wskaże się, jakie podatki i opłaty są zaliczane do tej grupy. Już ten zabieg spowodowałby, że przestałby istnieć

15 Przede wszystkim trzeba byłoby „na siłę” w jednej ustawie regulować tak różne konstrukcje świadczenia, jak podatek od środków transportowych oraz podatek od spadków i darowizn. Można jednakże wskazać określone podatki, których konstrukcje powinny być objęte jedną ustawą. Jako przykład można podać podatek od nieruchomości, rolny i leśny, opłaty lokalne czy też ryczałty podatkowe.

wątpliwości co do „lokalności” poszczególnych świadczeń. Nie przesądzałoby to, czy określone podatki byłyby w uregulowane w odrębnych ustawach czy też w jednej. Niektóre z tych świadczeń, z uwagi na zbliżoną konstrukcję prawną i uwarunkowania historyczne, powinny być objęte jedną ustawą. Inne natomiast – z tych samych powodów – byłyby uregulowane w odrębnych ustawach (np. podatek od spadków i darowizn, czy też podatek od czynności cywilnoprawnych). Realizując ten postulat, za którym się opowiadamy, należałoby zmienić tytuł ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zmiana sprowadzałaby się do dodania w tytule, że uregulowane są nią niektóre podatki i opłaty lokalne.

5. Ewidencja nieruchomości na potrzeby opodatkowania

W chwili obecnej w zasadzie nie ma jednolitej i wiarygodnej ewidencji umożliwiającej prawidłowy wymiar podatków obciążających majątek nieruchomy. Powierzchnia będąca podstawą opodatkowania w podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości w założeniu ma wynikać z ewidencji gruntów i budynków. Dane zawarte w ewidencji gruntów, a zwłaszcza klasyfikacja gruntów rolnych, są bardzo często nieaktualne, co prowadzi do licznych perturbacji na etapie realizacji tych podatków.

Z kolei budynki są objęte ewidencją gruntów i budynków, ale już powierzchnia tychże tam wskazana nie odpowiada powierzchni stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Budowle zasadniczo nie są objęte ewidencją gruntów i budynków, a niekiedy dane z tego rejestru komplikują realizację podatku od tych przedmiotów opodatkowania, czego najlepszym przykładem są grunty sklasyfikowane jako „dr”. Taka klasyfikacja gruntu wcale nie oznacza, że na danym gruncie fizycznie istnieje droga (budowla), jak przyjmują niektóre organy podatkowe i sądy. Budowla musi rzeczywiście istnieć, aby być przedmiotem podatku; nie mogą tego zastąpić zapisy (lub ich brak) w ewidencji gruntów i budynków.

W związku z tym należy postulować jak najszybsze wprowadzenie specjalnych ewidencji na potrzeby opodatkowania, prowadzonych

przez organy podatkowe oraz aktualizację i modernizację ewidencji gruntów i budynków. Usprawnienie funkcjonowania tych ewidencji przyspieszy stworzenie w Polsce katastru fiskalnego.

Pozostałością po próbie wprowadzenia katastru – niestety nieudaną – jest ewidencja podatkowa nieruchomości, uregulowana w rozdziale 2a u.p.o.l. Jej wprowadzenie miało na celu stworzenie w gminach odrębnych od ewidencji gruntów i budynków rejestrów danych, niezbędnych do realizacji podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego. Pomysł bardzo dobry, ponieważ prowadzący do stworzenia ewidencji zawierającej komplet danych na potrzeby opodatkowania nieruchomości. Po przeprowadzeniu powszechnej taksacji ewidencje te byłyby w istocie rzeczy katastrum fiskalnym. Zaczęło się bardzo dobrze, ponieważ zrealizowane zostały w całości sfinansowane przez Ministerstwo Finansów (środki UE) szkolenia pracowników gmin, którzy mieli zająć się prowadzeniem tych ewidencji. Pomysł jednak został zaniechany i teraz pozostały po nim smutne wspomnienia nasuwające się w trakcie czytania rozdziału 2a, w którym zawarte są martwe przepisy. Naszym zdaniem do pomysłu należy wrócić, ale dopiero po zaktualizowaniu ewidencji gruntów i budynków. Tworzenie bowiem podatkowej ewidencji nieruchomości w oparciu o zdezaktualizowane dane z ewidencji gruntów i budynków nie ma sensu. Należy postulować podjęcie prac zmierzających przede wszystkim do zmian klasyfikacji gruntów w miastach oraz objęcia ewidencją wszystkich budynków i lokali. Bez tego nie będzie można stworzyć wiarygodnych ewidencji na potrzeby podatkowe.

6. Wszystkie podatki i opłaty lokalne powinny być realizowane przez samorządowe organy podatkowe

Jednym z najistotniejszych problemów związanych z reformą podatków i opłat lokalnych jest określenie pozycji i kompetencji samorządowych organów podatkowych. Można tu wskazać na dwie możliwości. Pierwsza z nich – realizowana np. we Francji – sprowadza się do tego, że podatki zasilające budżety lokalne są pobierane przez wyspecjalizowane państwowe służby podatkowe. Samorząd nie ma własnych organów podatkowych, co nie jest traktowane jako ograniczenie

władztwa podatkowego samorządu.¹⁶ W Polsce gminy realizują podatki lokalne w większości przypadków za pośrednictwem własnych organów podatkowych (wójt, burmistrz, prezydent).¹⁷ W naszej opinii model ten powinien być – ale w wersji zmodyfikowanej – nadal utrzymany. Modyfikacja powinna pójść w tym kierunku, aby wszystkie podatki i opłaty lokalne były pobierane przez organy samorządowe. W obowiązującym stanie prawnym niektóre podatki, zasilające budżet gminy, są realizowane przez państwowe organy podatkowe. Chodzi tu o podatek od spadków i darowizn i podatek od czynności cywilnoprawnych, które są pobierane przez naczelników urzędów skarbowych. Jest to pewna niekonsekwencja ustawodawcy, który powołał gminne organy podatkowe, a jednocześnie nie przekazał im do realizacji wszystkich podatków lokalnych. Dlaczego? Uzasadnia się to tym, że zarówno konstrukcja podatku spadkowego, jak i od czynności cywilnoprawnych cechuje się wysokim stopniem trudności, jeśli chodzi o wymiar i pobór tych świadczeń, a w związku z tym do ich realizacji niezbędne jest posiadanie fachowej kadry i zaplecza technicznego. Uznano, iż gminy nie mają odpowiedniego przygotowania, aby zajmować się „tak trudnymi podatkami”. Jak pokazała wieloletnia praktyka, zdecydowanie więcej problemów związanych z wymiarem i poborem zrodziły przepisy regulujące podatek od nieruchomości czy od środków transportowych – nigdy jednak ustawodawca nie „odebrał” gminom prawa do ich realizacji. Wydaje się, iż już od dawna istnieją warunki, aby wszystkie podatki stanowiące dochód budżetów gmin, a więc także podatek spadkowy i podatek od czynności cywilnoprawnych, znalazły się w gestii gminnych organów podatkowych.

Państwo, przyznając samorządowi uprawnienia do kształtowania lokalnych świadczeń podatkowych, zrzuca z siebie ciężar ich corocznej obsługi (ustalanie stawek, wydawanie decyzji wymiarowych, prowadzenie postępowań itp.). Warto zauważyć, że tych podatków jest więcej niż państwowych i są one bardzo pracochłonne z uwagi na to, że większość z nich w stosunku do osób fizycznych powstaje po doręczeniu de-

16 Samorząd nie musi ponosić wydatków związanych z realizacją podatków. Nie bez znaczenia jest również to, że państwowe organy są wyspecjalizowane w poborze podatków, co zapewnia efektywność w ich poborze.

17 Organem podatkowym, zgodnie z art. 13 o.p., jest także starosta i marszałek, ale zarówno powiat, jak i województwo nie mają własnych podatków.

cyzji ustalającej. Jednocześnie wpływy uzyskiwane z tych świadczeń są nieporównywalnie mniejsze niż z podatków państwowych płaconych na zasadzie samowymiaru (podatnik sam oblicza i wpłaca podatek). Świadczenia te, z uwagi na wskazane cechy, byłyby bardzo niewygodne w administrowaniu przez państwowe organy podatkowe.

7. Eliminacja podatków nieprzynoszących dochodów

Kolejny problem, który musi być rozwiązany w ramach reformy podatków i opłat lokalnych, to eliminacja podatków, z których wpływy nie pokrywają kosztów związanych z ich poborem. Mamy tu na myśli nie tylko podatki, które z założenia przynoszą niskie wpływy, ale także konkretne zobowiązania podatkowe, których koszt realizacji przewyższa wpływy uzyskiwane z tego tytułu. Jako przykład można wskazać np. podatek leśny od niewielkich działek leśnych będących we władaniu osób fizycznych, którego wysokość nie przekracza 5 złotych. Sam koszt doręczenia decyzji jest wyższy od wpływów z tego świadczenia.

Koszty corocznego wymiaru są bardzo wysokie i pochłaniają dużą część wpływów uzyskiwanych z podatków realizowanych poprzez doręczenie decyzji. Nie ma sensu wszczynanie postępowania i informowanie podatnika o zebranych materiale dowodowym w sytuacji, gdy jedynym „materiałem” jest informacja złożona przez podatnika (zob. art. 165 i 200 o.p.). Należałoby także ograniczyć liczbę podatników otrzymujących decyzję ustalającą. Np. w podatkach od nieruchomości osoby fizyczne mające status przedsiębiorcy powinny samodzielnie deklarować kwoty podatku, bez konieczności doręczania im decyzji wymiarowych, co jest kosztownym sposobem poboru podatku. Przedsiębiorcy samodzielnie (bez decyzji) opłacają znacznie bardziej skomplikowane podatki państwowe (VAT i dochodowe) w formie samodzielnego obliczenia, co przemawia za tym, aby w taki sam sposób deklarowali i opłacali podatek od nieruchomości. Podobnie należy ograniczyć ilość decyzji w podatku rolnym, leśnym i od spadków i darowizn.

Na wzrost kosztów poboru podatków lokalnych ma wpływ błędna praktyka, po części wynikająca z nieprecyzyjnych przepisów, doręczania tzw. zerowych decyzji podatkowych. Organ podatkowy wylicza

w takiej decyzji, że podatnik nie ma nic do zapłacenia (np. jest zwolniony) i taką „decyzję wymiarową” mu doręcza. W efekcie realizacji takiego podatku gmina traci (koszty doręczenia), a nie zyskuje, co kłóci się z istotą podatku. Sprawa musi doczekać się ustawowego uregulowania poprzez wprowadzenie zasady, że nie są pobierane (zaniechanie poboru z mocy ustawy) zobowiązania, których kwota nie przekracza np. dwukrotności kosztów doręczenia decyzji podatkowej.

Są takie podatki samorządowe, które ze względu na rozbudowany katalog zwolnień i ulg wprowadzonych ustawowo nie przynoszą prawie żadnych dochodów do budżetów. I tak np. wynikające z ustawy o podatku rolnym zwolnienie gruntów kl. V, VI i VIz powoduje, że gminy na terenie których są tylko tego typu grunty, nie mają w ogóle wpływów z tego podatku. To rada gminy w formie uchwały powinna w większym stopniu decydować o potrzebie istnienia takiego zwolnienia na jej terenie. Wprowadzanie zwolnień w podatkach samorządowych przez ustawodawcę centralnego pozbawia gminy wpływów podatkowych, co powinno być związane ze stosowną rekompensatą z budżetu państwa. W obowiązującym systemie rekompensaty te (realizowane przy naliczaniu subwencji) zostały w zasadzie wyeliminowane.¹⁸

8. Zwolnienia ustawowe w podatkach lokalnych powinny być wprowadzane z jednoczesnym zrekompensowaniem gminom zmniejszenia wpływów z podatku

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych istnieje rozbudowany katalog wyłączeń i zwolnień podatkowych. Powinny one ulec znacznemu ograniczeniu, ponieważ nie stanowią racjonalnego systemu preferencji podatkowych, który realizuje przypisane mu zadania. Stosowne propozycje w tym zakresie zostały przedstawione przy analizie postulowanych zmian w art. 7 u.p.o.l. W tym miejscu należy zaproponować, aby wprowadzenie nowych zwolnień i wyłączeń ustawowych w podatkach i opłatach lokalnych było możliwe jedynie wraz z rekompensatą utraconych przez gminy dochodów. Mamy tu na myśli zarówno zwol-

18 Zob. rozważania zawarte w rozdziale II.

nienia wprowadzane w drodze zmian ustaw podatkowych, ale również – teraz coraz bardziej popularne – zmiany innych ustaw, które prowadzą do tego, że następuje spadek wpływów z podatków lokalnych. Dobrym przykładem są omówione w części II niniejszego opracowania zmiany prawa budowlanego, a konkretnie definicji budowli, których jedynym celem była ucieczka od płacenia podatku przez dotychczasowych podatników.¹⁹ Mamy tu na myśli zmiany w zakresie opodatkowania budowli liniowych (wyłączenie z opodatkowania kabli telekomunikacyjnych) oraz elektrowni wiatrowych (opodatkowanie jedynie konstrukcji budowlanej bez gondoli). W szacowaniu skutków finansowych tego typu zmian w ustawach powinno uwzględniać się ubytek dochodów gmin z tytułu opodatkowania i przewidywać stosowną rekompensatę z budżetu państwa.

9. Czy można ujednotwić deklaracje i informacje w podatkach lokalnych?

Nie ma sensu zmuszanie rad gmin do uchwalania wzorów informacji i deklaracji obowiązujących tylko na terenie gminy. Wielość wzorów jest dużym kłopotem dla podatników, którzy mają np. nieruchomości na terenie różnych gmin. Poza tym – jak pokazuje praktyka – gminy nie radzą sobie z przygotowaniem odpowiednich wzorów deklaracji.²⁰ W związku z tym należy postulować, aby jednolity wzór deklaracji i informacji ustalał Minister Finansów w formie rozporządzenia. Ma to obecnie miejsce w konstrukcji podatku od środków transportowych, gdzie dodatkowo opracowany został elektroniczny wzór takiej deklaracji. Stawki i zwolnienia wprowadzane przez radę gminy powinny być uwzględnione w deklaracjach (informacjach) poprzez wprowadzenie stosownej rubryki – bez ich szczegółowego wyliczania. Jednolity wzór deklaracji na podatek od środków transportowych ustalany przez Ministra Finansów funkcjonuje dobrze, chociaż stawki i zwolnienia w tym podatku (podobnie jak w podatku od nieruchomości) uchwała rada gminy. I to jest najlepsze uzasadnienie tego postulatu.

19 Zob. R. Dowgier, Wpływ zmian definicji budowli..., *op. cit.*

20 Zob. M. Popławski, Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych, Warszawa 2011, s. 157 i nast.

10. Odpowiedzialność inkasenta za niepobrane podatki i opłaty lokalne

Należy bezwzględnie wprowadzić odpowiedzialność inkasentów za niepobieranie podatków i opłat lokalnych, tak jak ma to miejsce w odniesieniu do płatników.²¹ W chwili obecnej inkasent wskazany w uchwale rady gminy może nie pobierać podatków i opłat i nie ponosi z tego tytułu żadnej odpowiedzialności (ani na gruncie ordynacji podatkowej ani też kodeksu karnego skarbowego). W niektórych przypadkach uniemożliwia to realizację określonego świadczenia. Jest tak np. w odniesieniu do opłaty miejscowej, która ma być pobierana przez inkasentów – właścicieli hoteli, pensjonatów, domów wypoczynkowych. Jeżeli inkasenci jej nie pobiorą, co się często zdarza, to gmina ma niewielkie szanse na wyegzekwowanie opłaty. Efektywność realizacji podatków i opłat przez inkasentów wzrosłaby w przypadku wprowadzenia odpowiedzialności karnej skarbowej w razie stwierdzenia nierealizowania przez inkasentów obowiązków ustawowych.

Rada gminy powinna mieć możliwość decydowania o tym, że wynagrodzenie przysługuje inkasentowi tylko w odniesieniu do terminowo wpłacanych podatków na rzecz budżetu gminy. Wymaga to doprecyzowania art. 28 o.p., gdzie warunek terminowego wpłacania podatków jest sformułowany jedynie do należności budżetu państwa. Nie wiadomo, z jakich powodów pominięto budżety gmin.

Zmian wymaga też brzmienie art. 144 o.p., gdzie wskazano sołtysa jako podmiot mający możliwość doręczania pism gminnego organu podatkowego. Podmiotem tym powinien być każdy inkasent, a nie tylko sołtys, który inkasuje należności podatkowe jedynie na terenie wiejskim.

W art. 31 o.p. obok osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej powinny być wskazane osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą (przedsiębiorstwa osób fizycznych). W przypadku wskazania w uchwale rady takiego przedsiębiorcy jako inkasenta powstaje wątpliwość, kto ma realizować funkcje inkasenta – właściciel przedsiębiorstwa czy też jego pracownik. Nie ma

21 Postulatem, który można rozważyć jest wprowadzenie, w pewnym zakresie, instytucji płatnika opłat lokalnych – zob. R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 275.

żadnych przeszkód, aby przedsiębiorca mógł wskazać organowi podatkowemu inną niż on osobę do inkasa podatków.

11. Gmina powinna mieć możliwość zaskarżania do sądu decyzji samorządowych kolegiów odwoławczych

Gmina powinna mieć możliwość zaskarżenia do sądu administracyjnego decyzji samorządowego kolegium odwoławczego. Zbliżona kompetencja przysługuje jej w odniesieniu do rozstrzygnięć nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych. Mogą one być zaskarżane przez gminę do sądu administracyjnego. Niestety, uprawnienia takie nie przysługują gminie w odniesieniu do orzeczeń SKO. Uprawnienie gminy do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, jeżeli w pierwszej instancji postępowania administracyjnego decyzję wydawał organ wykonawczy tej gminy, piastujący jednocześnie funkcję organu administracyjnego, spotyka się z opozycją zarówno doktryny,²² jak też orzecznictwa sądów administracyjnych.²³ Jednie wyjątkowo można spotkać stanowisko odmienne.²⁴ Tymczasem w wyniku niekorzystnych dla gmin decyzji SKO, gmina – osoba prawna – bardzo często traci znaczne dochody podatkowe. Wpływy z podatków, jako dochody własne, są chronione przez Konstytucję RP gwarantującą ich nienaruszalność.

-
- 22 J. P. Tarno, Ochrona interesu prawnego jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym i sądowym, (w:) Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka, Kraków 2002, s. 721; J.P. Tarno, Status prawny jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym i sądowym, „Państwo i Prawo” 2006, nr 2; W. Chróścielewski, Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2002, s. 244; W. Chróścielewski, Jednostka samorządu terytorialnego jako strona postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 2003, nr 3, s. 33 i nast.; M. Bogusz, Zaskarżanie decyzji administracyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 1997, s. 57 i nast.; T. Woś, Glosa do uchwały NSA z dnia 19 maja 2003 r. (sygn. akt OPS 1/03), „Samorząd Terytorialny” 2004, nr 12, s. 79; M. Stahl, Glosa do wyroku NSA z dnia 1 czerwca 2004 r. (sygn. akt OSK 301/04), OSP 2005, nr 2, poz. 17; Model ustroju samorządu terytorialnego w Polsce na tle zagadnień ustrojowego prawa administracyjnego, Kraków 2007, s. 497 i nast.
- 23 Uchwała NSA z dnia 9 października 2000 r. (sygn. akt OPK 14/2000), ONSA 2001, nr 1, poz. 17; uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 19 maja 2003 r. (sygn. akt OPS 1/2003), ONSA 2003, nr 4, poz. 115; wyrok NSA z dnia 16 lutego 2005 r. (sygn. akt OSK 1017/2004), Lex Polonica nr 374068; wyrok WSA z dnia 31 lipca 2007 r. (sygn. akt I SA/Wa 2066/06), Legalis; postanowienie NSA z dnia 24 maja 2006 r. (sygn. akt II FSK 818/05), Legalis.
- 24 P. Pietrasz, Skarga gminy do sądu administracyjnego na decyzję wydaną w postępowaniu podatkowym, w którym w pierwszej instancji orzekał organ podatkowy reprezentujący daną gminę, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 3.

Jednocześnie gmina jako jednostka samorządu terytorialnego nie ma prawa do zaskarżenia orzeczeń SKO do sądu administracyjnego. Prawo to powinno jej przysługiwać jako jednostce samorządu terytorialnego, a nie wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi) jako organowi podatkowemu orzekającemu w pierwszej instancji. Gmina powinna mieć możliwość ochrony swoich dochodów w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Wpłynęłoby to korzystnie również na poziom orzeczeń SKO, które musiałyby liczyć się z możliwością ich zaskarżenia nie tylko przez podatnika, ale i gminę.

Aktualnie wobec braku możliwości złożenia przez gminę skargi na decyzję SKO pozostaje jej w zasadzie jedynie złożenie odpowiedniego wniosku do prokuratora. W praktyce nie wykonuje on jednak prawidłowo swoich uprawnień, gdyż tylko w nielicznych sprawach bierze udział w procedurach podatkowych dotyczących podatków i opłat lokalnych. O wiele łatwiej, i z tego powodu chętniej, kwestionuje on natomiast uchwały rad gmin, w których doszukuje się zwolnień podatkowych dla emerytów czy dzieci, a więc zwolnień o charakterze podmiotowym. W tej sytuacji SKO jest organem mającym zbyt silną pozycję w stosunku do gminy na etapie realizacji jej dochodów podatkowych.

12. Brak regulacji ustawowych całościowo normujących proces tworzenia prawa przez gminę

W Polsce nie ma całościowej regulacji prawnej normującej proces tworzenia prawa, w tym również prawa podatkowego, przez samorząd.²⁵ Zawarte w ustawach ustrojowych przepisy dotyczące tej problematyki mają charakter fragmentaryczny i niepotrzebnie zróżnicowany w odniesieniu do poszczególnych jednostek samorządu.²⁶ Nie ma tam uregulowanych podstawowych etapów procesu tworzenia prawa i tego, jak powinien wyglądać jego efekt końcowy, tj. akt prawa miejscowego. W konsekwencji RIO mają duże trudności w sprawowaniu kontroli nad

25 Zob. L. Etel, Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego, (w:) E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 176.

26 Zob. R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, Stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego, Białystok 2012, s. 71 i nast.

procesem tworzenia prawa przez samorząd, który nie jest kompleksowo i w miarę jednolicie uregulowany. Jaki np. zarzut naruszenia prawa można postawić uchwałę, gdzie uzasadnienie jest w środku tekstu normatywnego? Nie ma przepisów, które tę i podobne kwestie by regulowały, a przez to nie ma podstaw do kwestionowania zgodności z prawem takiej uchwały.

Brak ustawowej regulacji jest zastępowany postanowieniami statutów, co prowadzi do dużej różnorodności stosowanego w gminach trybu podejmowania tych aktów i ich budowy. Ta różnorodność i łatwość tworzenia prawa przez gminy, wynikająca stąd, że nie ma zewnętrznych wymogów stawianych przed tego typu aktami, skutkuje ich niskim poziomem legislacyjnym. Niewielki wpływ na to zjawisko mają postanowienia rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”,²⁷ które po „macoszemu” traktują projekty aktów prawa miejscowego. Zawarte tam niezbyt precyzyjne odesłania do przepisów normujących projekty aktów podejmowanych przez organy centralne nie pasują do prawa miejscowego. Do końca nie wiadomo przy tym, jakie konkretnie przepisy mogą być wykorzystane do tworzenia np. uchwał. Ten stan rzeczy uzasadnia postulat całościowego uregulowania w ustawach ustrojowych, regulujących funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego, problematyki aktów prawa miejscowego. Tam też powinny znaleźć się wyraźne odesłania do innych aktów (np. rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”), które znajdują zastosowanie przy stanowieniu prawa lokalnego.

13. Ujednolicenie uprawnień rad gmin do kształtowania konstrukcji poszczególnych podatków i opłat

Poważne zastrzeżenia można mieć do konstrukcji upoważnień ustawowych kierowanych do organów gmin. Przysługujące obecnie radom gmin uprawnienia do normowania podatków i opłat zostały ukształtowane w epoce rad narodowych i od tamtego czasu nie uległy zasadniczym zmianom. Rady gmin mają uprawnienia dotyczące tylko

27 Dz.U. Nr 100, poz. 908.

tych podatków i opłat, co do których uprawnienia przysługiwały radom narodowym. Ich zakres i konstrukcja prawna są niedostosowane do współczesnych uwarunkowań i pozycji samorządu w obowiązującym systemie.

Nie można wskazać na racjonalne powody tak dużego zróżnicowania uprawnień rady w stosunku do poszczególnych podatków i opłat samorządowych. W podatku od nieruchomości rada określa stawki, wprowadza zwolnienia, zarządza inkaso, a w podatku od czynności cywilnoprawnych organ ten nie ma żadnych uprawnień. Jakie czynniki decydują o tak odmiennym podejściu ustawodawcy podatków stanowiących dochody gmin? Systemowe potraktowanie tego zagadnienia wymagałoby przyznania jednakowych uprawnień organom lokalnym w stosunku do wszystkich świadczeń odpowiadających pewnym cechom. Zaliczenie danego świadczenia do grupy podatków stanowiących dochód gminy powinno wiązać się z przyznaniem radzie kompetencji do normowania jego konstrukcji na zasadach obowiązujących w innych podatkach samorządowych. W obowiązującym stanie prawnym poza zasięgiem wpływu rady jest nie tylko podatek od czynności cywilnoprawnych i opłata skarbową, ale również podatek od spadków i darowizn oraz karta podatkowa.

Przepisy regulujące kompetencje organów lokalnych do wydawania uchwał podatkowych powinny w większym stopniu uprawniać je do podejmowania pewnych działań, niż zmuszać. Organy gmin niemające odpowiedniej kadry przygotowanej do stanowienia prawa podatkowego powinny mieć możliwość korzystania z rozwiązań ustawowych. Jako przykład takich rozwiązań można wskazać podatki fakultatywne, których konstrukcja jest uregulowana w ustawie, a władza lokalna może zdecydować o ich wprowadzeniu. Takimi świadczeniami powinny być wszystkie opłaty uregulowane aktualnie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Kłopoty z poprawnym rozszyfrowaniem kompetencji organów gminy spowodowane są też skąpą regulacją ustawową w tym zakresie. Przekazując gminie do unormowania określone sprawy, ustawodawca powinien w sposób jednoznaczny wskazać przynajmniej, co ma być uregulowane i w jakiej formie. Nie można w ustawie wymagać, jak to miało miejsce w początkowym okresie obowiązywania ustawy o po-

datkach i opłatach lokalnych, ustalenia np. wzoru deklaracji i wykazu na podatek od nieruchomości bez wskazania, kto ma to zrobić, w jakiej formie i co ma on zawierać. Zasygnalizowany problem mógłby być wyeliminowany poprzez odniesienie do aktów prawa miejscowego, wynikających z art. 92 Konstytucji RP wymogów stawianych przed upoważnieniem do wydania rozporządzenia.

14. Nieodpowiednie procedury tworzenia miejscowego prawa podatkowego

Uchwały podatkowe są podejmowane przez wszystkie gminy, w dużym pośpiechu, w okresie październik – listopad roku poprzedzającego rok podatkowy. Pośpiech wynika stąd, że wprowadzić stawki maksymalne podatków i opłat lokalnych na kolejny rok znane są już po zakończeniu pierwszego półrocza roku, ale stawki minimalne podatku od środków transportowych, cenę żyta oraz cenę drewna dla potrzeb obliczenia podatku rolnego i leśnego podaje się dopiero w październiku. Ponadto bardzo często dopiero pod koniec roku wprowadza się zmiany w podatkach i opłatach lokalnych, które mogą rzutować na kształt uchwał podatkowych. Z tych względów rady gmin tak późno podejmują uchwały na kolejny rok podatkowy. Uchwały podjęte na przełomie listopada i grudnia muszą być opublikowane przed rozpoczęciem roku podatkowego. W praktyce jest więc bardzo mało czasu na przygotowanie projektu i uchwalenie uchwały. *Vacatio legis* w uchwałach podatkowych gmin w zasadzie nie występuje. Tak podjęte uchwały są następnie przesyłane do RIO, która w ciągu 30 dni od dnia ich wpływu musi przeanalizować ich zgodność z prawem. W tym okresie izby są „zasypywane” uchwałami, co nie sprzyja rzetelnej analizie tych aktów.

Zjawisko pośpiechu przy podejmowaniu uchwał podatkowych pogłębia zasady ich ogłaszania. Organem decydującym o ogłoszeniu tych aktów jest wojewoda, a więc organ administracji rządowej. Można mieć zastrzeżenia co do poprawności powierzenia temu organowi kompetencji do publikowania uchwał i innych aktów prawa miejscowego. Gminy muszą zabiegać o to, aby wojewoda opublikował uchwały w dzienniku urzędowym na co najmniej 14 dni przed końcem roku poprzedzającego rok podatkowy. Jest więc bardzo mało czasu nie tylko na ich podjęcie,

ale i na ich ogłoszenie. Powoduje to, że procesowi stanowienia uchwał podatkowych towarzyszy pośpiech i strach przed skutkami zbyt późnego ogłoszenia aktu przez wojewodę. Nie jest to najlepsza atmosfera do podejmowania aktów prawa daninowego. W praktyce daje się zauważyć, że zachowanie terminów umożliwiających ogłoszenie aktu jest celem przysyłającym niekiedy zawartość merytoryczną uchwał podatkowych. To negatywne zjawisko podejmowania uchwał podatkowych pod presją czasu może być całkowicie wyeliminowane. Należałoby jedynie zmienić zasady waloryzowania stawek w podatkach i opłatach samorządowych i przyznać organom gmin możliwość samodzielnego ogłaszania uchwał w prowadzonym przez nie dzienniku urzędowym. Ponadto należałoby rozważyć, czy podatków lokalnych o charakterze rocznym (rolny, leśny, od nieruchomości, od środków transportowych) nie powinien dotyczyć zakaz modyfikacji ich konstrukcji później niż do końca listopada roku poprzedzającego rok podatkowy, jak to ma obecnie miejsce w podatkach dochodowych. Również w przypadku tych świadczeń podatnik powinien odpowiednio wcześniej mieć wiedzę co do wysokości jego obciążeń w kolejnym roku.

15. Brak sankcji z tytułu nierealizowania przez organy gminy ustawowych obowiązków związanych z procesem tworzenia prawa podatkowego

Organy gmin nie ponoszą w praktyce żadnych konsekwencji z tytułu nierealizowania przez nie ustawowych obowiązków, co negatywnie rzutuje na proces kontroli miejscowego prawa podatkowego.²⁸ Niepodjęcie uchwały w sprawach podatkowych przez radę, pomimo istnienia takiego obowiązku, nie jest „zauważone” przez organy nadzoru (RIO), a przez to nie jest wszczynane postępowanie w tej sprawie. Izby badają jedynie legalność aktów prawnych przesłanych im przez organy gminy. Jeżeli zatem taka uchwała nie trafia do RIO, organ nadzoru nie jest w stanie podjąć żadnych działań, ponieważ o sprawie nie wie. W ten sposób niezrealizowanie przez organy gmin obowiązków ustawowych

28 Zob. L. Etel, Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego, (w:) E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 177.

jest w zasadzie niezauważane przez organy nadzoru, a przez to organy te nie ponoszą żadnych konsekwencji.

Podobnie rzecz ma się z niedostarczaniem do RIO przez wójta, burmistrza (prezydenta) uchwał w terminie 7 dni od dnia ich podjęcia, czego wymaga art. 90 u.s.g. Niezrealizowanie tego ustawowego obowiązku uniemożliwia RIO wykonywanie jej funkcji nadzorczej. Jednocześnie wójt, burmistrz (prezydent), przedkładając uchwałę ze znacznym opóźnieniem, w praktyce nie ponosi żadnych konsekwencji.

W trakcie prowadzonych przez autorów niniejszego opracowania badań²⁹ nie stwierdzono nawet próby wykorzystywania przez właściwe organy kompetencji przewidzianych w art. 96 u.s.g. Zgodnie z tym przepisem, w razie powtarzającego się naruszenia przez radę gminy Konstytucji lub ustaw, Sejm, na wniosek Prezesa Rady Ministrów, może w drodze uchwały rozwiązać radę gminy. Jeżeli natomiast powtarzającego się naruszenia Konstytucji lub ustaw dopuszcza się wójt, wojewoda wzywa wójta do zaprzestania naruszeń, a jeżeli wezwanie to nie odnosi skutku – występuje z wnioskiem do Prezesa Rady Ministrów o odwołanie wójta.

Niepodejmowanie uchwał przez radę lub nierealizowanie ustawowych obowiązków związanych ze stanowieniem prawa miejscowego przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) w praktyce nie prowadzi do zastosowania wobec tych organów sankcji przewidzianych we wskazanym przepisie. Rozwiązaniem zasygnalizowanych problemów byłoby zobowiązanie RIO do badania wykonania przez radę gminy nałożonych na nią obowiązków w zakresie podejmowania uchwał podatkowych. Stwierdzenie przez RIO niepodjęcia przez radę nakazanej prawem uchwały powinno skutkować tym, że izba byłaby uprawniona do wezwania gminy do podjęcia tej uchwały, a jeżeli to nie odniesie skutku – złożenia skargi do sądu administracyjnego na bezczynność rady gminny. Byłby to zatem tryb w zasadzie identyczny z przewidzianym w art. 101a u.s.g. W chwili obecnej istnieją duże wątpliwości dotyczące możliwości stosowania tego przepisu w przypadku braku uchwały rady.

29 Badania te realizowano w latach 2010–2011 na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku w ramach projektu pt. „Reforma lokalnego prawa podatkowego w Polsce” (Nr N N110 183637), finansowanego przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

RIO, obok wojewody, powinna być organem upoważnionym do wzywania wójta, burmistrza (prezydenta) do zaprzestania naruszeń prawa. W obowiązującym stanie prawnym jedynie wojewoda na podstawie art. 96 ust. 2 u.s.g. ma taką kompetencję. Często w praktyce spotykane opóźnienia w dostarczaniu do RIO uchwał rady przez wójta, burmistrza (prezydenta) uzasadniają postulat upoważnienia także RIO do stosowania tego typu wezwań.

16. Brak nadzoru na etapie przygotowania projektów uchwał podatkowych

Do wzrostu efektywności kontroli tworzenia aktów prawa miejscowego przyczyniłoby się zwiększenie uprawnień organów nadzoru (RIO) już na etapie sporządzania projektów uchwał podatkowych. W obowiązujących przepisach nie ma obowiązku przedstawiania projektu uchwały podatkowej RIO. Izba otrzymuje już podjętą uchwałę, a przez to nie może zareagować na stwierdzone nieprawidłowości inaczej jak w drodze stwierdzenia nieważności uchwały w całości lub części. Nie ma tu miejsca na prewencyjne wskazanie przez izbę, jakie elementy uchwały są – jej zdaniem – niezgodne z prawem. Stąd też w odniesieniu do projektów uchwał podatkowych powinien być wprowadzony ustawowy obowiązek ich przedkładania RIO wraz z uzasadnieniem zawierającym oszacowanie skutków finansowych. Analiza projektu i uzasadnienia przez wyspecjalizowany organ nadzoru pozwoliłaby na wskazanie już na tym etapie mankamentów projektowanych rozwiązań. Taka opinia powstrzymałaby radę przed uchwalaniem przepisów, które następnie zostałyby zakwestionowane przez RIO.

IV.

PROPOZYCJE ZMIAN OBOWIĄZUJĄCYCH PRZEPISÓW REGULUJĄCYCH PODATKI I OPŁATY LOKALNE

1. Podatek od nieruchomości

- **Należy zlikwidować w słowniczku do ustawy (art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2) definicję budynku i budowli.**

Negatywnie należy ocenić wprowadzenie do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w art. 1a słowniczka, pojęć w niej występujących. Nie chodzi przy tym o samą ideę – słowniczki ustawowe są powszechnie stosowane i z reguły ułatwiają zrozumienie regulacji zawartych w ustawach. Nie jest tak jednak w przypadku niektórych definicji zamieszczonych w omawianej ustawie. Uwaga ta dotyczy zwłaszcza pojęć „budynek” i „budowla”. W tych definicjach, odsyłających do przepisów prawa budowlanego, ustawodawca zdecydował się jednak na pewne modyfikacje, co spowodowało wielkie zamieszanie, zwłaszcza w rozumieniu „budowli”.¹ Większość orzeczeń i poglądów formułowanych w doktrynie w zasadzie pomija definicję „budowli” zawartą w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych i od razu przechodzi do definicji „budowli” zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane. W efekcie prowadzi to do niezliczonych sporów interpretacyjnych i różnorodnych kombinacji. Przykładem tych ostatnich mogą

1 Ostatecznie sprawą musiał zająć się Trybunał Konstytucyjny, który badał zgodność definicji budowli z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z Konstytucją RP. W orzeczeniu z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09) Trybunał orzekł o zgodności tej i innych regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z Ustawą Zasadniczą. Uzasadnienie tego wyroku świadczy jednak o dużym problemie z rozumieniem obowiązującej obecnie dla potrzeb opodatkowania definicji budowli.

być ostatnio skutecznie realizowane zmiany zasad opodatkowania tzw. obiektów liniowych (linie telekomunikacyjne). Wyłączono je z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zmieniając definicję budowli w prawie budowlanym, a pozostawiając nienaruszoną definicję budowli w omawianej ustawie. Podobny zabieg zastosowano w odniesieniu do elektrowni wiatrowych i próbowano zastosować przy opodatkowaniu budowli kopalni. Są to ewidentne przykłady niedopuszczalnego, według nas, trybu wprowadzania zmian w prawie podatkowym: w drodze zmiany aktów innych niż podatkowe. Ich jedynym celem jest skuteczna ucieczka od płacenia podatku od nieruchomości. Jest to możliwe z uwagi na mankamenty wyżej wymienionych definicji. Wydaje się, że te problemy w znacznej mierze przestałyby istnieć, gdybyśmy mieli prawidłowo funkcjonującą ewidencję gruntów i budynków, poszerzoną o budowle podlegające opodatkowaniu. Definicje obiektów objętych podatkiem od nieruchomości powinny być powiązane – na wzór podatku od towarów i usług – z klasyfikacjami statystycznymi (Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych lub Klasyfikacja Środków Trwałych).

➤ **Potrzebne jest zmodyfikowanie definicji przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 1 a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.).**

Niezmiernie kłopotliwa w stosowaniu jest słowniczkowa definicja gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Można mieć wątpliwości co do racjonalności założenia, że sam fakt posiadania ich przez przedsiębiorcę wystarcza do uznania tych rzeczy za związane z działalnością gospodarczą, a przez to opodatkowania ich najwyższą stawką podatku. Jest to jednak jeden z podstawowych filarów obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości, który można uzasadnić, wskazując na jego pozytywne aspekty fiskalne. Nie to jest jednak głównym mankamentem analizowanej definicji. Użyty w niej został bardzo nieprecyzyjny zwrot wyłączający budynki, budowle i grunty z kategorii związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wówczas, gdy nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności „ze względów technicznych”. Odszyfrowywanie tego pojęcia jest przedmiotem kilkudziesięciu wyroków sądowych, kilku pism ministerstwa finansów, kilkuset in-

terpretacji indywidualnych i wielu publikacji. Problem w tym, że po 10 latach zastanawiania się, co oznaczają owe „względy techniczne”, w dalszym ciągu nie ma zgodności w tym zakresie.² To jest najlepsze uzasadnienie do jak najszybszego wyeliminowania tego pojęcia z przepisów regulujących podatek od nieruchomości. Stan nieruchomości, w tym techniczny – cokolwiek by to znaczyło, zwłaszcza w odniesieniu do gruntów – wpływa na jej wartość. Gdyby zatem wartość była podstawą opodatkowania, nie trzeba by było posługiwać się w ustawie tego typu niedookreślonymi pojęciami, które w praktyce bardzo utrudniają realizację tego świadczenia. Naszym zdaniem omawiane rozwiązanie w obecnym stanie prawnym niczemu nie służy z uwagi na to, że o wysokości podatku decyduje przede wszystkim fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę, a nie to, w jakim jest stanie technicznym.

➤ **Należy zmienić definicję powierzchni użytkowej budynku lub jego części (art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.).**

Należy postulować szybkie zmiany w słowniczkowej definicji powierzchni użytkowej budynku lub jego części. Definicja z art. 1a ust 1 pkt 5 u.p.o.l. powinna być zastąpiona odesłaniem do powierzchni wykazywanej w ewidencji gruntów i budynków. W chwili obecnej powierzchnia z omawianej ustawy nie odpowiada powierzchni z tejże ewidencji ani też powierzchni przyjętej np. w projekcie budowlanym czy też uwidocznionej w akcie notarialnym. Odesłanie do ewidencji gruntów i budynków wyeliminowałoby problemy z rozumieniem występujących w obecnie obowiązującej definicji pojęć, takich jak: kondygnacja, powierzchnia klatek schodowych czy też poddasze użytkowe.

➤ **Wprowadzenie do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (na wzór podatku rolnego i leśnego) przepisu wskazującego na wiążący charakter danych z ewidencji gruntów i budynków przy opodatkowaniu budynków (art. 1a ust. 3 u.p.o.l.).**

W związku z powyższym należałoby zmodyfikować art. 1a ust. 3 poprzez dodanie punktu, z którego wynikałoby, że dane zawarte

2 Analizowany zwrot został wprowadzony ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 200, poz. 1683).

w ewidencji gruntu dotyczące budynku są podstawą do opodatkowania budynków. Uwaga ta dotyczy przede wszystkim powierzchni budynku, o czym już była mowa, oraz ich charakteru (mieszkalny, gospodarczy dla rolnictwa).

➤ **Użytki rolne położone na terenie miast powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości (art. 2 ust 2 u.p.o.l.).**

Zasadne jest wprowadzenie postulatu, zgodnie z którym użytki rolne położone w granicach miast tracą charakter rolny i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Taki sam warunek trzeba wprowadzić w odniesieniu do gruntów oznaczonych jako Ls – w przypadku braku lasu oraz do nieużytków i użytków ekologicznych, gruntów zadrzewionych i zakrzewionych itp. Dlaczego grunty zadrzewione i zakrzewione w miastach podlegają zwolnieniu od podatku? Rozwiązałyby to problem „gospodarstw rolnych” w centrach dużych miast. Mamy tu na myśli wielohektarowe działki gruntu sklasyfikowanego w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, a przez to tworzące gospodarstwo rolne w rozumieniu ustawy o podatku rolnym. Bardzo często od takiej działki jej właściciel nie płaci żadnego podatku (kl. V lub VI) i nie jest przez to zainteresowany zmianą charakteru takiego „gospodarstwa”. Opodatkowanie jej podatkiem od nieruchomości skutkowałoby tym, że właścicielowi nie opłacałoby się prowadzenie takiego „gospodarstwa”.

➤ **W sposób precyzyjny powinien być określony przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości (art. 2 u.p.o.l.).**

Realizacja tego postulatu wymagałaby:

- zrezygnowania z posługiwania się pojęciem „nieruchomość” i „obiekt budowlany” na rzecz „przedmioty opodatkowania”. Przedmiotem podatku mogą być nieruchomości, ale nie muszą. Są nimi również części działek gruntu, lokale niestanowiące nieruchomości, części składowe nieruchomości (budynki) itd.;
- obok gruntów przedmiotem opodatkowania powinien być budynek (jego część) w rozumieniu ewidencji gruntów i budynków (i dalej KŚT) oraz budowla w rozumieniu KŚT z podaniem właściwego symbolu;

- przedmiotem opodatkowania jest także lokal w rozumieniu KŚT i ustawy o własności lokali wraz z przynależnościami;
- należy wyłączyć z opodatkowania wszystkie przedmioty opodatkowania stanowiące własność gminy (art. 2 ust. 3), za wyjątkiem przekazanych w posiadanie innym podmiotom, albo też prościej – na analogicznej zasadzie jak w podatku rolnym (art. 3a u.p.r.) – zapisać, że obowiązek podatkowy nie ciąży na gminie.

➤ **Najemca gruntu stanowiącego współwłasność Skarbu Państwa (jednostki samorządu terytorialnego) i osoby fizycznej jako podatnik (art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.).**

Sprecyzowania wymaga kwestia obowiązku podatkowego w sytuacji, gdy Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego jest jedynie współwłaścicielem przedmiotu opodatkowania i jest on przekazany w posiadanie. W takiej sytuacji podatnikiem powinien być posiadacz. Wymaga to zmiany art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. poprzez wyraźne zaznaczenie, że obowiązek podatkowy przechodzi na posiadacza również wówczas, gdy przedmiot opodatkowania stanowi także współwłasność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

➤ **Wspólnicy spółki cywilnej jako podatnicy podatku od nieruchomości (art. 3 ust. 1 u.p.o.l.).**

Wśród podatników podatku od nieruchomości (ale identyczne zasady obowiązują na gruncie podatku rolnego i leśnego) wymienia się jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej. Niektóre z tych jednostek, np. spółka cywilna, nie mogą być jednak właścicielem czy też posiadaczem nieruchomości, a przez to podatnikiem podatku od nieruchomości. Sam fakt wskazania tych jednostek jako „potencjalnych” podatników skutkuje tym, że w orzecznictwie sądowym spółka cywilna (a nie jej wspólnicy) uznawana jest za podatnika.³ Ma to swoje następstwa prawne w postaci niewydawania

3 Zob. np. postanowienie WSA w Olsztynie z dnia 31 marca 2010 r. (sygn. akt I SA/OI 145/10), w którym Sąd uznał, że skoro ustawa podatkowa przyznaje spółce cywilnej przymiot podatnika, zawsze w tym samym zakresie spółka dysponuje zdolnością procesową i zdolnością do czynności prawnych, a więc do występowania jako strona w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Podatnikiem podatku od nieruchomości jest m.in. spółka cywilna.

decyzji wspólnikom spółki cywilnej, przez co nie powstaje w stosunku do nich zobowiązanie podatkowe. Problem ten powinien być rozwiązany poprzez wyraźne wskazanie jedynie właścicieli, posiadaczy i użytkowników wieczystych nieruchomości jako podatników.

➤ **Trwały zarządca jako podatnik (art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.).**

Eliminując wątpliwości interpretacyjne dotyczące podatnika podatku od nieruchomości, należałoby w art. 3 ust. 1 pkt 4 obowiązującej ustawy wskazać, że podatnikiem, obok posiadacza, jest trwały zarządca nieruchomości. Istnieją bowiem zasadne argumenty wskazujące na to, że niemające osobowości prawnej jednostki organizacyjne, którym oddaje się w trwały zarząd nieruchomości, nie są ich posiadaczami w rozumieniu kodeksu cywilnego. Praktyka idzie w kierunku ich opodatkowania jako posiadaczy nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Przy okazji należałoby także uregulować problem opodatkowania posiadaczy nieruchomości na podstawie umów zawartych z trwałym zarządcą. Są oni, według nas, podatnikami podatku jako posiadacze nieruchomości państwowych albo samorządowych, ponieważ mają umowy zawarte z właścicielem działającym za pośrednictwem przedstawiciela – trwałego zarządcy.⁴ Kwestia ta jednak od wielu lat rodzi problemy interpretacyjne i dlatego powinna być bezpośrednio uregulowana w analizowanym przepisie.

➤ **Opodatkowanie części wspólnych budynku przy wyodrębnieniu lokalu (art. 5 ust. 5 u.p.o.l.).**

Z przepisów określających podatnika powinien już dawno być usunięty art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Jest to regulacja zawierająca oczywiste błędy, które niestety nie mogą być wyeliminowane, mimo że takie postulaty są zgłaszane od wielu lat.⁵ Sposób obliczania podatku od części wspólnych budynku i gruntu powoduje, że zawsze pozostaje część nieopo-

4 Por. G. Liszewski, Czy umowa z trwałym zarządcą przenosi obowiązek podatkowy? Głos do wyroku NSA z dnia 5 września 2005 r. (sygn. akt II FSK 1090/05), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 4.

5 Po raz pierwszy zwróciła na to uwagę E. Bończak-Kucharczyk, Pewne kłopoty z liczeniem, „Rzeczpospolita” z dnia 18 marca 2003 r. Zob. też L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny, Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 170 i nast. oraz G. Liszewski, Podatek od nieruchomości po zmianach, Bydgoszcz 2003, s. 15.

datkowana, która może sięgać tysięcy metrów kwadratowych, co wcale nie było zamierzeniem ustawodawcy. Ustalenie udziału w częściach wspólnych nieruchomości powinno odbywać się na zasadach wynikających z ustawy o własności lokali, co i tak w praktyce ma miejsce z uwagi na trudności z ustaleniem powierzchni użytkowej całego budynku. Zamiast stosunku „powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku” – jak jest w obowiązującej ustawie – powinno być: „stosunek powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej wszystkich lokali”.

- **Osoba fizyczna będąca posiadaczem lokalu mieszkalnego stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego powinna być podatnikiem podatku od nieruchomości (art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.).**

Nie znajduje dostatecznego uzasadnienia wyłączenie z obowiązku płacenia podatku od nieruchomości posiadaczy zależnych na podstawie tytułu prawnego (zwykle umowy) lokali mieszkalnych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Jest to o tyle zastanawiające rozwiązanie, że wyłączenie to nie dotyczy posiadaczy takich lokali bez tytułu prawnego. Powinni oni – tak jak inni posiadacze (osoby prawne czy też jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej) – płacić podatek.

- **Opodatkowanie współwłaścicieli (art. 3 ust. 4 u.p.o.l.).**

W praktyce dużo problemów powstaje przy opodatkowaniu współwłaścicieli. Współwłaściciele (współposiadacze) powinni być opodatkowani alternatywnie: albo solidarnie, albo zgodnie z ich udziałami w nieruchomości:

- przy utrzymaniu solidarnego obowiązku podatkowego współwłaścicieli – tak jak to ma miejsce w obowiązujących regulacjach – należy przyjąć, że współwłaściciele są zobowiązani do wskazania, na kogo z nich ma być wystawiana decyzja lub który z nich będzie deklarował i opłacał podatek. Jeżeli tego nie zrobią, decyzję wystawia się i doręcza któremukolwiek współwłaścicielowi, a obowiązek podatkowy powstaje wobec wszystkich;

- rozwiązaniem alternatywnym jest wprowadzenie możliwości dzielenia podatku w decyzji stosownie do udziałów przysługujących współwłaścicielom lub współposiadaczom. Powinno to być uregulowane jako uprawnienie, z którego może, ale nie musi, skorzystać organ podatkowy.⁶

Należy rozważyć łączne opodatkowanie małżonków od ich nieruchomości stanowiących współwłasność łączną. Wprowadzić trzeba zasadę, że decyzję wystawia się i doręcza na któregokolwiek z małżonków („Jeżeli nieruchomość wchodzi w skład majątku wspólnego małżonków, to decyzję wystawia się na któregokolwiek z nich.”).

Nie widzimy także przeszkód do opodatkowania posiadacza przedmiotu opodatkowania na podstawie podziału do używania (*quoad usum*).

➤ **Zmiany w konstrukcji podstawy opodatkowania (art. 4 u.p.o.l.).**

Największym mankamentem obowiązującej konstrukcji podatku od nieruchomości jest niewątpliwie podstawa opodatkowania. Jest nią – w odniesieniu do gruntów i budynków – powierzchnia, a budowli – wartość przyjęta na potrzeby amortyzacji. W tym miejscu nie będziemy rozwodzili się nad wadami określania wartości majątku w metrach – zasygnalizowaliśmy to już wcześniej. Problem ten może być rozwiązany jedynie poprzez wprowadzenie podatku od wartości nieruchomości, opartego na danych wynikających z katastru fiskalnego nieruchomości.⁷ Dalsze udoskonalanie powierzchni jako podstawy opodatkowania niczemu nie służy i w efekcie oddala jedynie wprowadzenie zasadniczych reform w tym zakresie. Nie ma – według nas – szans, aby w krótkim czasie został w Polsce stworzony kataster fiskalny, a następnie wprowadzony oparty na wynikających z niego danych podatek od wartości nieruchomości. Nie oznacza to, że jesteśmy skazani na dalsze opodatkowywanie budynków i gruntów wg ich powierzchni. Na szczególną uwagę zasługują postulaty zastąpienia obowiązującej

6 Na problemy związane z solidarnością obowiązku podatkowego wskazuje G. Liszewski, Solidarność zobowiązań podatkowych w podatkach stanowiących dochody gmin – wnioski de lege lata i de lege ferenda, (w:) L. Etel (red.), M. Tyniewicki (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian, Białystok 2012.

7 Od 20 lat postuluje to już G. Nowecki, Kataster i system katastralny, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5.

podstawy opodatkowania budynków ich wartością przyjętą na potrzeby amortyzacji. Dotyczyłyby to jedynie budynków przedsiębiorców, gdzie ta wartość jest obligatoryjnie ustalana. Można również wskazać na to, że w zasadzie nie ma zbyt dużych kłopotów z ustaleniem wartości rynkowej gruntów. Jeżeli organy podatkowe na potrzeby np. podatku od spadków i darowizn lub podatku od czynności cywilnoprawnych są w stanie bardzo precyzyjnie ustalić cenę 1 m² działki położonej na danym obszarze, to nie miałyby również kłopotów z weryfikowaniem wartości rynkowej gruntów deklarowanych do opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Sądzymy, że jeszcze przed sfinalizowaniem powszechnej taksacji nieruchomości należałoby tam, gdzie wartość jest możliwa do ustalenia, wprowadzać ją jako podstawę opodatkowania budynków i gruntów. Ułatwiłoby to wprowadzenie w przyszłości docelowego podatku katastralnego z uwagi na przyzwyczajenie się podatników do takiego sposobu opodatkowania. Jest to widoczne na przykład w odniesieniu do budowli, gdzie podstawą opodatkowania jest ich wartość i nikt nie kwestionuje zasadności takiej formuły opodatkowania. Sprawą decydującą o powodzeniu stopniowego zastępowania powierzchni nieruchomości ich wartością jest, w naszej ocenie, dokładne oszacowanie wysokości podatku płaconego od wartości. Przyjęcie wartości jako podstawy opodatkowania nie może doprowadzić do skokowego wzrostu płaconego podatku. To jest chyba główny czynnik decydujący o niechęci podatników do opodatkowania *ad valorem*.

W konstrukcji podstawy opodatkowania (art. 4) zmiany powinny dotyczyć następujących zagadnień:

- przy opodatkowaniu budynków w rozumieniu KŚT, które podlegają amortyzacji, należy przyjąć jako podstawę opodatkowania wartość amortyzacyjną początkową (tak jak ma to miejsce obecnie w odniesieniu do budowli). Przy opodatkowaniu innych budynków (niepodlegających amortyzacji) – podstawą opodatkowania powinna być powierzchnia;
- chcąc „urynkowić” powierzchnię jako podstawę opodatkowania, należy wprowadzić obowiązek strefowania poprzez wprowadzenie przeliczników powierzchni – coś na kształt hektara przeliczeniowego funkcjonującego w konstrukcji podatku rolnego. Wysokość przelicznika powinna być uzależniona od położenia

nia budynku i jego rodzaju. Decydowałyby o tym samodzielnie rada gminy, określając poszczególne strefy. W ten sposób – nie zwiększając stawek podatkowych – można uzależnić wysokość podatku od położenia budynku;

- trzeba wskazać zasady opodatkowania części budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Regułą powinno być procentowe określenie wartości budowli zajętej w części na prowadzenie działalności gospodarczej.

➤ **Ustalanie stawek podatku (art. 5 u.p.o.l.).**

Zmiany w konstrukcji stawek podatkowych (art. 5) powinny pójść w następującym kierunku:

- w przypadku odrzucenia postulatu wprowadzenia przeliczników powierzchni uzależnionych od położenia budynków i gruntów należy wprowadzić obowiązek strefowania na potrzeby ustalenia wysokości stawek (najwyższe stawki w odniesieniu do budynków, lokali i gruntów mających najbardziej atrakcyjne położenie). Można rozważyć wprowadzenie projektu „podatku od lokalizacji” autorstwa A. Lubiawskiego i M. Wilamowskiej. W związku z tym, chcąc uzyskać zwiększenie dochodów z podatku od nieruchomości, należy podnieść górne granice stawek podatkowych określonych ustawowo, co nie wydaje się możliwe do zrealizowania z uwagi na brak akceptacji społecznej. Mniej kontrowersyjne jest wprowadzenie przeliczników powierzchni, co w efekcie da ten sam efekt ekonomiczny – nastąpi wzrost wpływów z podatku od budynków, lokali i gruntów położonych w centrach miast;
- wprowadzenie możliwości podjęcia uchwały w sprawie stawek na podstawie komunikatu Prezesa GUS, bez czekania na obwieszczenie Ministra Finansów;
- należy wprowadzić stawki minimalne, co uniemożliwi niektórym gminom rezygnację z dochodów poprzez zaniżanie stawek podatkowych;⁸

8 Opowiadając się generalnie za wyposażeniem gmin w szerokie władztwo podatkowe, w naszej ocenie przepisy ustawowe powinny jednak uniemożliwiać podejmowanie przez rady gmin działań polegających na znoszeniu obowiązku podatkowego (zwolnienia generalne,

- stawki ustala rada gminy z podziałem na przedmioty opodatkowania – związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, mieszkalne i pozostałe – podział przedmiotów powinien uwzględniać dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków oraz KŚT (np. co do rodzaju budynku);
- nie ma sensu utrzymywanie preferencyjnych stawek ustawowych dla budynków zajętych na obrót materiałem siewnym oraz związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Dlaczego bowiem dochodowe prywatne kliniki i sanatoria mają korzystać z obniżonej stawki dla budynków? Jeżeli jest potrzeba wprowadzenia takiej ulgi dla podmiotu leczniczego na terenie gminy, to rada powinna samodzielnie ustalić niższą stawkę w drodze uchwały. W chwili obecnej z tej preferencji podatkowej korzystają wszyscy – również podmioty będące w bardzo dobrej sytuacji finansowej.

➤ **Tryb i warunki płatności (art. 6 u.p.o.l.).**

Nieziemnym elementem konstrukcji podatku od nieruchomości, pozostaje tryb płatności tego świadczenia. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej samodzielnie wyliczają kwotę podatku w deklaracji i co miesiąc wpłacają ratę na konto organu podatkowego. Natomiast osoby fizyczne składają informacje dotyczące podatku do właściwego organu podatkowego, który wymierza kwotę podatku w drodze decyzji. Ten drugi sposób powstawania zobowiązania, poprzez doręczenie decyzji, skutkuje tym, że organ podatkowy ponosi koszty doręczeń (postanowienia o wszczęciu postępowania, informacji o możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego oraz decyzji wymierzającej podatek). Koszty doręczeń sięgają kilkudziesięciu złotych i w niektórych wypadkach przewyższają kwotę podatku do zapłacenia. Zdarza się więc, że organ, wymierzając np. kwotę 10 zł podatku od nieruchomości, wie, że koszty związane z jego realizacją przekroczą przychody, a mimo to nie może odstąpić od jego poboru. Nie jest działaniem racjonalnym zmuszanie

stawki „zerowe”). Można sobie bowiem wyobrazić sytuację, w której rada gminy rezygnuje z poboru podatku, a następnie sytuacja finansowa gminy zmienia się na tyle, że nie jest ona w stanie realizować swoich zadań.

gmin do pobierania podatków, których wysokość jest niższa niż koszty ich realizacji. W związku z tym należałoby wprowadzić pewne modyfikacje przepisów regulujących tryb poboru tego podatku w ordynacji podatkowej oraz w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Przede wszystkim należałoby regulę zawartą w art. 165 § 7 o.p., stosowaną do podatku od spadków i darowizn, odnieść również do podatków samorządowych powstających po doręczeniu decyzji ustalającej. Złożenie informacji na jeden z tych podatków nie wymagałoby wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania. Jeżeli decyzja ma być wydana jedynie na podstawie danych wynikających z informacji, podatnik nie powinien być informowany o możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 § 2 pkt 3 o.p.). Dodatkowo należałoby wprowadzić zasadę, zgodnie z którą organ podatkowy może zaniechać poboru podatku w sytuacji, gdy jego kwota nie przekracza kosztów doręczenia decyzji wymiarowej.⁹ Stosowana regulacja może znaleźć się zarówno w ordynacji podatkowej, jak i ustawach regulujących podatki samorządowe.

W zakresie trybu i warunków płatności podatku od nieruchomości należy:

- przyjmując zasadę, że podatek samodzielnie wyliczają i składają deklaracje przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz zarejestrowani podatnicy podatku od towarów i usług. Nie ma sensu wprowadzanie powszechnego obowiązku deklarowania, ponieważ koszty związane z egzekwowaniem tego obowiązku w odniesieniu do osób fizycznych byłyby bardzo wysokie (konieczność wszczynania postępowań w odniesieniu do każdego podatnika, który nie złożył deklaracji);
- upoważnić organ podatkowy do ustalania rat w decyzji wymiarowej, co wymaga zmiany art. 6 ust. 7 u.p.o.l., gdzie nie ma podstawy prawnej do takiego działania;
- ograniczyć możliwość płatności podatku w ratach przy niewielkiej wysokości zobowiązania podatkowego;

9 Koncepcja ta została rozwinięta w opinii do projektu ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw, zawartej w ostatniej części niniejszego opracowania.

- ograniczyć koszty wymiaru podatku poprzez przyjęcie, że złożenie informacji podatkowej wszczyna postępowanie oraz zrezygnować ze stosowania art. 200 o.p. w przypadku, gdy jedynym materiałem zgromadzonym w sprawie jest informacja podatnika (zob. art. 165 § 7 oraz art. 200 § 2 pkt 3 o.p.);
- ustawowo zaniechać ustalania, a w konsekwencji i poboru podatków wymierzanych w drodze decyzji wówczas, gdy ich kwota nie przekracza kosztów doręczenia decyzji. Można przyjąć następujący zapis: „Organ podatkowy dokonuje zaniechania ustalania podatku, jeżeli jego kwota nie przekracza kosztów przesyłki poleconej listowej za potwierdzeniem odbioru pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe”;
- doprecyzować zasady stosowania wakacji podatkowych, uregulowanych w art. 6 ust. 2 u.p.o.l., poprzez przyjęcie zasady, że korzysta z nich jedynie ten, kto wybudował budynek, budowlę – zakładając, że są one w ogóle potrzebne;
- w art. 6 ust. 10 wprowadzić wyraźnie wymóg składania deklaracji i informacji przez podatników korzystających ze zwolnienia na mocy nie tylko przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ale i uchwały rady gminy oraz innych ustaw (np. regulujących zwolnienie na terenie specjalnych stref ekonomicznych, czy też dotyczące kościołów i związków wyznaniowych). W chwili obecnej są wątpliwości czy przedmioty opodatkowania zwolnione w innych niż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych aktach muszą być wykazywane w deklaracjach i informacjach;
- w art. 6 ust. 14 i 15 u.p.o.l. należy obok podpisu elektronicznego wprowadzić podpis potwierdzony profilem zaufanym e-PUAP.

➤ **Uporządkowanie katalogu zwolnień od podatku (art. 7 u.p.o.l.).**

Nie udało się w omawianej ustawie zrealizować doskonałego pomysłu zamieszczenia w niej wszystkich zwolnień i wyłączeń od podatku. Z różnych powodów poza art. 7 u.p.o.l. pozostały zwolnienia nieruchomości kościołów i związków wyznaniowych, położonych w specjalnych strefach ekonomicznych oraz przeznaczonych na budo-

wę dróg. Zwolnienia od podatków powinny być uregulowane w ustawach podatkowych, a nie „przy okazji” normowania funkcjonowania np. nabywania gruntów pod przyszłe inwestycje drogowe. Umieszczenie przepisów podatkowych w innych ustawach jest przyczyną powstawania licznych problemów interpretacyjnych, co jest dobrze widoczne przy opodatkowaniu nieruchomości zlokalizowanych w specjalnych strefach ekonomicznych. Należy ponownie postulować podjęcie próby zamieszczenia w art. 7 u.p.o.l. wszystkich zwolnień od podatku od nieruchomości. Ponadto należy rozważyć, czy zachowywanie określonych zwolnień ma swoje uzasadnienie, a jeżeli go brakuje, to powinny być one wyeliminowane.

Zwolnienia zawarte w art. 7 należy więc uporządkować poprzez:

- umieszczenie wszystkich zwolnień od podatku w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (m. in. z ustaw kościelnych czy o strefach ekonomicznych);
- skreślenie w ust. 1 pkt 1a) – zwolnienie od podatku przedmiotów opodatkowania pozostałych po likwidacji linii kolejowych, które wprowadzono bez rekompensaty utraconych przez gminy dochodów;
- ograniczenie zwolnienia w ust. 1 pkt 4 lit. c), w odniesieniu do budynków działów specjalnych produkcji rolnej;
- zwolnienie (w ust. 1 pkt 5) od podatku jedynie przedmiotów opodatkowania zajętych wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży. Proponowane brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 5 – „nieruchomości lub ich części zajęte **wyłącznie** na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu, z wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, oraz grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży”;
- objęcie (w ust. 1 pkt 6) zwolnieniem nie tylko gruntów i budynków, ale również budowli (wszystkich przedmiotów opodatkowania) wpisanych do rejestru zabytków, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Proponowane brzmie-

nie art. 7 ust. 1 pkt 6: „grunty, budynki i **budowle** wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”. W zakresie budowli dochodzi do sytuacji, w których pomimo, że do działalności gospodarczej nie są one wykorzystywane (brak zajęcia), to jednak przez sam fakt pozostawiania w posiadaniu przedsiębiorcy podlegają opodatkowaniu;

- uchylenie zwolnienia w ust. 1 pkt 10 – nieużytki, użytki ekologiczne oraz grunty zadrzewione i zakrzewione. Należy je całkowicie wyeliminować, z wyjątkiem sytuacji, gdy są one położone poza obszarem administracyjnym miast i stanowią własność podatnika podatku rolnego;
- skasowanie zwolnienia w ust. 1 pkt 11 – działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych;
- ograniczenie zwolnienia Polskiego Związku Działkowców (powinno być ograniczone jedynie do gruntów);
- zmianę charakteru zwolnienia dotyczącego zakładów pracy chronionej: z podmiotowo–przedmiotowego na przedmiotowe.

➤ **Wprowadzanie zwolnień podatkowych z ustawy w drodze uchwały rady gminy (art. 7 ust. 3 u.p.o.l.).**

Zwolnienia w podatku od nieruchomości określone w ustawie powinny być wprowadzane na terenie danej gminy w formie uchwały. To rada gminy decydowałaby, które ze zwolnień ustawowych – z uwagi na specyfikę gminy – powinny być stosowane. Rada powinna przy tym bazować na ustawowo określonym katalogu.

➤ **Zwolnienia przedmiotowe (art. 7 ust. 3 u.p.o.l.).**

Należy zmienić art. 7 ust. 3 poprzez zniesienie ograniczenia rady gminy do wprowadzania zwolnień przedmiotowych. Zwolnienia podmiotowe – zgodnie z art. 217 Konstytucji RP – mogą być wprowadzane jedynie w drodze ustawy, przez co obowiązujące brzmienie art. 7 ust. 3 powinno być zmienione. Uprawnienie z art. 7 ust. 3 powinno uzupełniać możliwość wprowadzania przez rady gmin zwolnień spośród katalogu wskazanego wprost w ustawie (zob. pkt poprzedni).

➤ **Wykreślenie rozdziału 2a u.p.o.l.**

Rozdział, obligujący organy podatkowe do prowadzenia ewidencji podatkowej nieruchomości, zawiera „martwe” przepisy. Do czasu rozstrzygnięcia, czy i w jakim zakresie będzie w Polsce stworzony kataster nieruchomości, nie ma sensu prowadzenie podatkowej ewidencji nieruchomości.

2. Podatek od środków transportowych

W odróżnieniu od podatku od nieruchomości, wejście Polski do UE wymusiło zasadnicze zmiany w konstrukcji podatku obciążającego środki transportowe. Podatek drogowy obciążający wszystkie pojazdy (w tym samochody osobowe) został zastąpiony podatkiem od środków transportowych, zgodnym z wymogami dyrektyw UE regulujących ten rodzaj świadczeń. Konstrukcję tego podatku należy jednak ocenić negatywnie, przede wszystkim z powodu jej nadmiernie skomplikowanego charakteru. Dotyczy to zwłaszcza zasad ustalania podstawy opodatkowania – dopuszczalnej masy całkowitej. I tak na przykład do dzisiaj nie wiadomo, jak ustalić „dopuszczalną masę całkowitą zespołu pojazdów”, o której mowa w art. 10 u.p.o.l. Mimo to nikt nie kwestionuje podawanej przez podatników wartości – bo żeby ją zakwestionować, trzeba wiedzieć, jak ją wyliczyć.¹⁰

W podatku od środków transportowych stawki minimalne są co-roczenie waloryzowane zgodnie z procentowym wskaźnikiem kursu euro na pierwszy dzień roboczy października danego roku, w stosunku do kursu euro w roku poprzedzającym dany rok podatkowy. Stawki maksymalne są natomiast waloryzowane w oparciu o inny wskaźnik, a mianowicie wzrost cen towarów i usług w okresie pierwszego półroczu w odniesieniu do analogicznego okresu roku poprzedniego. Przyjęcie innych wskaźników przy waloryzacji stawek minimalnych i maksymalnych w podatku od środków transportowych z założenia musi doprowadzić do problemów dotyczących ustalania stawek. Tak też się stało w 2003 roku, kiedy to wysoki kurs euro spowodował, że stawki

10 Zob. R. Dowgier, B. Pahl, M. Popławski, Podatek od środków transportowych, 141 pytań i odpowiedzi, Warszawa 2006, s. 16–18.

minimalne przekroczyły stawki maksymalne!¹¹ Chcąc uniknąć w przyszłości takich sytuacji, należałoby wprowadzić jednolity wskaźnik waloryzacji stawek. Może to być kurs euro z uwagi na wymogi wynikające z prawa unijnego.

Wyżej zasygnalizowane mankamenty konstrukcji podatku od środków transportowych uzasadniają potrzebę wprowadzenia niżej wskazanych zmian.

➤ **Opodatkowanie wszystkich środków transportowych, w tym również o ładowności poniżej 3,5 DMC oraz jachtów, promów, łodzi motorowych, motocykli, quadów itp. (art. 8 u.p.o.l.).**

Postulat ten nie jest sprzeczny z dyrektywą 1999/62/WE z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie pobierania opłat za użytkowanie niektórych typów infrastruktury przez pojazdy ciężarowe.¹² Zgodnie z jej postanowieniami dostosowanie krajowych systemów obciążeń powinno ograniczać się do pojazdów komercyjnych posiadających z ładunkiem wagę brutto powyżej określonej wartości. Tak więc dyrektywa ta nie znajduje zastosowania w odniesieniu do opodatkowania innych środków transportowych.

➤ **Powiązanie konstrukcji podatku od środków transportowych z danymi zawartymi w dowodzie rejestracyjnym, świadectwie homologacji i innych dokumentach.**

Konstrukcja podatku od środków transportowych opiera się m.in. na parametrach pojazdów, takich jak np. dopuszczalna masa całkowita, liczba osi, rodzaj zawieszenia. Części z tych parametrów nie można ustalić na podstawie dokumentów, lecz np. jedynie poprzez opinię biegłego. Jest to kosztowne i pracochłonne. Dlatego powinno się oprzeć konstrukcję podatku na danych, które można łatwo ustalić na podstawie dokumentów. Dane zawarte w dowodzie rejestracyjnym i innych dokumentach powinny stanowić podstawę do określenia podatku.

11 L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 396.

12 Dz.U. UE L 187 z dnia 20 lipca 1999 r.

- **Niezbędne jest ustawowe określenie właściwości miejscowej w przypadku współwłasności i braku aktualnego dowodu rejestracyjnego (art. 9 ust. 7 u.p.o.l.).**

Zgodnie z art. 9 ust. 7 u.p.o.l. w przypadku współwłasności środka transportowego organem właściwym jest organ podatkowy odpowiedni dla osoby lub jednostki organizacyjnej, która została wpisana jako pierwsza w dowodzie rejestracyjnym pojazdu. Właściwości nie ustalono więc dla przypadków, gdy następuje zmiana współwłaścicieli, ale nie dokonali oni jeszcze przerejestrowania pojazdu. Organem właściwym miejscowo powinien być wówczas organ właściwy ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę jednego ze współwłaścicieli wskazanym przez nich w deklaracji. W przypadku jego niewskazania organem podatkowym właściwym miejscowo winien być organ właściwy ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę któregośkolwiek ze współwłaścicieli.

- **W deklaracji elektronicznej obok podpisu elektronicznego należy wprowadzić podpis potwierdzony profilem zaufanym e-PUAP (art. 9 ust. 9 u.p.o.l.).**
- **Należy rozważyć możliwość wyboru przez podatnika opłacania podatku w dwóch ratach albo w ratach miesięcznych – do 15 dnia każdego miesiąca (art. 11 u.p.o.l.).**

Wprowadzenie rat miesięcznych byłoby dużym udogodnieniem przy opłacaniu podatku przez duże firmy transportowe. Kompetencja ta mogłaby być przyznana radom gmin, które samodzielnie – w drodze uchwały – decydowałyby o jej wprowadzeniu na terenie gminy.

- **Należy wprowadzić obowiązek wykazywania w deklaracji pojazdów zwolnionych z opodatkowania (art. 8 u.p.o.l.).**

Rady gmin mogą wprowadzać, w drodze uchwał, zwolnienia w podatku od środków transportowych. Ponadto niektóre pojazdy korzystają ze zwolnień ustawowych. Celem umożliwienia lepszej weryfikacji uprawnień do zwolnień należałoby wprowadzić obowiązek wykazywania w deklaracjach pojazdów zwolnionych. W art. 9 u.p.o.l. należy dodać, że obowiązek składania deklaracji na podatek od środków

transportowych, o których mowa w ust. 6, dotyczy również podatników korzystających ze zwolnień na mocy przepisów niniejszej ustawy lub stosownych uchwał rad gmin. Obecnie podatnicy korzystający ze zwolnienia nie mają obowiązku wykazywania środków transportowych podlegających zwolnieniu na mocy niniejszej ustawy (w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym taki obowiązek istnieje). Proponowany przepis ułatwi postępowanie podatkowe, zmniejszy koszty związane ze zbędną korespondencją między organem podatkowym a podatnikiem. Wprowadzenie tej zmiany wiąże się ze zmianą wzoru deklaracji na podatek – zob. art. 9 ust. 8, gdzie trzeba dodać rubrykę na pojazdy zwolnione od podatku.

➤ **Zmiana warunków wyłączenia z opodatkowania przyczep i naczep (art. 8 pkt 5 i 6).**

Zwolnić, a nie wyłączyć z opodatkowania powinno się przyczepy i naczepy związane wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego. Obecnie są one wyłączone na mocy art. 8 pkt 5 i 6 u.p.o.l. Nie muszą być zatem wykazywane w deklaracji (organ podatkowy nie wie o ich istnieniu i nie może skontrolować „wyłączności”). Po przyjęciu założenia, że pojazdy zwolnione powinny być deklarowane (konieczna jest zmiana obecnie obowiązujących przepisów), przyczepy i naczepy rolników podlegałyby deklarowaniu.

➤ **Pojazdy specjalne i używane do celów specjalnych korzystałyby ze zwolnienia, o ile tak byłyby zakwalifikowane w dowodzie rejestracyjnym (art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.).**

➤ **Doprecyzowanie zwolnienia dla pojazdów stanowiących zapasy mobilizacyjne (art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.).**

Na mocy art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. zwolnione od podatku są środki transportowe stanowiące zapasy mobilizacyjne. Ustawodawca nie zdefiniował jednak tego pojęcia na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Legalnej definicji „zapasów mobilizacyjnych” – jak się okazuje – próżno szukać także w innych aktach prawnych. Organy podatkowe powinny mieć możliwość dokonania własnej oceny charakteru środka transportowego, i to najlepiej w oparciu o pojęcia już funkcjonujące w obrocie prawnym (zdefiniowane przez przepisy prawa). Takim

pojęciem na dzień dzisiejszy mogłyby być „rezerwy strategiczne” zdefiniowane w ustawie z dnia 29 października 2010 r. o rezerwach strategicznych.¹³

➤ **Należy ujednoczyć podział dopuszczalnych mas całkowitych pojazdów z art. 10 ust. 1 pkt 4 i 6 u.p.o.l. z podziałem występującym odpowiednio w załącznikach nr 2 i 3 do ustawy.**

Obecnie występuje rozbieżność pomiędzy zapisem znajdującym się w pkt 4 i 6 dotyczącym masy całkowitej zespołu pojazdów a załącznikami nr 2 i nr 3, tj. w załączniku nr 2 nie wyodrębniono ciągnika siodłowego lub balastowego o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów do 36 ton i powyżej 36 ton (w załączniku ujęto te środki transportowe w przedziałach nie mniej niż 12 ton i mniej niż 40 ton), natomiast w załączniku nr 3 nie wyodrębniono przyczep i naczep o dopuszczalnej masie całkowitej 36 ton i powyżej 36 ton (w załączniku ujęto te środki transportowe w przedziałach nie mniej niż 33 tony i mniej niż 38 ton oraz nie mniej niż 38 ton i wyżej – w przypadku dwóch osi oraz nie mniej niż 12 ton i mniej niż 38 ton – w przypadku trzech osi). To powoduje trudności w prawidłowym określeniu stawki podatku od środków transportowych.

➤ **Rada gminy powinna mieć możliwość swobodnego stosowania zwolnień od podatku (art. 12 ust. 4 u.p.o.l.).**

Aktualnie z art. 12 ust. 4 wynika, że rada gminy, wprowadzając zwolnienia w drodze uchwały, może wprowadzać jedynie takie, które mają charakter przedmiotowy oraz nie mogą one dotyczyć pojazdów, dla których istnieją stawki minimalne, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6. Szczególnie zapis, wedle którego rady gmin mogą ograniczyć się jedynie do zwolnień przedmiotowych, jest nieuzasadniony. W art. 217 Konstytucji RP zastrzeżono dla materii ustawowej wprowadzanie zwolnień określonych kategorii pomiotów. Zatem art. 12 ust. 4 u.p.o.l. nie powinien nakazywać wprowadzania zwolnień przedmiotowych, lecz zakazywać wprowadzania zwolnień podmiotowych.

13 Dz.U. Nr 229, poz. 1496.

➤ **Uproszczone powinno być określanie stawek (art. 10 u.o.p.l.).**

Należy zmienić zasady ustalania stawek poprzez:

- wprowadzenie takiego samego terminu ogłaszania stawek minimalnych i maksymalnych;
- określenie stawek minimalnych dla ciągników siodłowych i balastowych oraz przyczep i naczep z czterema i większą liczbą osi;
- uzależnienie zasad waloryzacji stawek maksymalnych i minimalnych od tego samego kryterium (kurs euro).

Zgodnie z art. 12b u.p.o.l. stawki minimalne podatku od środków transportowych są przeliczane na następny rok podatkowy zgodnie z procentowym wskaźnikiem kursu euro na pierwszy dzień roboczy października danego roku w stosunku do kursu euro w roku poprzedzającym dany rok podatkowy. Stawki te są podawane w obwieszczeniu Ministra Finansów do dnia 31 października każdego roku. Z kolei górne stawki są zgodnie z art. 20 u.o.p.l. przeliczane wg wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza i są podawane w obwieszczeniu w terminie 20 dni po upływie pierwszego półrocza.

W związku z faktem, że sposób przeliczania stawek minimalnych wg kursu euro wynika z przepisów unijnych, postulować należy stosowanie tego samego wskaźnika do stawek maksymalnych. Ponadto należy ujednoclić termin podawania obu stawek – do 31 października.

Przyjęcie powyższej zmiany pozbawi racji bytu art. 10 ust. 3 u.p.o.l. w brzmieniu: „Jeżeli górna granica stawki podatku, o której mowa w ust. 1 pkt 2, 4 lub 6, jest niższa od odpowiedniej stawki minimalnej, określonej w załącznikach nr 1–3 do ustawy, górnej granicy stawki nie uwzględnia się. W tym przypadku rada gminy przyjmuje stawkę podatku od środków transportowych dla poszczególnych rodzajów pojazdów w wysokości odpowiedniej stawki, określonej w załącznikach nr 1–3 do ustawy.” Przy jednolitych kryteriach waloryzacji nie będzie mogło dojść do sytuacji, gdy stawki minimalne przekroczą stawki maksymalne.

3. Opłaty uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych

➤ **Opłaty czy podatki?**

Opłaty uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych posiadają wszystkie cechy podatków, a wszelkie próby przypisania im jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego ze strony związku publiczno-prawnego zawodzą. Warto by więc było nazwać te opłaty podatkami i zakończyć tym samym spór o ich charakter. Postulat ten został już uzasadniony we wcześniejszej części opracowania, w związku z tym w tym miejscu należy jedynie zasygnalizować potrzebę szybkiej jego realizacji.

➤ **Wszystkie opłaty powinny mieć charakter fakultatywny**

Obecnie opłata targowa i uzdrowskowa, ale także – chociaż tutaj jest pewna niejasność – opłata miejscowa¹⁴ – są obligatoryjne. Ich wprowadzenie na danym terenie powinno być zależne od woli rady gminy. Dobrym rozwiązaniem wprowadzonym od 2008 r. było zastąpienie obligatoryjnego podatku od posiadania psów fakultatywną opłatą o takiej samej nazwie. W wyniku tych zmian w końcu gminy mogą swobodnie decydować o tym, czy wprowadzać tę opłatę na ich terenie. Podatek od posiadania psów miał charakter obligatoryjny, tzn. musiał być realizowany nawet wówczas, gdy wpływy z niego nie starczały na pokrycie wydatków z nim związanych (np. inkasa). Zastąpienie podatku opłatą od posiadania psów spowodowało, że w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych pojawiło się znowu świadczenie fakultatywne, to znaczy takie, o wprowadzeniu którego decyduje rada gminy. Przez wiele lat jedynie opłata administracyjna mogła być wprowadzana w drodze uchwały rady, ale – i słusznie – została zlikwidowana ponieważ niepotrzebnie konkurowała z opłatą skarbową.¹⁵ Uważamy, co

14 Wątpliwość ta może wynikać z faktu, iż zgodnie z art. 17 ust. 5 u.p.o.l. ostatecznie to rada gminy ustala w drodze uchwały miejscowości, w których pobiera się opłatę miejscową.

15 W końcowej fazie jej obowiązywania nie było już bowiem czynności, od których mogła być pobierana, a mimo to w dalszym ciągu w ustawie znajdowały się regulujące ją przepisy. Gminy podejmowały uchwały w sprawie tej opłaty, nie wiedząc, czy na pewno może ona obciążać czynności, od których tradycyjnie była pobierana. Świadczenie to w zasadzie nie przynosiło zauważalnych wpływów do budżetu, co także przemawiało za jego zlikwidowaniem.

zostało już podniesione, że należy dążyć do zwiększenia roli podatków i opłat fakultatywnych w katalogu podatkowych dochodów jednostek samorządu terytorialnego, przy czym konstrukcja tych świadczeń powinna być uregulowana w ustawie, a organy uchwałodawcze samorządu powinny decydować jedynie o ich wprowadzeniu na danym terenie oraz o wysokości stawek i zwolnieniach. W ten sposób zwiększony zostałby zakres władztwa podatkowego samorządu, bez narażania się na niebezpieczeństwo tworzenia złego prawa podatkowego przez nieprzygotowane do tego kadrowo jednostki samorządu terytorialnego. Podatki fakultatywne mogłyby funkcjonować nie tylko na szczeblu gminy, ale również powiatu i województwa, przez co zostałyby zrealizowany wynikający z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego wymóg posiadania przez wszystkie szczeble samorządu terytorialnego własnych dochodów podatkowych i możliwości wpływu na ich wysokość. Obecnie „własne” podatki posiada jedynie gmina.

Akceptując kierunek zmian w opodatkowaniu posiadania psów, można jednak długo się zastanawiać, dlaczego podatek został zamieniony w opłatę, chociaż nic a nic nie zmieniła się istota prawno-ekonomiczna tego świadczenia. Sygnalizowane już wcześniej zjawisko nazywania podatków opłatami powinno być wyeliminowane z lokalnego prawa podatkowego.

- **Należy postulować wprowadzenie opłaty miejscowej na obszarach turystycznych, które nie spełniają warunków do wprowadzenia tej opłaty, określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów.**

Jedynym nowym świadczeniem, które w ostatnich latach pojawiło się w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, jest opłata uzdrowskowa. Jest to odpowiednik istniejącej od zawsze opłaty miejscowej (turystycznej, klimatycznej, „za powietrze”) pobieranej w uzdrowskach. Przy okazji zmienione zostały warunki wprowadzania opłaty miejscowej. Przyznano radom gmin większe możliwości ustalania, w których miejscowościach opłata miejscowa może być realizowana, określając przy tym w rozporządzeniu,¹⁶ jakie warunki te miejscowości muszą

16 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową (Dz.U. Nr 249, poz. 1851).

spełniać. Warunki te są dosyć restrykcyjne, zwłaszcza w odniesieniu do czystości powietrza. W efekcie typowo turystyczne miejscowości (np. Zakopane) mają kłopoty z wprowadzeniem tego świadczenia. Nie wydaje się, żeby był to racjonalny kierunek kształtowania tej opłaty. Stanowiła ona zawsze pewną rekompensatę otrzymywaną przez gminy licznie odwiedzane przez turystów, z czym łączą się także zwiększone wydatki. Ograniczenie pobierania opłaty miejscowej jedynie do gmin o dosyć rygorystycznych wskaźnikach czystości środowiska skutkuje tym, że typowo turystyczne gminy mogą nie mieć dochodów z tego tytułu, co jest przysłowiowym wylaniem dziecka z kąpielą.

- **W opłatach należy zrezygnować ze zwolnień ustawowych, za wyjątkiem zwolnień tzw. dyplomatycznych (art. 17 ust. 2 pkt 1 oraz art. 18a ust. 2 pkt 1 u.p.o.l.).**
- **Nie należy ograniczać uprawnień rady gminy do wprowadzania zwolnień przedmiotowych (art. 19 pkt 3 u.p.o.l.).**

Z art. 217 Konstytucji RP wynika nakaz określania w ustawie kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Reguła ta nie została przeniesiona w sposób prawidłowy na grunt opłat lokalnych, gdyż art. 19 ust. 3 u.p.o.l. uprawnia radę gminy do wprowadzania zwolnień przedmiotowych. W konsekwencji kwestionowane są zapisy uchwał, wedle których np. zwalnia się z opłaty miejscowej pobyt dzieci w miejscowościach, w których taka opłata może być pobierana. Zakwestionowanie uprawnień rady gminy do wprowadzania zwolnień przedmiotowo–podmiotowych skutkuje tym, że w zasadzie nie jest możliwe wprowadzenia żadnego zwolnienia z opłaty miejscowej czy uzdrowskiej, albowiem z założenia przedmiotem tych opłat jest pobyt w danej miejscowości osób fizycznych.

- **Brak jest precyzyjnych zasad wymiaru i poboru opłat lokalnych (art. 19 pkt 1 u.p.o.l.).**

Ustawodawca powierzył gminom prawo określania tychże zasad, jednakże w praktyce uchwały podejmowane w tym zakresie pozostawiają wiele do życzenia.¹⁷ Konieczne jawi się więc określenie takiego

17 Zob. szerzej M. Popławski, Uchwały podatkowe..., *op. cit.*

trybu, ujednoczenie go we wszystkich opłatach i odebranie organom stanowiącym jednostek samorządu terytorialnego uprawnień do ustalania trybu w drodze uchwał. Powyższa uwaga dotyczy zwłaszcza terminów płatności opłat. W uchwałach rad gmin bardzo często ten element konstrukcji opłaty jest całkowicie pomijany – wiadome jest tylko, że stawki opłat mają wymiar dzienny. Nie wiadomo jednak, w jakim terminie taka dzienna opłata ma być uiszczona. Brak takiego terminu oznacza w praktyce, że opłaty te nie stają się zaległościami podatkowymi (podatnik nie ma więc możliwości ubiegania się np. o ich umorzenie).

Aby rozwiązać wszelkie wątpliwości dotyczące sposobu powstawania zobowiązań z tytułu opłat lokalnych, należałoby wprowadzić przepis, zgodnie z którym opłaty płatne są bez wezwania.

➤ **Właściwość miejscowa organów podatkowych przy realizacji opłat lokalnych.**

Aby ustawowe regulacje dotyczące konstrukcji opłat lokalnych były pełne, można by było również dodać do nich przepisy określające właściwość miejscową organów podatkowych. Na dzień dzisiejszy właściwość tę określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych,¹⁸ a więc akt wykonawczy.

➤ **Należy wprowadzić obowiązek płacenia opłaty targowej w przypadku odpłatnego świadczenia usług (art. 15 ust. 1 u.p.o.l.).**

Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.o.p.l. opłatę targową pobiera się od podmiotów „dokonujących sprzedaży na targowiskach”. Pewne wątpliwości może budzić zwrot „dokonywanie sprzedaży”. O ile pewne jest, że opłata targowa należna jest od osób sprzedających towary (rzeczy), o tyle nie ma już takiej pewności w odniesieniu do osób świadczących usługi na targowiskach. Typowym przykładem takich usług są usługi gastronomiczne. Praktyka organów podatkowych jest różna – zdarzają się też próby wymierzania opłat targowych usługodawcom. Wątpliwe

18 Dz.U. Nr 165, poz. 1371 ze zm.

jawi się postrzeganie świadczenia usług jako „sprzedaży usług”. Można by tu posłużyć się przykładem nieobowiązujących już przepisów o podatku od towarów i usług, gdzie ustawodawca wyraźnie rozgraniczał „sprzedaż towarów” od „odpłatnego świadczenia usług”. Powyższe skłania do rozważenia zasadności rozszerzenia zakresu przedmiotowego opłaty targowej również o działalność polegającą na świadczeniu usług na targowiskach.

- **Opłatę targową powinny uiszczać osoby fizyczne dokonujące sprzedaży na targowisku. Opłaty targowej nie powinno się pobierać od osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej (art. 15 ust. 1 u.p.o.l.).**

W przypadku sprzedaży dokonywanej przez spółkę cywilną (jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej) lub osobę prawną za pośrednictwem kilku pracowników nie wiadomo, kto ma płacić opłatę targową. Wskazanie tylko osoby fizycznej jako podatnika pozwoli rozwiązać problem sprowadzający się do tego, czy „dokonywanie sprzedaży na targowisku” odnosi się do każdego zajętego „stanowiska”, czy do całego targowiska (bez względu na ilość zajętych miejsc) oraz kto i ile opłat targowych powinien uiszczyć w przypadku, gdy firma zajmuje na terenie targowiska 4 stoiska, w których handel prowadzą pracownicy tej firmy?

- **Należy wprowadzić wyraźne upoważnienie rad gmin do różnicowania stawek opłat lokalnych (art. 19 pkt 1 u.p.o.l.).**

W związku z istniejącymi przed 2003 r. poważnymi wątpliwościami dotyczącymi uprawnień rad gmin do szczegółowego różnicowania stawek w podatkach lokalnych, wykraczającego poza treść art. 5 ust. 1 i art. 10 ust. 1 u.o.p.l., z dniem 30 listopada 2002 r. zmieniono treść wspomnianych przepisów i zawarto w nich wyraźne delegacje do różnicowania stawek „dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania” (wskazano również przykładowe kryteria takiego różnicowania). Wątpliwości takie istnieją nadal w przypadku opłat lokalnych – tu ustawodawca nie wspomina o możliwości różnicowania stawek. Wnioskując *a contrario*, można nawet zakładać, że skoro różnicowanie takie wyraźnie dopuszczono tylko w przypadku podatków, to oznacza,

że ustawodawca celowo odmówił gminom takiego uprawnienia w zakresie opłat. Trudno znaleźć uzasadnienie dla takiej odmowy. Nie wydaje się, aby istniały jakiegokolwiek przeszkody dla określania różnych stawek dla różnych terenów, na których znajdują się targowiska, różnych miejscowości wypoczynkowych lub uzdrowiskowych itd. Przepis o treści analogicznej do art. 5 ust. 2–4 i art. 10 ust. 2 u.o.p.l. powinien być wprowadzony również do rozdziału 5 u.p.o.l.

4. Propozycje zmian w konstrukcji podatku rolnego

- **Objęcie podatkiem rolnym tylko gruntów, które są faktycznie wykorzystywane w celach rolniczych i nie są położone w granicach administracyjnych miast (art. 1 u.p.r.).**

Zaproponowane rozwiązanie wymagałoby zmiany art. 1 u.p.r. poprzez stwierdzenie, że opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne zajęte na prowadzenie działalności rolniczej, z wyjątkiem położonych w granicach administracyjnych miast. Termin „grunty zajęte” funkcjonuje w ustawie o podatku rolnym oraz ustawie o podatkach i opłatach lokalnych wiele lat i w praktyce nie będzie budził wątpliwości. „Grunty zajęte” to grunty faktycznie wykorzystywane na określony rodzaj działalności, w analizowanym przypadku – rolniczą. Użytki rolne niezajęte faktycznie na działalność rolniczą powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W ten sposób ograniczony zostałby krąg podmiotów – władających użytkami rolnymi – które korzystają z preferencyjnego opodatkowania podatkiem rolnym, a nie mają nic wspólnego z rolnictwem.¹⁹

- **Konieczna jest modyfikacja definicji gospodarstwa rolnego (art. 2 ust. 1 u.p.r.).**

Zmiana definicji gospodarstwa rolnego powinna pójść w następującym kierunku:

¹⁹ Na problem opodatkowania podatkiem rolnym użytków niewykorzystywanych rolniczo zwracano uwagę jeszcze przed 2003 r. – por. L. Etel, G. Liszewski, Podatki majątkowe w Polsce – wybrane problemy, Raport Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu RP 2002, nr 209, s. 53 i n.

- gospodarstwo rolne tworzą jedynie użytki rolne zajęte na prowadzenie działalności rolniczej;
- grunty te muszą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą w rozumieniu definicji gospodarstwa rolnego z Kodeksu cywilnego (w tej chwili nawet grunty jednego właściciela położone w województwach podlaskim, małopolskim i zachodniopomorskim stanowią grunty gospodarstwa rolnego, chociaż ich położenie wyklucza traktowanie ich jako zorganizowanej całości);
- norma powierzchniowa – 1 ha fizyczny lub przeliczeniowy, powinna być zwiększona do co najmniej 3 ha.

➤ **Należy wyeliminować wątpliwości co do podmiotu, na którym ciąży obowiązek podatkowy (art. 3 i 3a u.p.r.).**

Sprecyzowaniu tego przepisu będą służyły następujące zmiany:

- podatnikami powinni być wspólnicy (współwłasność łączna) spółek cywilnych;
- jako podatników należy wskazać w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) trwałych zarządców. W tym samym przepisie należy wprowadzić jednoznaczny zapis, z którego wynika, że obowiązek podatkowy przechodzi z trwałego zarządcy na posiadacza zależnego w przypadku wynajęcia przedmiotu opodatkowania;
- współwłaściciele (współposiadacze) użytków rolnych powinni być opodatkowani alternatywnie: albo solidarnie, albo zgodnie z ich udziałami w nieruchomości – decydowałby o tym organ podatkowy. Miałby on możliwość dzielenia kwoty podatku w decyzji stosownie do udziałów przysługujących współwłaścicielom lub współposiadaczom – jako uprawnienie, z którego może, ale nie musi skorzystać. Ułatwiłoby to wymiar w przypadku opodatkowania gruntów np. wspólnot gruntowych;
- należy rozważyć łączne opodatkowanie małżonków od ich nieruchomości stanowiących współwłasność łączną. Wprowadzić trzeba zasadę, że decyzję wystawia się i doręcza na któregośkolwiek z małżonków;

- organ podatkowy powinien mieć możliwość opodatkowania posiadacza przedmiotu opodatkowania na podstawie podziału do użytkowania;
- należy znieść wyłączenie z opodatkowania Skarbu Państwa (art. 3a). Skarb Państwa reprezentowany przez starostę jest podatnikiem podatku od nieruchomości, w sytuacji gdy nieruchomości nie są przekazane w posiadanie innym podmiotom. Taka sama zasada powinna być stosowana wówczas, gdy Skarb Państwa jest właścicielem użytków rolnych;
- kwota podatku powinna być pomniejszana stosownie do udziału podmiotu, który jest wyłączony z opodatkowania.

➤ **Niezbędne są zmiany w konstrukcji podstawy opodatkowania (art. 4 i 5 u.p.r.).**

Zmiany te powinny polegać na:

- wprowadzeniu przeliczników dla rowów (W) i gruntów pod stawami niezarybionymi (Wsr) albo wprowadzeniu zasady, że podstawą opodatkowania w przypadku gruntów podlegających opodatkowaniu, dla których nie ma przeliczników, jest powierzchnia fizyczna, także gdy ww. grunty wchodzą w skład gospodarstwa rolnego;
- skasowaniu martwych przepisów przewidujących kompetencje dla sejmiku województwa (art. 5 ust. 2) i rady gminy (art. 5 ust. 3) do przenoszenia gmin i wsi do innych okręgów podatkowych.

➤ **Powiązanie wysokości stawki podatkowej z cenami kilku produktów rolnych (art. 6 u.p.r.).**

Jeżeli podatek rolny miałby być utrzymany w obowiązującym kształcie, to należałoby rozważyć, czy stawka tego podatku nie powinna być zależna również od innych produktów rolnych niż cena żyta. W chwili obecnej stawka podatku jest zależna jedynie od ceny żyta. W związku z tym w praktyce występują niekiedy znaczne wahania kwoty podatku od hektara (np. w przypadku gwałtownego wzrostu ceny żyta, które miało miejsce w ostatnich latach), co jest istotnym problemem zarówno dla podatników podatku rolnego, jak też dla gmin, których budżety podatek rolny zasila. Problemu tego całkowicie nie

rozwiązało przedłużenie z 3 do 11 kwartałów okresu, za który ustala się cenę żyta dla potrzeb określenia stawki podatku rolnego. Można byłoby go rozwiązać poprzez oparcie stawki podatkowej o cenę kilku podstawowych produktów rolnych.

➤ **Potrzebne są zmiany w trybie i warunkach płatności podatku rolnego (art. 6a u.p.r.).**

Zmiany te powinny polegać na:

- przyjęciu zasady, że podatek rolny samodzielnie wyliczają i wykazują w złożonych deklaracjach przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz zarejestrowani podatnicy podatku od towarów i usług (czyli ci podatnicy podatku rolnego, którzy posługują się identyfikatorem podatkowym NIP). W chwili obecnej osoby fizyczne – przedsiębiorcy, którzy są podatnikami podatku rolnego, otrzymują decyzję wymiarową, co zwiększa koszty poboru podatku;
- upoważnieniu organu podatkowego do ustalania rat w decyzji wymiarowej, co wymaga zmiany art. 6a ust. 6, gdzie nie ma podstawy prawnej do takiego działania;
- ograniczeniu kosztów wymiaru podatku poprzez przyjęcie, że złożenie informacji podatkowej wszczyna postępowanie oraz rezygnację ze stosowania art. 200 o.p. w przypadku, gdy jedynym materiałem zgromadzonym w sprawie jest informacja podatnika (zob. art. 165 § 7 oraz art. 200 § 2 pkt 3 o.p.);
- ustawowym zaniechaniu poboru podatków wymierzanych w drodze decyzji wówczas, gdy ich kwota nie przekracza kosztów doręczenia decyzji. Można przyjąć następujący zapis: „Organ podatkowy dokonuje zaniechania ustalania podatku, jeżeli jego kwota nie przekracza kosztów przesyłki poleconej listowej za potwierdzeniem odbioru pobieranej przez operatora, wyznaczonego w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe”. Decyzję o zaniechaniu ustalania podatku pozostawiałoby się w aktach sprawy;
- ujednoczeniu terminów składania deklaracji na podatek rolny, leśny oraz od nieruchomości przez osoby prawne i jednost-

ki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Od 2012 r. termin ten w podatku od nieruchomości został przedłużony do końca stycznia i w tym kierunku powinny pójść zmiany w podatku rolnym i leśnym.

➤ **Należy zdecydowanie ograniczyć zwolnienia i ulgi ustawowe (art. 12 u.p.r.).**

Postulaty w tym zakresie prowadzą się do następujących rozwiązań:

- jedynie rada gminy ma uprawnienie do decydowania o zwolnieniach z podatku rolnego. W wyjątkowych przypadkach zwolnienia mogą być wprowadzane ustawowo i muszą wiązać się ze stosowną rekompensatą z budżetu państwa;
- zlikwidowania zwolnienia użytków rolnych klasy V, VI i VIz, z pozostawieniem możliwości zwolnienia tych gruntów przez radę gminy. W niektórych gminach nie ma innych gruntów, przez co nie mają one żadnych dochodów z podatku rolnego;
- zlikwidowania zwolnienia i ulgi z tytułu nabycia lub utworzenia nowego gospodarstwa rolnego (art. 12 ust. 1 pkt 4). Trudno jest wskazać na cele, które ma realizować ta nader skomplikowana i trudna w praktycznym stosowaniu preferencja podatkowa. W przypadku jej pozostawienia należałoby sprecyzować, na czym polega ograniczenie do 100 ha oraz wyłączyć ze zwolnienia i ulgi podatników, którzy nabyli jedynie udział w gruntach;
- w związku z postulatem opodatkowania jedynie użytków rolnych zajętych na prowadzenie działalności rolniczej traci rację bytu zwolnienie gruntów odłogujących (art. 12 ust. 1 pkt 7);
- należy skasować zwolnienie użytków ekologicznych, ponieważ nie podlegają one temu podatkowi (nie jest to użytek rolny);
- zlikwidowania albo zmodyfikowania ulgi inwestycyjnej poprzez premiowanie jedynie inwestycji proekologicznych. W obecnym kształcie ulga inwestycyjna jest przestarzała i nie wiadomo z jakich względów ogranicza się jedynie do, obok obiektów służących ochronie środowiska, wydatków związanych z budową lub modernizacją budynków inwentarskich;

- zlikwidowania w zasadzie już niewykorzystywanej ulgi „żołnierskiej” (art. 13a) w związku ze zniesieniem powszechnego obowiązku obrony;
- zdefiniowania pojęcia „klęska żywiołowa” na potrzeby stosowania ulgi w podatku rolnym (art. 13c). Należy również sprecyzować, na czym ma polegać przewidziane w tym przepisie zaniechanie ustalania i zaniechanie poboru podatku rolnego. Stosowanie tej ulgi powinno być zależne od uznania organu podatkowego;
- podobnie jak w podatku od nieruchomości, konieczne jest umożliwienie radom gmin wprowadzania zwolnień mieszanych (art. 13e). Nie wydaje się zasadnym utrzymywanie kompetencji rady gminy do wprowadzania ulg w tym podatku. Uprawnień takich nie ma rada w podatku od nieruchomości oraz podatku leśnym;
- skasowania art. 18 u.p.r., gdzie zawarte jest upoważnienie Prezesa GUS-u do ogłaszania wysokości przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego. Jest to przepis, który nie mieści się konstrukcji podatku rolnego.

5. Propozycje zmian w podatku leśnym

W podatku leśnym w zasadzie powinny być wprowadzone identyczne zmiany jak w podatku rolnym w odniesieniu do zakresu podmiotowego tego świadczenia oraz trybu i warunków płatności. Również w całej rozciągłości znajduje zastosowanie wcześniej już sformułowany postulat ograniczenia zwolnień ustawowych i przyjęcia zasady, że o ich wprowadzeniu na danym terenie decyduje rada gminy w formie uchwały. Nie ma żadnego uzasadnienia, podobnie jak w przypadku podatku od nieruchomości i rolnego, ograniczanie uprawnień rady gminy do wprowadzania jedynie zwolnień przedmiotowych. Bez naruszenia Konstytucji RP (art. 217) mogą być przez radę gminy uchwalane zwolnienia mieszane: przedmiotowo–podmiotowe, których w praktyce jest najwięcej.

Oprócz wyżej zasygnalizowanych postulatów, odnoszących się także do podatku od nieruchomości i rolnego, w podatku leśnym można też wskazać na potrzebę wprowadzenia zmian charakterystycznych tylko dla tego świadczenia. Oto one:

- **W art. 1 u.p.l. należałoby rozstrzygnąć, czy grunty sklasyfikowane jako Ls, zajęte na prowadzenie działalności rolniczej, powinny być opodatkowane podatkiem leśnym.**

Aktualnie grunty tego rodzaju w ogóle nie podlegają opodatkowaniu. Są one bowiem wyłączone z zakresu opodatkowania podatkiem leśnym (gdyż są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność leśna), a nie obejmuje ich zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości ani rolnego.

- **Wskazanie w art. 2 u.p.l. jako podatnika posiadacza bez tytułu prawnego, za wyjątkiem przypadku, gdy las jest w faktycznym władaniu Lasów Państwowych. Rozwiązanie takie funkcjonuje w podatku od nieruchomości i w podatku rolnym.**

- **Wydaje się zasadne objęcie tym podatkiem gruntów zadrzewionych i zakrzewionych (sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako Lz).**

W chwili obecnej są one zwolnione od podatku od nieruchomości i rolnego, za wyjątkiem przypadku, gdy są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Nie wiadzieć dlaczego akurat ten rodzaj gruntów korzysta z takich preferencji podatkowych.

- **W art. 7 ust. 1 pkt 1 powinno być zlikwidowane zwolnienie lasów do lat 40.**

Sam fakt posiadania gruntu sklasyfikowanego w ewidencji gruntów i budynków jako Ls powinien być przesłanką do opodatkowania go podatkiem leśnym.

- **Należy wykreślić użytki ekologiczne jako korzystające ze zwolnienia od podatku leśnego – nie są to lasy, a zatem są wyłączone z tego podatku.**

V.

UWAGI DO PROJEKTU Z DNIA 4 LISTOPADA 2013 R., DOTYCZĄCEGO ZMIAN W USTAWIE O SAMORZĄDZIE GMINNYM ORAZ O ZMIANIE NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW W ZAKRESIE, W JAKIM ODNOSI SIĘ ON DO NOWELIZACJI USTAWY O PODATKACH I OPŁATACH LOKALNYCH, USTAWY O PODATKU ROLNYM ORAZ USTAWY O PODATKU LEŚNYM

1. Uwagi ogólne

Już po powstaniu niniejszego opracowania w nasze ręce trafił projekt kolejnej nowelizacji przepisów dotyczących podatków i opłat lokalnych (projekt z dnia 4 listopada 2013 r. ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹). Owe inne ustawy, o których mowa w tytule tego aktu, to między innymi ustawa o podatkach i opłatach lokalnych (art. 6 projektu), o podatku rolnym (art. 11 projektu) oraz o podatku leśnym (art. 29 projektu). Zakres projektowanych zmian nie pozwolił nam na ich pominięcie. W pewnym zakresie stanowią one realizację naszych propozycji przedstawionych we wcześniejszej części opracowania. Są tu jednak i rozwiązania pionierskie, co nie oznacza, że możliwe do zaakceptowania.

Zauważyć należy, iż zaproponowane zmiany mają charakter, co do zasady, jedynie doprecyzowujący i są w dużej części odpowiedzią na praktyczne problemy związane ze stosowaniem wskazanych wyżej regulacji. Z tego względu należy generalnie docenić działania ustawodawcy, który reaguje na ujawnione w toku ich stosowania problemy. I o ile może pozostać pewien niedosyt związany z brakiem szerszych działań legislacyjnych związanych z reformą podatków i opłat lokalnych, o tyle wobec wyraźnej niechęci ustawodawcy do przeprowadzenia takiej reformy, zwłaszcza w zakresie wprowadzenia podatku *ad*

1 <http://bip.kprm.gov.pl/kpr/form/r892,Projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-samorzadzcie-gminnym-oraz-o-zmianie-niektorych-.html>, dostęp z dnia 1 grudnia 2013 r.

valorem, należy w sposób pozytywny ocenić większość z przedstawionych w projekcie propozycji. W niektórych jednak przypadkach, o czym niżej, dobre idee nie znalazły wyrazu w proponowanych zmianach, które posiadają istotne mankamenty.

Dziwić może też to, że kolejny już raz proponowane zmiany mają charakter fragmentaryczny, nieodnoszący się do szeregu problemów związanych z realizacją podatków i opłat lokalnych, dobrze znanych projektodawcy, chociażby z publikacji autorów niniejszego opracowania. Trudno wskazać na powody, które zadecydowały o tym, że niektóre z nich zostały zauważone i zaproponowano zmiany w brzmieniu przepisów je regulujących, a inne w dalszym ciągu nie są przedmiotem zainteresowania ustawodawcy. W związku z tym projektowane zmiany w żadnym razie nie mogą być traktowane jako rozwiązania systemowe, całościowo odnoszące się do licznych niedoskonałości obowiązujących regulacji.

Należy także podkreślić, że uwzględniając docelową datę wejścia w życie proponowanych regulacji (z zasady 1 stycznia 2015 r.), pozytywną sytuacją jest tak wczesna data podjęcia prac nad projektem. Można mieć nadzieję, że będzie to sprzyjać jakości prac legislacyjnych i pogłębionej dyskusji nad zaproponowanymi zmianami. Dostrzegamy jednak, czego uczy nas praktyka, również zagrożenia w tym zakresie. Otóż opiniowany projekt przewiduje zmiany w systemie podatkowym, które – w ocenie projektodawcy – z zasady nie powinny powodować skutków finansowych. Uwaga ta odnosi się także do zmienionej definicji budowli, którą powiązano z Klasyfikacją Środków Trwałych, a podatek od nieruchomości naliczany od budowli stanowi istotne źródło dochodów własnych gmin. Świadczenie to uiszczane jest przed przedsiębiorców lub inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą i z ich punktu widzenia stanowi dość znaczne obciążenie. W związku z tym należy zwrócić szczególną uwagę na przejrzystość procedur legislacyjnych związanych z zaproponowaną definicją budowli, która opiera się na załączniku, w którym określono poszczególne kategorie obiektów z przypisaniem ich do odpowiedniego symbolu KŚT. Nawet niewielkie wydawałoby się zmiany w tych załącznikach, mogą spowodować znaczne skutki finansowe. Mamy tu na myśli nie tylko zmniejszenie dochodów własnych gmin, ale i ich ewentualne zwiększenie, co

oznacza wzrost obciążeń dla przedsiębiorców. Z tego względu tak ważna jest przejrzystość procedury legislacyjnej oraz określenie skutków finansowych ewentualnych zmian.

2. Rozwiązania wspólne dla podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego

2.1. Zaniechanie doręczania decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego przy niskiej kwocie zobowiązania.

Wspólnym rozwiązaniem wprowadzonym we wszystkich trzech analizowanych ustawach jest odstąpienie od obowiązku doręczania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, o ile kwota podatku nie przekracza kosztów doręczenia w obrocie krajowym listowej ekonomicznej przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru, przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe² (aktualnie jest to kwota 5,70 zł). W przypadku odstąpienia od doręczenia, zgodnie z projektem, nie pobiera się podatku. W projekcie proponuje się wprowadzenie powyższej regulacji do art. 6a ust. 6a u.p.r., art. 6 ust. 8a u.p.o.l. oraz art. 6 ust. 3a u.p.l.

Z uzasadnienia projektu wynika, że celem wprowadzenia proponowanych regulacji było zmniejszenie kosztów związanych z wymiarem podatków lokalnych w drodze decyzji i uniknięcie sytuacji, w której koszty doręczenia decyzji przekraczają wartość zobowiązania podatkowego. **Zasadniczo idea ta jest warta poparcia, jednak nie w zaproponowanym wymiarze, który wydaje się niewystarczający.** Trzeba bowiem zdać sobie sprawę z faktu, iż wydanie decyzji powinno być poprzedzone postępowaniem podatkowym, które w przypadku decyzji ustalających wysokość zobowiązania wszczynane jest z urzędu stosownym postanowieniem – art. 165 § 2 i § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Ponadto przed wydaniem decyzji z zasady należy, zgodnie z art. 200 § 1 o.p., wyznaczyć stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, co również ma miejsce w drodze stosownego postanowienia.

2 Dz.U. z 2012 r. poz. 1529.

Oba rozstrzygnięcia organu podatkowego muszą być doręczone stronie, co generuje identyczne koszty jak doręczenie decyzji. Wprawdzie art. 165 § 5 pkt 1 oraz art. 200 § 2 pkt 1 o.p. wprowadzają istotny wyjątek od tej zasady dotyczący podatków lokalnych, ale wyłączenie to nie ma charakteru zupełnego. Zgodnie ze wskazanymi przepisami art. 165 § 2 i § 4 oraz art. 200 § 1 o.p. nie stosuje się do postępowania w sprawie ustalenia 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. Zatem przy tzw. corocznym wymiarze podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego, projektowany przepis skutkowałby w zasadzie całkowitym zniesieniem kosztów doręczeń pism w postępowaniu podatkowym, gdyż w praktyce decyzja ustalająca zobowiązanie byłaby jedynym takim pismem. Pozostaje jednak problem tych postępowań, w których wskazane wyjątki nie znajdują zastosowania. W tych przypadkach zwolnienie organu podatkowego z obowiązku doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, przy jednoczesnym pozostawieniu obowiązku wydania i doręczenia postanowień, o których mowa w art. 165 § 2 i art. 200 o.p., zasadniczo nie zmienia faktu, iż koszty doręczeń pism w postępowaniu podatkowym mogą być wyższe niż wysokość zobowiązania podatkowego. **Należy więc w tym zakresie rozważyć zmianę polegającą nie tylko na braku obowiązku doręczenia decyzji, ale również zwolnieniu organu podatkowego z obowiązku wydawania, a zatem i doręczenia postanowień o wszczęciu postępowania podatkowego oraz o wyznaczeniu stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w zakresie zebranego materiału dowodowego.**

W tym miejscu pojawia się jednak problem związany z faktem, że na etapie wszczęcia postępowania w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego nie jest znana wysokość tego zobowiązania.³ Można więc sobie wyobrazić sytuację, gdy na etapie wszczęcia postępowania organ odstępuje od obowiązku doręczenia postanowienia o wszczęciu, a po przeprowadzeniu postępowania dowodowego okazuje się, że jednak wysokość zobowiązania podatkowego przekracza kwotę

3 Jest to oczywiście problem teoretyczny, ponieważ organ podatkowy, dysponując informacją od podatnika, bardzo łatwo i szybko jest w stanie wyliczyć kwotę podatku.

5,70 zł. W tym przypadku nawet późniejsze doręczenie przedmiotowego postanowienia nie pozwalałoby uznać, że przeprowadzone bez formalnego wszczęcia postępowania środki dowodowe mogą prowadzić do uzyskania dowodów w rozumieniu art. 180 § 1 o.p. Dowodem, zgodnie z tym przepisem, jest bowiem wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczny z prawem – naruszenie prawa wynika w tym przypadku z prowadzenia czynności dowodowych bez wszczęcia postępowania podatkowego.

Uwzględniając więc fakt, iż stwierdzenie, czy wysokość ustalonego zobowiązania uzasadnia odstąpienie od doręczenia decyzji, jest, na tle proponowanych rozwiązań, możliwe dopiero po ustaleniu tego zobowiązania. Kryterium to nie może być podstawą do odstąpienia od wydania postanowienia o wszczęciu postępowania oraz o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w zakresie zebranego materiału dowodowego. Nie oznacza to jednak, iż ustawodawca nie powinien użyć innego kryterium, które umożliwiłoby zrezygnowanie z wydawania tych postanowień w postępowaniu dotyczącym podatków lokalnych.

Na podstawie art. 21 § 5 o.p. wysokość zobowiązania ustala się zgodnie z danymi zawartymi w informacji, chyba że w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w informacji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym. Złożenie informacji na odpowiedni podatek nie jest w świetle obowiązujących przepisów równoznaczne ze złożeniem wniosku o wszczęcie postępowania podatkowego w rozumieniu art. 165 § 1 i 3 o.p. Skutkuje to sytuacją, w której pomimo posiadania przez organ podatkowy informacji z danymi, których nie kwestionuje, musi on wszcząć postępowanie z urzędu stosownym postanowieniem. Wymaga to, jak stanowi art. 165 § 3a o.p., doręczenia tego postanowienia, co wiąże się z konkretnymi kosztami. W dalszej kolejności w postępowaniu w zasadzie nie przeprowadza się żadnych czynności dowodowych, albowiem organ nie kwestionuje informacji i opiera się na zawartych w niej danych. Nie zwalnia go to jednak przed wydaniem decyzji, od wyznaczenia w oparciu o art. 200 o.p. siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w zakresie zebranego materiału dowodowego, którym z zasady jest jedynie złożona uprzednio przez stronę postępowania informacja podatkowa. Doręczenie informacji o prawie,

jakie stronie przysługuje na podstawie art. 200 o.p., wiąże się z kolejnym doręczeniem, za które należy zapłacić. W ten sposób stosunkowo prosta i niesporna sprawa wymiaru podatku na podstawie danych wynikających ze złożonej informacji podatkowej generuje relatywnie wysokie, zwłaszcza w porównaniu do niewielkich kwot podatku rolnego czy leśnego, koszty.

Powyższe skłania do zaproponowania rozwiązania, w którym w przypadku złożonej informacji na podatek od nieruchomości, rolny lub leśny, organ podatkowy zwolniony byłby z obowiązku wydawania z urzędu postanowienia o wszczęciu postępowania. W tym zakresie należałoby postulować wprowadzenie do art. 165 o.p. identycznej zasady, jaka aktualnie odnosi się do zeznań podatkowych składanych przez podatników podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z art. 165 § 7 o.p. „Organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania w przypadku złożenia zeznania podatkowego przez podatników podatku od spadków i darowizn. W tym przypadku za datę wszczęcia postępowania przyjmuje się datę złożenia zeznania”.

Konsekwencją przyjęcia, że wszczęcie postępowania podatkowego w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, rolnym lub leśnym nastąpiłoby w dacie złożenia informacji na ten podatek, byłaby zmiana w art. 200 o.p. I w tym przypadku powinno być wprowadzone rozwiązanie analogiczne jak w przypadku składania zeznań na podatek od spadków i darowizn. **O ile organ podatkowy dokonywałby ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonej informacji na podatek od nieruchomości, rolny lub leśny, nie powinien wyznaczać stronie terminu, o którym mowa w art. 200 o.p.**

Zaproponowana zmiana, uzupełniająca projektowane rozwiązanie odnoszące się do zaniechania doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania w kwocie nie wyższej niż 5,70 zł, pozwoliłaby więc doprowadzić do zasadniczego zmniejszenia kosztów postępowań podatkowych prowadzonych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast). Mielibyśmy więc do czynienia z sytuacją, w której:

- w przypadku corocznego ustalania zobowiązania na podatek rolny, leśny lub od nieruchomości, o ile stan faktyczny, na podstawie którego jest ono ustalane, nie uległ zmianie, organ podatkowy byłby zwolniony z obowiązku wydawania postanowienia i wszczęcia postępowania podatkowego oraz w sprawie wyznaczenia siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w zakresie zebranego materiału dowodowego; w tym przypadku, gdy wysokość ustalonego zobowiązania podatkowego nie przekraczałaby kwoty 5,70 zł, organ byłby również zwolniony z obowiązku doręczania decyzji;
- w przypadku, gdy podatnik zobowiązany jest do złożenia informacji podatkowej, a organ podatkowy nie kwestionuje danych z tej informacji,⁴ na podstawie których ustala wysokość zobowiązania podatkowego, organ ten zwolniony byłby z obowiązku wydawania postanowień, o których mowa w art. 165 § 1 pkt 2 oraz art. 200 § 1 o.p.; gdy wysokość ustalonego zobowiązania podatkowego nie przekraczałaby kwoty 5,70 zł, organ byłby zwolniony również z obowiązku doręczania decyzji;
- gdy podatnik, pomimo takiego obowiązku nie złożył informacji podatkowej, organ podatkowy zobowiązany byłby wydać i doręczyć postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego oraz o wyznaczeniu terminu, o którym mowa w art. 200 § 1 o.p., ale byłby zwolniony z obowiązku doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania, gdy jego wysokość nie przekraczała, zgodnie z projektem, kosztów doręczenia krajowej przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru.

Należy także podkreślić, że za zbędny uznać trzeba zaproponowany w projekcie zapis, iż w analizowanej sytuacji nie pobiera się podatku. Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 2 o.p. zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej jego wysokość. Nie ma zatem w aktualnym stanie prawnym możliwości powstania zobowiązania podatkowego bez doręczenia decyzji ustalającej.

⁴ Informację podatkową składa się w związku z powstaniem lub wygaśnięciem obowiązku podatkowego albo zaistnieniem zmian stanu faktycznego, które rzutują na wysokość zobowiązania.

Skoro więc, zgodnie z projektem, w przypadku niskiej wysokości zobowiązania decyzji ustalającej nie doręcza się, to nie powstaje zobowiązanie podatkowe. Decyzja taka ma więc w istocie jedynie charakter informacyjny i pozostaje w aktach sprawy. Jeżeli nie powstało zobowiązanie podatkowe, to oczywiście jest, że nie pobiera się podatku, ponieważ może on wynikać jedynie ze zobowiązania podatkowego.

W naszej ocenie zaproponowany zapis o braku poboru podatku miałby sens jedynie wtedy, gdyby w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. zastrzec, jako wyjątek od zasady, możliwość powstania zobowiązania podatkowego z datą wydania decyzji.

Zauważyć należy, iż proponowane rozwiązanie stanowi w istocie rodzaj preferencji podatkowej, albowiem jego konsekwencją jest uchylene obowiązku zapłaty podatku, którego wysokość nie przekracza kwoty 5,70 zł. Stosowanie tej preferencji jest jednak ograniczone w aspekcie podmiotowym, gdyż wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym ustala się w drodze decyzji podatnikom będącym osobami fizycznymi. Prowadzi to do sytuacji, w której proponowana zmiana nie odnosi się do zobowiązania powstającego we wskazanych podatkach z mocy ustawy, a więc do przypadków, gdy podatnikiem jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna, w tym spółka, nieposiadająca osobowości prawnej. **W naszej ocenie istnieją istotne wątpliwości co do zasadności różnicowania sytuacji prawnej osób fizycznych i pozostałych kategorii podatników, jeżeli kryterium decydującym o odstąpieniu od poboru podatku miałby być wyłącznie koszt doręczenia decyzji.** Oznaczałoby to w istocie, że o odstąpieniu od poboru podatku decyduje sposób powstania zobowiązania podatkowego. Dlaczego osobie fizycznej, zgodnie z propozycją, nie będzie się ustalało zobowiązania do kwoty 5,70 zł, ale już osoba prawna będzie musiała złożyć deklarację podatkową i zapłacić nawet 2 zł podatku? Co więcej, w przypadku współwłasności lub współposiadania nieruchomości przez osobę fizyczną lub prawną albo jednostkę organizacyjną bez osobowości prawnej, rozlicza ona podatek na zasadach właściwych dla tej drugiej kategorii podmiotów. Może więc dojść do niezrozumiałej sytuacji, w której osoba taka ze względu na niską wysokość podatku nie otrzyma decyzji ustalającej podatek od nieruchomości stanowiącej jej wyłączną własność, a będzie musia-

ła złożyć deklarację np. na 3 zł od nieruchomości będącej przedmiotem współwłasności z osobą prawną.

Mieć też trzeba na uwadze, że w przypadku zobowiązań podatkowych powstających w związku z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.), może pojawić się konieczność wydania przez organ podatkowy decyzji. Jak bowiem stanowi art. 21 § 3 o.p., jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ ten wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. **Analizowana propozycja zmian nie odnosi się do tego rodzaju decyzji, co prowadzi do sytuacji, w której organ zobowiązany będzie do określenia wysokości zobowiązania i doręczenia decyzji w tym zakresie nawet wtedy, gdy kwota zobowiązania będzie wynosiła 2 czy 5 zł.** Jeżeli celem projektu było zmniejszenie kosztów doręczeń decyzji przy niskiej kwocie zobowiązania, powinien on uwzględnić oba rodzaje decyzji: ustalającą oraz określającą.

Końcowo zauważyć należy, iż projektodawca decyduje się na wprowadzenie identycznych rozwiązań w trzech ustawach. Nie odnoszą się one do wszystkich podatków stanowiących dochód gminy, w których zobowiązanie podatkowe powstaje przez doręczenie decyzji. Poza zakresem regulacji pozostał np. podatek od spadków i darowizn, w którym także może dojść do sytuacji, gdy ustalone zobowiązanie wynosi zaledwie kilka złotych. Należałoby więc, w naszej ocenie, zastanowić się nad uregulowaniem instytucji odstąpienia od doręczania decyzji oraz poboru podatku przy niskich kwotach zobowiązania w sposób kompleksowy, nie w aktach szczegółowego prawa podatkowego, ale w przepisach ustawy – Ordynacja podatkowa. Rozwiązania te mają bowiem taki charakter, że mogą być zaliczone do ogólnego prawa podatkowego.

2.2. Brak płatności podatku w ratach przy niskiej kwocie zobowiązania podatkowego

Kolejnym wspólnym rozwiązaniem proponowanym na gruncie podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego, jest wprowadzenie jednoznacznej zapłaty podatku, o ile jego kwota nie przekracza 100 zł (art. 6 pkt 2 lit. b, art. 11 pkt 4 lit. b oraz art. 29 pkt 2 lit. b projektu). Generalnie zaproponowaną zmianę należy ocenić pozytywnie. Zwrócić jednak trzeba uwagę na pewne niedoskonałości w konstrukcji projektowanych przepisów.

Przed wszystkim nie uwzględniają one różnych sposobów powstawania zobowiązania podatkowego oraz sytuacji, w której obowiązek podatkowy powstaje w trakcie roku podatkowego.

Zaproponowane przez projektodawcę zapisy przewidują, że gdy kwota podatku nie przekracza 100 zł, podatek jest płatny jednorazowo w terminie płatności pierwszej raty podatku (w przypadku podatku rolnego oraz podatku od nieruchomości) lub w terminie do dnia 15 marca roku podatkowego (w przypadku podatku leśnego). W przypadku podatników będących osobami fizycznymi z zasady zobowiązanie podatkowe powstaje u nich przez doręczenie decyzji. Uwzględniając ten fakt, w naszej ocenie, zasadnym byłoby wprowadzenie reguły, wedle której, w przypadku tej kategorii podatników, gdy wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok podatkowy nie przekracza 100 zł, podatek powinien być płatny jednorazowo, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Takie rozwiązanie uzasadni także jednorazową zapłatę podatku w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstanie po ustawowym terminie płatności pierwszej raty podatku (15 marca), czego analizowany projekt nie reguluje. W każdym przypadku, gdy zobowiązanie za dany rok nie przekracza 100 zł, powinno być ono płatne jednorazowo i nie powinno mieć znaczenia, czy zobowiązanie podatkowe powstaje na początku, w połowie, czy też pod koniec roku podatkowego.

W przypadku osób prawnych i jednostek organizacyjnych, w tym spółek niemających osobowości prawnej, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym powstaje z mocy prawa. W przypadku podatku od nieruchomości termin płatności pierwszej

raty to 31 stycznia, w podatku rolnym 15 stycznia, a w podatku leśnym 15 marca. **Już taka sytuacja – różne terminy płatności podatków – w naszej ocenie jest nieuzasadniona i należałoby tę kwestię ujednoczyć.** Uwzględniając jednak aktualny stan prawny, należałoby po pierwsze, w projekcie zmian do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym oraz o podatku leśnym wskazać, że gdy wysokość zobowiązania podatkowego za dany rok podatkowy nie przekracza 100 zł, podatek jest płatny jednorazowo w terminie płatności pierwszej raty, po drugie – dodać, iż jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tej dacie, termin płatności wynosi 14 dni od powstania obowiązku podatkowego.

Ponadto chcąc uniknąć problemów związanych ze stosowaniem proponowanego rozwiązania, należałoby jednoznacznie zapisać w ustawach, że podatnik jest zobowiązany złożyć jedną informację (deklarację), w której wykaże wszystkie przedmioty opodatkowania położone na terenie danej gminy. Wg nas istnieje taki obowiązek, ale orzecznictwo sądowe dopuszcza złożenie wielu informacji/deklaracji (np. odrębna informacja/deklaracja na każdą działkę gruntu lub lokal).⁵ Wielość informacji/deklaracji i w konsekwencji decyzji skutkuje tym, że pojawiają się problemy dotyczące tego, czy chodzi o kwotę zobowiązania w danym podatku (100 zł), czy też ustaloną na podstawie informacji lub wykazaną w deklaracji.

Argumentem za wprowadzeniem obowiązku wykazywania w jednej informacji/deklaracji wszystkich przedmiotów opodatkowania są również obowiązujące reguły zaokrąglania zobowiązań podatkowych (art. 63 o.p.). Zaokrąglenia te dotyczą m.in. kwot „całego” podatku (np. od wszystkich lokali), a nie tylko kwot wynikających z informacji/deklaracji. Nie powinno być więc tak, że sposób zadeklarowania podatku (jedna lub kilka deklaracji czy informacji) wpływa na wysokość zobowiązania do zapłaty. Sytuacja taka może zaistnieć, gdyż zaokrąglanie kwot podatku z poszczególnych deklaracji lub w poszczególnych decyzjach ustalających może prowadzić do tego, że ostateczna wysokość zobowiązania będzie inna niż wtedy, gdyby wszystkie przedmioty opodatkowania wykazano w jednej informacji/deklaracji.

5 Por. np. wyrok NSA z dnia 27 marca 2013 r. (sygn. akt II FSK 1482/11) oraz wyrok WSA w Kielcach z dnia 27 marca 2013 r. (sygn. akt I SA/Ke 138/13).

W odniesieniu do podatku rolnego oraz podatku leśnego (art. 6 pkt 3 oraz art. 29 pkt 3 projektu) zastrzeżono, że w przypadku ustalenia przez organ podatkowy wysokości zobowiązania w nakazie płatniczym przepisy umożliwiające niedoręczanie decyzji i niepobieranie podatku przy jego niskiej kwocie oraz o jednorazowej zapłacie podatku, gdy nie przekracza on 100 zł, stosuje się odpowiednio. Takie odesłanie, w naszej ocenie, może budzić wątpliwości. Wymierzone nakazem płatniczym tzw. łączne zobowiązanie pieniężne obejmuje dwa lub trzy podatki, a zatem proponowane odesłanie rodzi pytanie, czy odnosi się ono, jak wskazuje treść analizowanych przepisów, do kwoty podatku, czy też do kwoty łącznego zobowiązania pieniężnego? Czy w sytuacji, gdy na łączne zobowiązanie pieniężne składa się podatek rolny w wysokości 60 zł, podatek od nieruchomości w wysokości 90 zł oraz podatek leśny w kwocie 20 zł, zgodnie z projektowanymi rozwiązaniami łączne zobowiązanie pieniężne powinno być zapłacone jednorazowo czy też w ratach? Żadna z kwot podatków składających się na łączne zobowiązanie pieniężne nie przekracza 100 zł, ale w sumie dają kwotę wyższą. Podobna wątpliwość wiąże się z doręczaniem decyzji – czy w świetle projektowanych rozwiązań taki obowiązek będzie istniał, gdy kwota żadnego z podatków składających się na łączne zobowiązanie pieniężne nie przekroczy 5,70 zł, ale wysokość łącznego zobowiązania pieniężnego jest kwotą wyższą?

Naszym zdaniem, ze względu na brak możliwości określania różnych terminów oraz sposobów płatności dla poszczególnych podatków składających się na łączne zobowiązanie pieniężne, jak i wobec niepodzielności nakazu płatniczego, należałoby zapisać wprost, **iż przepis o braku obowiązku doręczania decyzji stosuje się do nakazu płatniczego, gdy kwota łącznego zobowiązania pieniężnego nie przekracza kosztów doręczenia w obrocie krajowym listowej ekonomicznej przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe. Z kolei w przypadku jednorazowej płatności podatku, także wprost należałoby zapisać, iż ma to miejsce w przypadku, gdy kwota łącznego zobowiązania pieniężnego nie przekracza 100 zł.**

3. Zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych

3.1. Nowa definicja budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości

W art. 11 pkt 1 projektu zaproponowano zmianę o fundamentalnym znaczeniu dla systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce, związaną z nową definicją budowli. Zgodnie z projektowanym art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. przez budowlę należy rozumieć „obiekt wymieniony w tabeli stanowiącej załącznik nr 1 do ustawy, oraz urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego:

- a) przyłącze,
 - b) urządzenie instalacyjne,
 - c) ogrodzenie,
 - c) plac postojowy,
 - d) plac pod śmietnik
- niewymienione w załączniku nr 1 do ustawy.”

Projektodawca proponuje więc odejście od posługiwania się na potrzeby opodatkowania budowli ustawą – Prawo budowlane, co obecnie ma miejsce, gdyż budowlą w rozumieniu obowiązującego brzmienia art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. 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. Za zmianą definicji, co wynika z uzasadnienia projektu, przemawiały przede wszystkim wątpliwości interpretacyjne powstałe na tle jej rozumienia, związane w dużej mierze z zawartym w niej odesłaniem do przepisów prawa budowlanego. Wyrazem tych wątpliwości był wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09). Wskazano w nim na zasadę określoności i pewności prawa – podatnik musi mieć jasność co do tego, czy dany obiekt podlega czy też nie podlega opodatkowaniu. Postulat ten próbuje realizować analizowana nowelizacja. Podkreślić jednak trzeba, że nie zrywa ona całkowicie ze stosowaniem na potrzeby określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jakim jest budowlą, z posługiwaniem się

regulacjami z zakresu zupełnie innej gałęzi prawa, jaką jest prawo budowlane. W proponowanym brzmieniu za budowle uznaje się:

- a) obiekty wymienione w tabeli stanowiącej załącznik nr 1 do ustawy, które dookreślono poprzez wskazanie ich symboli z Klasyfikacji Środków Trwałych oraz
- b) wskazane urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Zatem w zakresie urządzeń budowlanych projektodawca w dalszym ciągu odsyła do przepisów prawa budowlanego, tych samych przepisów, które w jego ocenie są źródłem wątpliwości interpretacyjnych przy rozumieniu pojęcia budowli. Wątpliwości te, jak się wydaje, projektodawca chciał rozwiązać w ten sposób, iż w zasadzie przepisał do nowej definicji budowli treść art. 3 pkt 9 pb. Takiego samego zabiegu nie zastosował jednak w zakresie budowli wskazanych *expressis verbis* w prawie budowlanym. Posłużenie się w tym zakresie KŚT jest zasadne o tyle, że zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania dla budowli stanowi ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalana na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. **Powiązanie definicji budowli przyjętej na potrzeby podatku od nieruchomości z KŚT prowadziłyby więc do sytuacji, w której z zasady stosunkowo prosto można byłoby ustalić przedmiot oraz podstawę opodatkowania. Przedmiot ten określony byłby przy tym w miarę precyzyjnie. Z tego powodu rozwiązanie to było postulowane przez Zespół Ekspertki ds. Lokalnego Prawa Podatkowego, którego jesteśmy członkami.**⁶

Oceniając zasadniczo pozytywnie przyjętą przez projektodawcę metodę dookreślenia przedmiotu opodatkowania, należy jednak wskazać na pewne problemy praktyczne, które muszą być rozwiązane na

6 Opinia z dnia 6 lutego 2013 r. do projektu założeń ustawy o poprawie warunków świadczenia usług przez jednostki samorządu terytorialnego z dnia 16 stycznia 2013 r. w zakresie dotyczącym doprecyzowania definicji budowli.

etapie prac legislacyjnych. Kluczową sprawą wydaje się dokonanie rzetelnej oceny zakresu nowej definicji w stosunku do definicji aktualnie obowiązującej. Zasadą powinna być neutralność wprowadzonych zmian, które nie mogą wiązać się ani z nadmiernym obciążeniem podatników, ani też z nadmiernym uszczupleniem dochodów gmin. Podkreślić przy tym należy, iż w naszej ocenie, jakichkolwiek skutków finansowych w tym zakresie uniknąć będzie trudno.

Pod drugie zauważyć trzeba, iż wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r.⁷ KŚT jest usystematyzowanym zbiorem obiektów majątku trwałego służącym m.in. do celów ewidencyjnych, ustalaniu stawek odpisów amortyzacyjnych oraz badań statystycznych. Nie była więc ona tworzona na potrzeby opodatkowania nieruchomości, co w pewnych obszarach może mieć istotne znaczenie, w kontekście dotychczasowego zakresu opodatkowania budowli. Gdy bowiem przyjąć, a co wynika z Oceny Skutków Regulacji odnoszonych do analizowanych zmian, że „zmiana definicji budowli ma charakter uściślający i jako taka nie powinna powodować skutków finansowych”, to pogląd ten może budzić uzasadnione wątpliwości. W szczególności należy zauważyć, że w obowiązującym stanie prawnym, co potwierdził powołany wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., w przypadku określonych kategorii budowli opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie ich części budowlane. Dotyczy to wskazanych wprost w art. 3 pkt 3 pb. urządzeń technicznych, takich jak: kotły, piece przemysłowe, elektrownie wiatrowe, elektrownie jądrowe. Podobna sytuacja dotyczy także kabli zainstalowanych w kanalizacji kablowej, które nie stanowią budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 i pkt 3a pb. Tymczasem obiekty określone w KŚT mają z zasady charakter kompleksowy, który nie pozwala na wydzielenie z nich części budowlanych i niebudowlanych. Z tego powodu, o czym niżej, problemem może być także wyłączenie z opodatkowania, jakie proponuje się w art. 11 pkt 2 lit. b) projektu, dotyczące kabli umieszczonych w kanalizacji kablowej. Jest to próba uwzględnienia przez projekt nowelizacji obowiązującego katalogu budowli podlegających opodatkowaniu, ale raczej nieudana. Nie można bowiem wyłączyć z opodat-

7 Dz.U. Nr 242, poz. 1622.

kowania czegoś, co nie mieści się w przedmiocie opodatkowania. Stosowanie KŚT oznacza bowiem, że przedmiotem podatku będzie ujęta w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych linia telekomunikacyjna (kablowa), na którą składa się szereg elementów, w tym kable. KŚT nie wskaże więc wprost na przedmiotowe kable i z zasady nie pozwoli na określenie ich wartości, co ewentualnie pozwalałoby na zmniejszenie podstawy opodatkowania.

Poza tym nie widzimy żadnych argumentów, które przemawiałyby za tym, aby jedynie wartość kabli telekomunikacyjnych wyłączyć z opodatkowania. Jeżeli już, to należałoby w ten sam sposób potraktować inne kable (np. energetyczne), co wszakże wymaga uzasadnienia. Nieopodatkowywanie jedynie kabli telekomunikacyjnych jest złamaniem zasady powszechności i równości opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jest to przejaw bardzo efektywnego lobbingu zainteresowanych podatników, zmierzający do zmniejszenia kwot podatku, co niewątpliwie rzutuje negatywnie na dochody gmin z opodatkowania budowli. Kwestia ta jest szerzej omówiona w dalszej części opinii.

Podobny problem z identyfikacją przedmiotu opodatkowania może wiązać się z opodatkowaniem urządzeń budowlanych. W proponowanej definicji wskazuje się je z nazwy, zaznaczając jednak, że chodzi o urządzenia budowlane niewymienione w załączniku nr 1 do ustawy. Wydaje się, że nie są one w nim wymienione, gdyż nie stanowią często odrębnych środków trwałych objętych KŚT, lecz wchodzą w skład obiektów wskazanych w załączniku. Zatem podatnicy nie będą posiadali w ewidencji prowadzonej na potrzeby podatku dochodowego odrębnej wartości tych urządzeń.

Dostrzegając więc konieczność doprecyzowania definicji budowli przyjętej na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości i generalnie zasadność powiązania jej z KŚT, w naszej ocenie, konieczna jest pogłębiona analiza skutków tych zmian zarówno dla podatników, jak i dla gmin. Z założenia zmiana definicji budowli powinna być neutralna finansowo, ale postulat ten będzie trudny do zrealizowania przy obecnym kształcie KŚT. Konieczne więc wydaje się albo dostosowanie KŚT do potrzeb wymiaru podatku od nieruchomości, albo też wprowadzenie do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dodatkowych mechanizmów pozwalających na rozwiązanie np. problemu opo-

datkowania jedynie części budowlanych niektórych obiektów objętych KŚT. Na etapie tych prac konieczne jest zwrócenie szczególnej uwagi na proponowane rozwiązania, gdyż jest to materia, która będzie z pewnością przedmiotem zainteresowania różnych grup interesów (np. firm telekomunikacyjnych). Wynika to z dużego znaczenia fiskalnego projektowanej zmiany.

Końcowo należy także zwrócić uwagę na niekonsekwencję w konstrukcji projektowanego przepisu, który definiując budowlę, odsyła do tabeli stanowiącej załącznik nr 1 do ustawy, a definiując urządzenia budowlane, wskazując, że nie są one wymienione w załączniku do ustawy. Projektowany załącznik nr 1 zawiera Tabelę obiektów oraz Objasnienia szczegółowe. Obie części załącznika, a nie tylko tabela kształtują zakres definicji przyjętej na potrzeby podatku od nieruchomości. Z tego względu należałoby w projektowanym przepisie odwołać się do całego załącznika nr 1 do ustawy, a nie tylko do stanowiącej jego pierwszą część tabeli.

3.2. Wyłączenie z opodatkowania kabli umieszczonych w kanalizacji kablowej

W art. 11 pkt 2 lit. a) projektu proponuje się rozszerzenie wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości kabli umieszczonych w kanalizacji kablowej. W uzasadnieniu tej zmiany czytamy, że z przyjętych przez Radę Ministrów założeń wynika, że zmiany w zakresie definicji „budowli” mają na celu wyłącznie dostosowanie przepisów do wymogów Konstytucji i nie mają zmierzać do rozszerzenia przedmiotów opodatkowania.

W kontekście powyższego należy zwrócić uwagę na problem poruszony w poprzedniej części opinii, związany z faktem, iż z opodatkowania wyłącza się kable umieszczone w kanalizacji kablowej, które nie są samodzielną kategorią obiektu wymienioną w załączniku nr 1 do ustawy. **W istocie więc wyłącza się z opodatkowania coś, co nie jest przedmiotem podatku.**

Należy także pamiętać o tym, w jaki sposób doszło do zmiany stanu prawnego, która skutkuje aktualnie brakiem możliwości opodatkowania kabli umieszczonych w kanalizacji kablowej. Jest to bardzo dobry przykład tego, jak w ostatnich latach wprowadzano niektóre

zmiany w podatkach – czyniono to „tylnym drzwiami” w następstwie nowelizacji prawa budowlanego. Oczywiście takie zmiany nie były w sposób należyty weryfikowane pod kątem ich skutków finansowych. Jeżeli więc w proponowanych zmianach uwzględnia się wyłączenie kabli umieszczonych w kanalizacji, to przypomnieć należy, iż aktualnie niemożność ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości wynika z wprowadzonej z dniem 17 lipca 2010 r. ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnej.⁸ W art. 65 tej ustawy zmieniono brzmienie art. 3 pkt 3 pb. oraz dodano w art. 3 nowy pkt 3a. Zmiana definicji budowli polegała na tym, że do przykładowego katalogu wskazanego w tym przepisie dodano nową kategorię „obiekty liniowe”. Nowy art. 3 pkt 3a pb. definiuje obiekt liniowy jako obiekt budowlany, którego charakterystycznymi parametrami jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, **przez czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego.** Ze wskazanej definicji budowli wynika więc, że w świetle prawa budowlanego nie jest budowlą, a zatem i obiektem budowlanym, kabel umieszczony w kanalizacji kablowej. Nie jest to także urządzenie budowlane. Trudno więc oprzeć się wrażeniu, że celem wskazanej modyfikacji było wyłączenie z zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości kabli umiejscowionych w kanalizacji, których wartość stanowi znaczną część całej sieci.⁹ W następstwie nowelizacji doszło więc do sytuacji, w której zmiana przepisów skutkowałą znaczącym, zapewne liczonym setkami milionów złotych w skali kraju, spadkiem dochodów gmin z tytułu opodatkowania sieci telekomunikacyjnych. Co więcej, aktualnie mamy niezrozumiałą sytuację, w której kable w kanalizacji nie są uznawane za budowle, ale linia kablowa umieszczona bezpośrednio w ziemi lub na ziemi jest budowlą w rozumieniu prawa budowlanego i podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

8 Dz.U. Nr 106, poz. 675.

9 Zob. R. Dowgier, Wpływ zmiany definicji budowli w prawie budowlanym na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 9.

Z powyższych względów, w naszej ocenie, nie ma racjonalnych przesłanek do wprowadzania wyłączenia z opodatkowania właśnie kabli telekomunikacyjnych, tym bardziej że przyjęta definicja budowli oparta na KŚT nie uwzględnia również sytuacji, w której aktualnie nie podlegają opodatkowaniu inne niż budowlane części urządzeń technicznych. W tym przypadku udzielenie preferencji podatkowej jedynie podatnikom posiadającym kable i to wyłącznie umieszczone w kanalizacji kablowej jest niczym nieuzasadnionym przywilejem.

3.3. Doprecyzowanie definicji budynku dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości

W art. 11 pkt 1 lit. a) projektu proponuje się nadać nowe brzmienie definicji budynku. W proponowanym brzmieniu jest nim budynek w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Zapewne zabieg ten wynikał z faktu, iż aktualna definicja budynku jest zbliżona do definicji z prawa budowlanego – zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Sięgając do prawa budowlanego w zakresie definicji obiektu budowlanego (art. 3 pkt 1 lit. a) jedną z jego kategorii jest budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Z kolei budynkiem w rozumieniu art. 3 pkt 2 pb. jest taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Odesłanie do definicji z prawa budowlanego będzie więc miało charakter doprecyzowujący – za budynek będzie trzeba uznać taki obiekt budowlany wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, który będzie trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz będzie posiadał fundamenty i dach. Rozwiąże to więc sygnalizowane w orzecznictwie sądów administracyjnych wątpliwości związane z możliwością odrębnego od budynku opodatkowania istniejących w nim instalacji i urządzeń technicznych.¹⁰

10 Zob. np. wyrok NSA z dnia 10 września 2013 r. (sygn. akt II FSK 2498/11), www.orzeczenia.nsa.gov.pl, w którym Sąd wyraził pogląd, wedle którego przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest budynek, czyli obiekt budowlany trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadający fundamenty

3.4. Szczególne zasady opodatkowania garaży

W projekcie zaproponowano nowe zasady opodatkowania garaży. W tym zakresie projektodawca zamierza:

- w art. 1a ust. 1 pkt 2a u.p.o.l. zdefiniować pojęcie „garaż” poprzez wskazanie, że jest to „budynek lub jego część przeznaczona konstrukcyjnie do przechowywania i niezawodowej obsługi samochodów osobowych”;
- dodać w art. 3 u.p.o.l. nowy ustęp 4a w brzmieniu: „Zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe, o której mowa w ust. 4, nie stosuje się przy współwłasności w częściach ułamkowych garażu stanowiącego odrębny przedmiot własności wraz z gruntem. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży na współwłaścicielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w prawie własności. Przepisu art. 6 ust. 11 nie stosuje się.”;
- zmienić art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) u.p.o.l. poprzez nadanie mu brzmienia: „mieszkalnych, z wyłączeniem ich części zajętych na garaże – 0,74 zł od 1 m² powierzchni użytkowej”.

Przyczyną zaproponowanych zmian, zgodnie z uzasadnieniem projektu, są z jednej strony kontrowersje związane ze stosowaniem odpowiedzialności solidarnej w przypadku wyodrębnionych prawnie garaży wielostanowiskowych w budownictwie wielomieszkaniowym, z drugiej strony projektodawca uwzględnił w zakresie stawki podatku od nieruchomości uchwałę NSA z dnia 27 lutego 2012 r. (sygn. akt II FPS 4/11). Zgodnie z tym orzeczeniem „W świetle art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podatku przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) tej ustawy.”

i dach wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Istniejące w budynku instalacje gazowe, elektroenergetyczne, wodociągowe, telekomunikacyjne, kanalizacyjne stanowią zatem część budynku jako obiektu budowlanego, a nie część sieci (budowli), do której muszą być (aby działać) przyłączone.

W naszej ocenie, zaproponowane zmiany, polegające na wprowadzeniu szczególnych zasad opodatkowania garaży, nie znajduje żadnego uzasadnienia. Jeżeli intencją projektodawcy było rozwiązanie istniejących po stronie podatników wątpliwości związanych z opodatkowaniem garaży wielostanowiskowych pozostających we współwłasności, to należy podkreślić, że występują one w każdym przypadku współwłasności nieruchomości. Wiązą się one z solidarnym charakterem obowiązku podatkowego. W związku z tym aktualnie nie ma różnic w opodatkowaniu garażu wielostanowiskowego, który stanowi odrębną nieruchomość lokalową stanowiącą współwłasność np. 50 osób, a opodatkowaniem innego rodzaju budynku, lokalu albo gruntu, który także pozostaje we współwłasności. Proponowana zmiana doprowadzi do tego, że współwłaściciel wskazanego garażu będzie uiszczal od niego podatek naliczony jedynie stosownie do jego udziału w nieruchomości, ale już w przypadku innych kategorii budynków, lokali, czy gruntów jego obowiązek podatkowy będzie miał charakter solidarny (niepodzielny). W związku z tym, dostrzegając problemy związane ze zrozumieniem przez podatników zasad solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe należałoby ewentualnie postulować zniesienie takiego rodzaju odpowiedzialności we wszystkich przypadkach, w których występuje współwłasność w częściach ułamkowych. W takim przypadku odpowiedzialność solidarna pozostałaby wyłącznie w zakresie przedmiotów opodatkowania, które stanowią współwłasność łączną (np. wchodzących do majątku wspólnego małżonków).

Zaakceptowanie projektowanych zmian nie jest także możliwe ze względu na proponowaną definicję garażu, która w istocie niczego nie wyjaśnia. Konstrukcyjne przeznaczenie budynku do przechowywania i niezawodowej obsługi samochodów osobowych oznacza, że każdy budynek lub jego część, w której może być przechowywany pojazd, należałoby uznać za garaż (np. halę fabryczną, stodołę).

Wadliwie także zmodyfikowano brzmienie stawki dla budynków mieszkalnych, co wynika – jak się wydaje – z niezrozumienia sensu uchwały NSA z dnia 27 lutego 2012 r. (sygn. akt II FPS 4/11). Orzeczenie to dotyczyło wyłącznie sytuacji, w których garaż znajdujący się w bryle budynku mieszkalnego stanowił odrębną nieruchomość lokalową. Z tego względu, stanowiąc odrębny przedmiot

opodatkowania (lokal inny niż mieszkalny), nie podlegał on opodatkowaniu stawką właściwą dla budynków mieszkalnych oraz ich części. Tymczasem projektowana zmiana art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) u.p.o.l. skutkuje wyłączeniem z opodatkowania stawką mieszkalną części budynków mieszkalnych zajętych na garaże nawet wtedy, gdy nie są one odrębnymi pod względem prawnym nieruchomościami. Z wyłączeniem tym nie wiąże się przy tym wskazanie stawki właściwej, co może budzić istotne wątpliwości co do tego, jaką stawkę należy zastosować.

Przenosząc te rozważania na grunt przykładów, proponowane rozwiązanie prowadzi do tego, że garaż znajdujący się w bryle mieszkalnego budynku jednorodzinnego nie będzie opodatkowany stawką jak dla budynków mieszkalnych. Nie będzie dla niego ustalonej żadnej stawki podatku, ponieważ taka część budynku jest dalej uznawana za część budynku mieszkalnego, a zatem nie może być traktowana jako budynek pozostały, czy też związany z działalnością gospodarczą. Zmiana nie uwzględnia więc zupełnie zasad opodatkowania garaży w budynkach mieszkalnych, które to garaże nie stanowią odrębnych nieruchomości lokalowych. Jeżeli natomiast mamy do czynienia z garażami, które takie odrębne nieruchomości stanowią, to z zasady nie są one ani budynkami mieszkalnymi, ani częściami takich budynków, gdyż jako nieruchomości lokalowe stanowią odrębny przedmiot opodatkowania, do którego powinna być stosowana z zasady stawka dla budynków lub ich części tzw. pozostałych.

Reasumując, zaproponowane zasady związane ze szczególnymi regułami opodatkowania garaży nie zasługują na akceptację. Pomysł zniesienia odpowiedzialności solidarnej przy współwłasnościach ułamkowych jest warty rozważenia, ale powinien dotyczyć wszystkich kategorii przedmiotów opodatkowania (budynków i ich części, budowli oraz gruntów), a nie tylko garaży. Naszym zdaniem zaproponowane rozwiązania dotyczące opodatkowania garaży są gorsze niż regulacje obecnie obowiązujące i przyniosą masę problemów interpretacyjnych, które będą trudne do rozwiązania. Definicja garażu jest tego najlepszym przykładem, porównywalnym z niedookreślonym pojęciem „względy techniczne”, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

3.5. Doprecyzowanie pojęcia „względy techniczne”

W art. 11 pkt 1 lit. a) proponuje się zmianę w zakresie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. definiującego związek gruntu, budynku oraz budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej. W projektowanym brzmieniu uznaje się za nie „grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b), chyba że budynek lub budowla nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia tej działalności, jeżeli została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.)”. Sens nowelizacji jest jasny, gdyż pojęcie „względy techniczne” jest nieostre i doczekało się już bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych, które w zasadzie w sposób kazuistyczny opisuje, kiedy taka sytuacja zachodzi. Orzeczenia sądowe w tym zakresie są jednak bardzo zróżnicowane pomimo wieloletniego obowiązywania tego przepisu. Wskazanie na decyzję o nakazie rozbiórki obiektu ułatwi więc ocenę, czy w danym stanie faktycznym zachodzą względy techniczne. Podkreślić jednak należy, iż decyzja taka może dotyczyć tylko obiektu budowlanego, a więc jak wskazano w projekcie budynku lub budowli. W tym zakresie powstaje wątpliwość co do tego, jak opodatkować zajęte pod taki obiekt budowlany grunty. **W proponowanym brzmieniu przepisu istnienie względów technicznych w zakresie budynku lub budowli pozostaje bez wpływu na opodatkowanie zajętych pod nie gruntów.** Wydaje się, że rozwiązanie takie nie jest racjonalne – skoro bowiem nie można użytkować obiektu budowlanego, to tym samym nie można także użytkować zajętego przez niego gruntu. W związku z tym należałoby zasugerować, aby doprecyzować analizowaną regulację poprzez wskazanie, że w przypadku wydania ostatecznej decyzji organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, wyłączenie z zastosowania najwyższej stawki podatku obejmuje także grunty zajęte pod budynek lub budowlę, których dotyczy ta decyzja.

3.6. Zmiana zasad opodatkowania gruntów pod wodami

Projekt przewiduje zmiany w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów pod wodami. Na nowelizację składa się modyfikacja następujących przepisów:

- art. 1a ust. 3 pkt 7 u.p.o.l. zawierający odesłanie do klasyfikacji gruntów wynikającej z ewidencji gruntów i budynków, otrzymuje brzmienie „grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi oraz pod wodami powierzchniowymi płynącymi”;
- art. 2 ust. 3 pkt 2 u.p.o.l., który określa wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, otrzymuje brzmienie „grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi i kanałami żeglownymi, z wyjątkiem gruntów pod wodami jezior lub zbiorników sztucznych, z których cieki wypływają lub do których wpływają”;
- art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) i b) u.p.o.l. określające stawki podatku od nieruchomości otrzymują brzmienie:

„a) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków lub zajętych na działalność gospodarczą gruntów: pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub pod wodami powierzchniowymi płynącymi w jeziorach i zbiornikach sztucznych, z których cieki wypływają lub do których wpływają – 0,89 zł od 1 m² powierzchni,

b) pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub pod wodami powierzchniowymi płynącymi w jeziorach i zbiornikach sztucznych, z których cieki wypływają lub do których wpływają – z wyjątkiem gruntów zajętych na działalność gospodarczą – 4,56 zł od 1 ha powierzchni”;

- art. 7 ust. 1 pkt 8a u.p.o.l. regulujący zwolnienie z podatku od nieruchomości otrzymuje brzmienie: „będące własnością Skarbu Państwa: grunty pokryte wodami jezior o ciągłym dopływie lub odpływie wód powierzchniowych oraz grunty zajęte pod sztuczne zbiorniki wodne – z wyjątkiem gruntów przekazanych w posiadanie innym podmiotom”.

Wskazane zmiany mają z jednej strony charakter doprecyzowujący (art. 1a ust. 3 pkt 7 u.p.o.l. stanowi wprost nawiązanie do klasyfikacji gruntów w ewidencji gruntów i budynków – grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi oznaczone są symbolem „Wp”, a grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi symbolem „Ws”), ale z drugiej strony skutkują także zmianami w zasadach opodatkowania. W przypadku wyłączenia z opodatkowania, o którym mowa w art. 2 ust. 3 pkt 2 u.p.o.l. w projekcie, nie ma ono zastosowania do posiadających klasyfikację Wp gruntów pod wodami jezior lub zbiorników sztucznych. W aktualnym brzmieniu wskazuje się wprost jedynie na dwie kategorie takich sztucznych zbiorników – zbiorniki retencyjne lub elektrowni wodnych. Ta zmiana została także uwzględniona w projektowanym art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i b), w których konsekwentnie posłużono się pojęciami gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub pod wodami powierzchniowymi płynącymi w jeziorach i zbiornikach sztucznych. W proponowanym brzmieniu przepisów zasadą będzie opodatkowanie tego rodzaju gruntów jedną z dwóch stawek:

- dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l., o ile będą zajęte na działalność gospodarczą – do 0,89 zł od 1 m² powierzchni lub
- dla gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub pod wodami powierzchniowymi płynącymi w jeziorach i zbiornikach sztucznych, z których cieki wypływają lub do których wpływają – do 4,56 zł od 1 ha powierzchni.

Nowością jest przyjęcie w projekcie, że grunty pod powierzchniowymi wodami stojącymi lub płynącymi w jeziorach i zbiornikach sztucznych, o ile są zajęte na działalność gospodarczą, będą podlegały opodatkowaniu najwyższą stawką podatku. W aktualnym stanie prawnym wyłączenie z definicji gruntów, budynków, budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.) dotyczy gruntów pod jeziorami, zbiornikami wodnymi retencyjnymi lub elektrowni wodnych. W konsekwencji nawet w przypadku faktycznego ich wykorzystywania do prowadzenia działalności gospodarczej,

podlegają one opodatkowaniu niską stawką podatku naliczaną od 1 ha powierzchni, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) u.p.o.l.

Mając powyższe na uwadze, proponowaną zmianę należy generalnie ocenić pozytywnie, gdyż będzie ona skutkowała urealnieniem obciążania z tytułu podatku od nieruchomości w przypadku gruntów zajmowanych na prowadzenie działalności gospodarczej. Wskazać jednak należy, iż zasadniczo o zastosowaniu najwyższej stawki podatku od nieruchomości, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., decyduje sam fakt posiadania gruntu przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Nie ma przy tym znaczenia, czy jest on faktycznie wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej.¹¹ W przypadku projektowanych zapisów podatek oraz organ podatkowy będą zobowiązane ustalić, jaka część gruntu pod wodami jest faktycznie wykorzystywana na prowadzenie tej działalności, co może rodzić problemy praktyczne na etapie np. ustalania powierzchni gruntu pod jeziorem, z którego wydobywa się żwir. Powstaną także wątpliwości związane z opodatkowaniem gruntów pod zbiornikami elektrowni wodnych, które bez wątpienia mogą być uznane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, ale nie do końca jest jasne, czy można je uznać, a jeżeli tak, to w jakim zakresie, za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Podkreślić także należy, iż zmiana art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) rozszerza zastosowanie niskiej stawki dla gruntów pod wodami, którą nalicza się do 1 ha powierzchni na wszelkie grunty posiadające klasyfikację Ws. W aktualnym brzmieniu ze stawki tej nie mogą korzystać grunty o takiej klasyfikacji, o ile nie są zajęte na jeziora, zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych. Problem ten dostrzega się w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym definiuje się jezioro jako „naturalne zagłębienie ładu tworzące zbiornik wodny, niemające połączenia z morzem”. Istotne jest więc kryterium sposobu powstania misy zbiornika wodnego.¹² Jeśli zbiornik wodny jest dziełem

11 Zob. np. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 17 lipca 2013 r. (sygn. akt I SA/Go 274/13), w którym Sąd wskazał, że „Obiekt nawet niewykorzystywany faktycznie w danym momencie do prowadzenia działalności gospodarczej uznaje się za związany z działalnością, bowiem definicja ustawowa nie nawiązuje do przesłanki wykorzystywania nieruchomości na cele związane bezpośrednio z działalnością gospodarczą.”

12 Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 lipca 2010 r. (sygn. akt III SA/Wr 167/10).

człowieka (staw, zbiornik pokopalniany), co do zasady nie może być traktowany jako jezioro. Skutkuje to tym, że grunty np. pod zbiornikami pożwirowymi czy pokopalnianymi niebędące jeziorami nie mogą być opodatkowane stawką właściwą dla jezior.¹³

Z powyższego wynika, że projektowana zmiana może mieć wpływ na dochody gmin, gdyż będzie skutkowałą zastosowaniem do powszechnie występujących gruntów o klasyfikacjach Ws pod zbiornikami pożwirowymi czy pokopalnianymi, które nie są jeziorami zamiast stawki dla gruntów pozostałych – do 0,45 zł za m₂ powierzchni (jak to z zasady jest obecnie), stawki dla gruntów pod powierzchniowymi wodami stojącymi – do 4,56 zł od 1 ha powierzchni.

Należy także zwrócić uwagę na zmianę w zakresie zwolnienia z opodatkowania będących własnością Skarbu Państwa: gruntów pokrytych wodami jezior o ciągłym dopływie lub odpływie wód powierzchniowych oraz gruntów zajętych pod sztuczne zbiorniki wodne – z wyjątkiem gruntów przekazanych w posiadanie innym podmiotom (art. 7 ust. 1 pkt 8a u.p.o.l.). Słusznie w uzasadnieniu projektu wskazano, iż brak jest racjonalnych podstaw do stosowania zwolnienia w zakresie gruntów, które przekazano w posiadanie innym niż Skarb Państwa podmiotom i które mogą one w sposób dowolny wykorzystywać. W tym przypadku obowiązek podatkowy przechodzi na posiadacza, a grunt powinien być opodatkowany na zasadach ogólnych. To jednak słuszne założenie może mieć nieprzewidziane następstwa np. w zakresie opodatkowania gruntów pod jeziorami, które są w trwałym zarządzie (zob. art. 11 i 217 ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. – Prawo wodne¹⁴). Czy zarządcy powinni płacić podatek od gruntów pod jeziorami? W świetle proponowanych zmian zwolnienie nie będzie ich obejmowało (zarząd jest formą posiadania), a więc musieliby płacić podatek. Najszym zdaniem nie to było intencją projektodawcy.

13 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 24 lutego 2009 r. (sygn. akt I SA/Bk 572/08).

14 Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 145 ze zm.

3.7. Ustalenie obowiązku podatkowego w przypadku wyodrębnienia własności lokali

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym wyjątkiem od solidarnego charakteru obowiązku podatkowego w przypadku współwłasności lub współposiadania przedmiotu opodatkowania jest sytuacja, w której w budynku wyodrębniono własność lokali (art. 3 ust. 5 u.p.o.l.). W takim przypadku obowiązek podatkowy od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku. Rozwiązanie to jest wadliwe, gdyż powoduje nienaliczanie podatku od części nieruchomości wspólnych. W przypadku dużych obiektów, w których ustanowiono odrębną własność lokali, ubytek w dochodach gmin spowodowany wadliwością tego przepisu może być znaczny. Jednocześnie w orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że nie jest możliwe zastosowanie zasad ogólnych do opodatkowania części wspólnych w budynkach, w których wydzielono odrębne lokale.¹⁵

W związku z powyższym należy pozytywnie ocenić proponowaną zmianę polegającą na przyjęciu, iż obowiązek podatkowy w przypadku wskazanej kategorii budynków, w zakresie gruntu oraz części wspólnych budynku, ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w prawie własności. **Przepis ten wymaga jednak dopracowania, gdyż powinien wprost wskazywać na zasady liczenia tegoż udziału, o których mowa w art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali.** Zgodnie z tym przepisem „Udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi.” Tymczasem proponowana zmiana nawiązuje do pojęcia nieruchomości wspólnej w rozumieniu art. 3 ust. 2 powołanej ustawy, ale już nie do art. 3 ust. 3, który wskazuje metodę ustalenia udziału w prawie własności.

15 Por. np. wyrok NSA z dnia 13 listopada 2012 r. (sygn. akt II FSK 647/11), w którym Sąd podkreślił, że do opodatkowania udziałów we współwłasności właścicieli wyodrębnionych lokali użytkowych w centrum handlowym nie można stosować dwóch różnych przepisów u.p.o.l.

Zauważyć także należy, iż art. 3 ust. 5 u.p.o.l. wprowadza wyjątek od zasady solidarnego charakteru obowiązku podatkowego w przypadku współwłasności lub współposiadania. Należałoby więc w art. 3 ust. 4 u.o.p.l. zastrzec, że zasada ta nie ma zastosowania w sytuacjach, o których mowa w ust. 5 tego przepisu. Ponadto w związku z projektowaną zmianą dotyczącą zniesienia solidarnego charakteru obowiązku podatkowego przy współwłasności w częściach ułamkowych garażu stanowiącego odrębny przedmiot własności, przy przyjęciu takiego rozwiązania, wyjątek ten również powinien być wskazany w treści art. 3 ust. 4 u.p.o.l.

3.8. Zmiany w zakresie zwolnienia z podatku od nieruchomości dotyczącego nieruchomości lub ich części zajętych na potrzeby stowarzyszeń oraz gruntów, budynków i budowli w rezerwatach przyrody

W projektowanym kształcie art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. otrzymuje brzmienie, zgodnie z którym zwalnia się z podatku od nieruchomości „nieruchomości lub ich części zajęte wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu, z wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej oraz grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży”. Zmiana ma charakter precyzujący i zasługuje na aprobatę. **Jednocześnie jednak należy zmienić przedmiot tego zwolnienia, albowiem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają, zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l., grunty, budynki i ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i nie ma tu znaczenia to, czy stanowią one nieruchomości.** Zatem zwolnienie powinno obejmować budynki lub ich części oraz grunty zajęte na wskazane w ustawie cele. Nie jest natomiast potrzebne wskazywanie w nim budowli, skoro te podlegają opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a zastosowanie analizowanego zwolnienia jest wyłączone w tym zakresie.

W projekcie proponuje się ograniczenie zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 8 u.o.p.l., które aktualnie obejmuje grunty położone na obsza-

rach objętych ochroną ścisłą, czynną lub krajobrazową, a także budynki i budowle trwale związane z gruntem, służące bezpośrednio osiągnięciu celów z zakresu ochrony przyrody – w parkach narodowych oraz w rezerwach przyrody. W nowym brzmieniu przepis ten ma obejmować jedynie grunty, budynki i budowle położone na terenach rezerwatów przyrody. Uzasadnienie tej zmiany, wynikające z nadania od dnia 1 stycznia 2012 r. parkom narodowym osobowości prawnej, wydaje się racjonalne. Niemniej jednak należy zauważyć, że przepis w zaproponowanym brzmieniu, tak jak i obecnie, może budzić wątpliwości interpretacyjne w zakresie ograniczenia zastosowania zwolnienia do sytuacji, gdy przedmiot opodatkowania służy bezpośrednio celom z zakresu ochrony przyrody. Spory budzi to, czy warunek ten odnosi się jedynie do budowli i budynków, czy także do gruntów. Celem wyeliminowania tych wątpliwości należałoby przeformułować analizowaną regulację i wskazać, że zwalnia się z podatku od nieruchomości:

- a) grunty objęte ochroną ścisłą, czynną lub krajobrazową, a także
- b) budynki i budowle trwale związane z gruntem,
 - o ile znajdują się w rezerwach przyrody i służą bezpośrednio osiągnięciu celów z zakresu ochrony przyrody.

Wskazany wyżej zapis wykluczy możliwość stosowania zwolnienia w odniesieniu do gruntów, które wprawdzie znajdują się na terenie rezerwatu przyrody, ale nie służą bezpośrednio osiągnięciu celów z zakresu ochrony przyrody.

3.9. Zmiany w zakresie podatku od środków transportowych

Zaproponowane w art. 11 pkt 6–12 projektu zmiany w zakresie podatku od środków transportowych mają charakter doprecyzowujący lub związany ze zmianą numeracji załączników do ustawy i nie budzą większych zastrzeżeń. Jedyne uwagi można mieć do faktu, iż w załącznikach nr 3 i 4 dokonano zmiany polegającej na uzupełnieniu wierszy w kategoriach „Trzy osie” o zwrot „i więcej”. W konsekwencji wprowadzono stawkę minimalną dla dodatkowych kategorii środków transportowych o liczbie osi większej niż trzy. Aktualnie dla tej kategorii środków transportowych obowiązuje jedynie stawka maksymalna, zatem uchwały rad gmin określające stawki nie musiały uwzględniać

stawki minimalnej. Prowadzi to do wniosku, że po zmianie załączników konieczna może być ich zmiana. Nie jest to samo w sobie problemem, ale należy zauważyć, że podatek od środków transportowych ma charakter roczny i takie też są uchwały w sprawie określenia jego stawek. Niezrozumiałe jest więc proponowane w art. 46 projektu rozwiązanie, wedle którego zmienione załączniki nr 2–4 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych miałyby wejść w życie z dniem 1 lipca 2014 r. **Takie rozwiązanie będzie skutkowało koniecznością zmian uchwał rad gmin określających stawki podatku od środków transportowych w trakcie roku podatkowego i co najważniejsze, prowadzić będzie do zwiększenia obciążenia z tytułu tego podatku, o ile aktualnie przyjęta przez radę gminy stawka dla najcięższych kategorii ciągników siodłowych i balastowych oraz naczep i przyczep z większą niż 3 liczbą osi byłaby niższa niż określona w zmienionym załączniku stawka minimalna.**

Projektowana zmiana wymaga także zmiany wzoru deklaracji na podatek od środków transportowych wynikającego z rozporządzenia Ministra Finansów. To także przemawia za tym, aby zmiana ta, warta wprowadzenia, obowiązywała od początku 2015 roku.

3.10. Wprowadzenie fakultatywnego charakteru opłat lokalnych

W przypadku opłat lokalnych (targowej, miejscowej oraz uzdrowskiej) projekt zakłada wprowadzenie ich fakultatywnego charakteru. Jest to realizacja postulatu od dawna wskazywanego w nauce prawa podatkowego, w tym przez nasz Zespół, wedle którego nie powinno się przymuszać gmin do realizacji opłat, które mają dla nich niewielkie lub żadne znaczenia fiskalne.

4. Zmiany w ustawie o podatku rolnym

Zaproponowane w projekcie zmiany dotyczące podatku rolnego generalnie zasługują na aprobatę. W szczególności zauważyć należy nowelizację art. 4 ust. 7 u.p.r., która pozwoli rozwiązać problem opodatkowania gruntów sklasyfikowanych jako zadrzewione i zakrze-

wione na użytkach rolnych, rowy oraz grunty rolne zabudowane, gdy wchodzi one w skład gospodarstwa rolnego w rozumieniu art. 2 ust. 1 u.p.r. W obowiązującym stanie prawnym nie ma w tabeli z art. 4 ust. 5 u.p.r. przeliczników dla wskazanych kategorii gruntów, co uniemożliwia w praktyce przeliczenie ich powierzchni na hektary przeliczeniowe, a w konsekwencji opodatkowanie.

Ponadto w ewidencji gruntów i budynków, która stanowi podstawę do określenia charakteru gruntu, występują wadliwe oznaczenia, które np. nie uwzględniają klasyfikacji gleboznawczej. Zaproponowane rozwiązanie nie jest w tym kontekście doskonałe, gdyż w istocie nie rozwiązuje problemów z określeniem podstawy opodatkowania np. dla użytków rolnych wskazanych w tabeli z art. 4 ust. 5 u.p.r., ale nieposiadających klasyfikacji gleboznawczej. **Rozwiązaniem tego problemu byłby zapis, zgodnie z którym jeżeli nie można ustalić przelicznika na podstawie art. 4 ust. 5–8 u.p.r., przyjmuje się, że 1 ha fizyczny odpowiada 1 ha przeliczeniowemu.**

Zastrzeżeń nie można mieć także do doprecyzowania zakresu zwolnienia dla uczelni (art. 12 ust. 2 pkt 1 u.p.r.) oraz uchylecia tzw. ulgi żołnierskiej (art. 13a u.p.r.). Natomiast w przypadku doprecyzowania ulgi z tytułu kłeski żywiolowej poprzez wskazanie, że chodzi o sytuację, w której wprowadzono stan kłeski żywiolowej, o którym mowa w ustawie z dnia 18 kwietnia 2002 r. o stanie kłeski żywiolowej (Dz.U. Nr 62, poz. 558 z późn. zm.), można mieć wątpliwości co do tego, czy zwolnienie to będzie faktycznie stosowane. Wprowadzenie wskazanego stanu ma miejsce w drodze rozporządzenia Rady Ministrów i jest rzeczą nadzwyczajną. O wiele częściej mamy do czynienia z przypadkami katastrof naturalnych (powódź, wichura, gradobicie), które nie pociągają jednak za sobą wprowadzenia stanu kłeski żywiolowej. W konsekwencji zaniechanie ustalania albo poboru podatku w obecnym, ale i proponowanym brzmieniu będzie miało marginalne znaczenie, co każe postawić pytanie o sens jego dalszego utrzymywania.

5. Zmiany w ustawie o podatku leśnym

W art. 29 pkt 1 projektu przewiduje się ograniczenie zakresu zastosowania obniżonej stawki podatku leśnego wyłącznie do lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych, z pominięciem lasów ochronnych. **Należy w tym zakresie zwrócić uwagę na niekonsekwencję projektodawcy, który na gruncie podatku od nieruchomości likwiduje zwolnienie odnoszące się do gruntów, budynków i budowli położonych na terenie parków narodowych, a jednocześnie utrzymuje preferencyjną stawkę opodatkowania dla położonych na ich terenie lasów.** Skoro w uzasadnieniu do zmiany art. 7 ust. 1 pkt 8 u.p.o.l. wskazano na brak uzasadnienia w finansowaniu części kosztów funkcjonowania osób prawnych, jakimi są od 1 stycznia 2012 r. parki narodowe, to ten sam argument przemawia za wyłączeniem z zastosowania obniżonej o 50% stawki podatku leśnego w odniesieniu do lasów wchodzących w skład parków narodowych

BIBLIOGRAFIA

- Bogusz M., Zaskarżanie decyzji administracyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 1997
- Bończak–Kucharczyk E., Pewne kłopoty z liczeniem, „Rzeczpospolita” z dnia 18 marca 2003 r.
- Brzeziński B., Wprowadzenie do prawa podatkowego, Toruń 2008
- Chróścielewski W., Jednostka samorządu terytorialnego jako strona postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 2003, nr 3
- Chróścielewski W., Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2002
- Dowgier R., Czy do opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się zasady dotyczące zaokrąglania, o których mowa w art. 63 § 1 ordynacji podatkowej – uwagi na tle wyroku WSA w Lublinie z dnia 28 grudnia 2012 r. (I SA/Lu 932/12), „Finanse Komunalne” 2013, nr 9
- Dowgier R., Nowelizacja stawki podatku od nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 12
- Dowgier R., Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian, Warszawa 2014
- Dowgier R., Preferencyjna stawka dla nieruchomości związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych nie narusza zasady samodzielności finansowej gmin – Kołobrzeg przegrał przed Trybunałem Konstytucyjnym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 11

- Dowgier R., Wpływ zmiany definicji budowli w prawie budowlanym na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 9
- Dowgier R., Zmiany w podatkach i opłatach lokalnych 2006/2007 (cz. II), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 1
- Dowgier R., Zwolnienie którego nie ma – specjalne strefy ekonomiczne, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2004, nr 1
- Dowgier R., Liszewski G., Pahl B., Stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego, Białystok 2012
- Dowgier R., Pahl B., Popławski M., Podatek od środków transportowych, 141 pytań i odpowiedzi, Warszawa 2006
- Etel L. (red.), Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości, Warszawa 2003
- Etel L. (red.), System prawa finansowego, Prawo daninowe, t. III, Warszawa 2010
- Etel L., Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego (w:) E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006
- Etel L., Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne, Białystok 2001
- Etel L., Podatek od nieruchomości, rolny, leśny, 2 wyd., Warszawa 2005
- Etel L., Podatki samorządowe – ukryte regulacje, „Finanse Komunalne” 2005, Nr 12
- Etel L., Reforma opodatkowania nieruchomości, Białystok 1998
- Etel L., Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004
- Etel L., Waloryzacja stawek w podatku od środków transportowych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 11
- Etel L., Popławski M., Dowgier R., Gminny poradnik podatkowy, t. I, Warszawa 2005
- Etel L., Presnarowicz S., Podatek od środków transportowych. Komentarz, Warszawa 2002
- Etel L., Presnarowicz S., Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, Warszawa 2003
- Etel L., Presnarowicz S., Dudar G., Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008

- Głabiński S., Nauka skarbowości, Lwów 1911
- Liszewski G. (red.), Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne, Białystok 2010
- Liszewski G., Czy umowa z trwałym zarządcą przenosi obowiązek podatkowy? Glosa do wyroku NSA z dnia 5 września 2005 r. (sygn. akt II FSK 1090/05), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 4
- Liszewski G., Podatek od nieruchomości po zmianach, Bydgoszcz 2003
- Liszewski G., Solidarność zobowiązań podatkowych w podatkach stanowiących dochody gmin – wnioski de lege lata i de lege ferenda (w:) L. Etel (red.), M. Tyniewicki (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian, Białystok 2012
- Morawski W. (red.), Brzezicki T., Lasiński–Sulecki K., Łunarski O, Majka P., Morawski W., Wantoch–Rekowski J., Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne, Warszawa 2013
- Nowecki G., Kataster i system katastralny, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5
- Nowecki G., Podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości. Studium porównawcze, Warszawa 2010 (rozprawa doktorska – maszynopis)
- Nowecki G., Zapomniana reforma, Materiały z konferencji pt.: „Reforma podatków i opłat lokalnych w Polsce”, Augustów 2011
- Pahl B., Pola golfowe – działalność gospodarcza czy uprawa wysokogatunkowych traw, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 5
- Pietrasz P., Skarga gminy do sądu administracyjnego na decyzję wydaną w postępowaniu podatkowym, w którym w pierwszej instancji orzekał organ podatkowy reprezentujący daną gminę, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 3
- Popławski M., Pojęcie „podatki lokalne”, „Finanse Komunalne” 2003, nr 3
- Popławski M., Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych, Warszawa 2011
- Radvan M., Mistni dane, Praha 2012
- Stahl M., Glosa do wyroku NSA z dnia 1 czerwca 2004 r. (sygn. akt OSK 301/04), OSP 2005, nr 2, poz. 17
- Stahl M., Model ustroju samorządu terytorialnego w Polsce na tle zagadnień ustrojowego prawa administracyjnego, Kraków 2007

- Tarno J.P., Ochrona interesu prawnego jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym i sądowym, (w:) Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka, Kraków 2002
- Tarno J.P., Status prawny jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym i sądowym, „Państwo i Prawo” 2006, nr 2
- Woś T., Glosa do uchwały NSA z dnia 19 maja 2003 r. (sygn. akt OPS 1/03), „Samorząd Terytorialny” 2004, nr 12