

**UCHWAŁY PODATKOWE
SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

Leonard Etel

UCHWAŁY PODATKOWE
SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO



Temida 2

Białystok 2004

© Copyright by Temida 2
Białystok 2004

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

ISBN 83-89620-00-6

Recenzent

Zbigniew Ofiarski

Opracowanie graficzne i typograficzne

Jerzy Banasiuk

Projekt okładki

Jerzy Stachijuk

Redakcja techniczna

Jerzy Banasiuk

Korekta

Marian Suchożębrski

Wydawca: **Temida 2**

Przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa
Uniwersytetu w Białymstoku

Druk i oprawa: Orthdruk, Białystok, tel. (085) 742-25-17

Spis treści

I

Uchwały samorządu jako akt prawa miejscowego

1. Pojęcie prawa miejscowego	11
2. Prawo miejscowe w Konstytucji	16
3. Ustawowe uregulowanie stanowienia aktów prawa miejscowego....	18
4. Miejscowe prawo podatkowe.....	25
4.1. Definicja miejscowego prawa podatkowego.....	25
4.2. Organy lokalne stanowiące miejscowe prawo podatkowe	26
4.2.1. Organy samorządu.....	26
4.2.2. Wojewoda jako organ stanowiący miejscowe prawo podatkowe	28
4.3. Adresaci aktów miejscowego prawa podatkowego	30
4.4. „Sprawy podatkowe” jako przedmiot aktów prawo miejscowego.....	38
4.5. Konstytucyjne i ustawowe wyznaczniki granic miejscowego prawa podatkowego.....	39
4.6. Przepisy ustaw upoważniające do stanowienia miejscowego prawa podatkowego.....	52
4.7. Inne akty prawne regulujące tworzenie miejscowego prawa podatkowego.....	56
4.8. Miejscowe prawo podatkowe a lokalne prawo podatkowe.....	59
4.9. Czy potrzebne jest miejscowe prawo podatkowe?.....	60
4.10. Prawne formy stanowienia miejscowego prawa podatkowego.....	62

II

Pojęcie uchwały podatkowej organu samorządu terytorialnego

1. Uwagi ogólne	67
2. Rodzaje uchwał podatkowych	70
3. Uchwały w sprawie ustalenia stawek podatków i opłat samorządowych	78
3.1. Uwagi ogólne	78
3.2. Zmiany stawek w trakcie roku podatkowego	79
3.3. Różnicowanie stawek podatków i opłat	80
3.4. Procentowe obniżki stawek w podatkach i opłatach samorządowych	81
3.5. Termin do podjęcia uchwały w sprawie stawek podatków i opłat samorządowych	82
3.6. Skutki nieuchwalenia stawek przed rozpoczęciem roku podatkowego	85
3.7. Stawki zerowe	90
4. Uchwała w sprawie stawek w podatku od nieruchomości	91
4.1. Uwagi ogólne	91
4.2. Różnicowanie stawek podatku od nieruchomości w uchwale rady	95
4.3. Stawki dla gruntów	97
4.3.1. Zasady ustalania stawek dla gruntów	97
4.3.2. Stawka dla gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej	98
4.3.3. Stawka dla gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych	103

4.3.4. Stawka dla gruntów pozostałych	104
4.4. Stawki podatku od nieruchomości dla budynków	105
4.4.1. Rodzaje stawek dla budynków	105
4.4.2. Stawki podatku dla budynków mieszkalnych	106
4.4.3. Stawka dla budynków mieszkalnych (ich części) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej	111
4.4.4. Preferencyjna stawka dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym.....	112
4.4.5. Stawka dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych	113
4.4.6. Stawka podatku od nieruchomości dla budynków pozostałych	114
4.5. Stawka dla budowli	117
5. Uchwały w sprawie stawek podatku od środków transportowych..	117
5.1. Roczny charakter stawek podatku od środków transportowych	117
5.2. Uszczegółowienie stawek ustawowych w podatku od środków transportowych	120
5.3. Obniżanie stawek podatku od środków transportowych.....	122
5.4. Stawki minimalne w podatku od środków transportowych	123
5.5. Waloryzacja stawek w podatku od środków transportowych .	124
6. Uchwały w sprawie stawek podatku od posiadania psów.....	129
7. Uchwały w sprawie stawek opłat lokalnych	130
8. Uchwały dotyczące stawek podatku rolnego i podatku leśnego.....	132

9. Uchwały w sprawie zwolnień i ulg w podatkach i opłatach lokalnych.....	135
9.1. Zwolnienie a ulga	135
9.2. Kompetencje rady gminy w zakresie zwolnień i ulg ustawowych.....	143
9.3. Kompetencje rady gminy w zakresie przyznawania ulg uznaniowych.....	146
9.4. Ograniczenia rady gminy przy wprowadzaniu zwolnień.....	149
9.5. Uchwały rady upoważniające organy podatkowe do wydawania decyzji w sprawie zwolnień podatkowych.....	153
9.6. Zwolnienia przedmiotowe w uchwałach rad.....	155
9.7. Uchwały określające szczegółowe warunki zwolnienia	158
9.8. Przyznawanie ulg w podatku rolnym z tytułu klęski żywiołowej.....	163
9.9. Uchwały w sprawie zaliczenia wsi do innego okręgu podatkowego	166
9.10. Zwolnienia i ulgi alternatywne.....	167
10. Uchwały w sprawie trybu i warunków płatności podatków i opłat samorządowych.....	168
10.1. Rodzaje uchwał w sprawie trybu i warunków płatności	168
10.2. Uchwały w sprawie zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności podatków i opłat samorządowych	168
10.3. Uchwały w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso.....	171
10.3.1. Uchwały w sprawie inkasa	171
10.3.2. Wyznaczenie inkasenta w uchwale rady	174
10.3.3. Ustalenie wynagrodzenia inkasenta w uchwale rady .	176

10.3.4. Inkasent a płatnik podatków i opłat samorządowych	178
10.3.5. Uchwały w sprawie ustalenia terminu płatności dla inkasenta	179
10.4. Uchwały w sprawie ustalenia wzoru deklaracji i informacji	180
11. Uchwały wprowadzające opłaty publicznoprawne	186
11.1. Rodzaje opłat wprowadzanych przez radę gminy	186
11.2. Uchwały w sprawie opłaty administracyjnej	187
11.2.1. Przedmiot opłaty administracyjnej	187
11.2.2. Opłata administracyjna od przyjęcia oświadczenia woli spadkodawcy	194
11.2.3. Opłata administracyjna za wypisy i wyrisy z planu zagospodarowania przestrzennego	196
11.3. Uchwały w sprawie opłaty prolongacyjnej	200

III

Procedura podejmowania uchwał

1. Uwagi ogólne	203
2. Inicjatywa uchwałodawcza	206
3. Przygotowanie projektu uchwały	211
4. Przedłożenie projektu radzie	215
5. Postępowanie z projektem na sesji	218

IV

Ogłaszanie uchwał

1. Ogólne zasady ogłaszania uchwał	224
2. Moc wsteczna uchwał rad	228

V

Forma uchwał podatkowych

1. Uwagi ogólne	234
2. Rozporządzenie w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”	236

VI

Nadzór nad legalnością uchwał podatkowych

1. Uwagi ogólne	245
2. Sprawowanie nadzoru przez regionalną izbę obrachunkową.....	247
3. Nadzór sądu administracyjnego nad legalnością uchwał podatkowych	253
3.1. Rodzaje skarg	253
3.2. Skarga przysługująca regionalnej izbie obrachunkowej	254
3.3. Skarga przysługująca gminie na rozstrzygnięcie nadzorcze regionalnej izby obrachunkowej	256
3.4. Skarga powszechna	258
3.5. Skarga na bezczynność.....	260
3.6. Skargi wnoszone przez prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich oraz organizacje społeczne	261
4. Skarga konstytucyjna	262
5. Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów jako organ nadzoru nad uchwałami rad.....	263
Wnioski	267
Bibliografia	274

UCHWAŁY SAMORZĄDU JAKO AKT PRAWA MIEJSCOWEGO

1. Pojęcie prawa miejscowego

Przed przejściem do szczegółowych rozważań dotyczących istoty uchwał samorządu jako aktów prawnych należy wyjaśnić, co znakomicie uprości dalsze wywody, czym jest obowiązujące prawo miejscowe? Pojęcie to w chwili obecnej jest już w zasadzie jednolicie rozumiane. Przyczyniło się do tego przyjęcie przez ustawodawcę wypracowanej w doktrynie definicji oraz zastosowanie jej w Konstytucji i ustawach określających funkcjonowanie samorządu terytorialnego.

Przez prawo miejscowe uznaje się akty prawotwórcze organów terenowych (organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej) podjęte na podstawie upoważnień ustawowych, obowiązujące na ograniczonym obszarze, odpowiadające właściwości miejscowej tych organów¹.

Cechami charakterystycznymi tak rozumianego prawa miejscowego jest więc to, że jest ono kreowane przez organy terenowe uprawnione przez ustawę do wydawania aktów prawnych. Nie wnikając szczegółowo w bliższe określenie tych organów, w tym miejscu² należy stwierdzić, że są to organy gminy, powiatu, województwa i administracji rządowej działającej w terenie. W ujęciu podmiotowym na prawo

1 Por. H. Rot, K. Siarkiewicz: *Zasady tworzenia prawa miejscowego*, Warszawa 1994, s. 14; Z. Leoński, *Ustrój i zadania samorządu terytorialnego w Polsce*, Poznań 1994, s. 30; D. Dąbek: *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego*, Bydgoszcz–Kraków 2003, s. 30; W. Witalec: *Lokalne prawo podatkowe*, „Finanse Komunalne” 2000, nr 2; M. Kotulski: *Uchwały podatkowe jako akty prawa miejscowego stanowiące przez samorząd terytorialny*, „Finanse Komunalne” 2001, nr 2.

2 Zagadnienie to zostało przedstawione szerzej przy omawianiu organów uprawnionych do tworzenia miejscowego prawa podatkowego.

miejscowe składają się jedynie akty organów terenowych, co do niedawna nie było powszechnie akceptowane³.

Nie każdy akt wydany przez te organy wchodzi w skład prawa miejscowego. Jednie akty mające podstawę ustawową i nie przekraczające zakresu upoważnienia ustawowego stają się elementem składowym systemu prawa miejscowego⁴. Tak więc różnego rodzaju deklaracje, zarządzenia, regulaminy uchwalane lub wydawane przez te organy, chociaż w praktyce funkcjonują, nie mogą być traktowane jako prawo powszechnie obowiązujące. W tym kontekście bardzo dobrze widoczny jest wykonawczy charakter aktów prawa miejscowego. Regulacje tam zawarte są z reguły „rozwinięciem” postanowień ustaw normujących określone obszary funkcjonowania państwa. Akty składające się na prawo miejscowe nie mają samoistnego charakteru w tym sensie, że nie mogą wchodzić do systemu prawa bez podstawy ustawowej w postaci upoważnienia ustawowego. Są one pochodne w stosunku do ustaw. Uzupełniający i po części wykonawczy charakter tego prawa sprowadza się do tego, że z różnych powodów ustawodawca zdecydował się na przekazanie uregulowania określonego problemu organom lokalnym. Nie są to jednak typowe akty wykonawcze, które mają służyć jedynie sprecyzowaniu postanowień ustawowych. Akty prawa miejscowego regulują określone sprawy w granicach zakresłych w ustawie. Może być w nich uregulowana problematyka, której ustawa kompetencyjna w ogóle nie dotyczy. Celem prawa miejscowego jest nie tylko wykonanie ustawy, ale i jej uzupełnienie i rozwinięcie w obszarach zawartych w upoważnieniu. Ta cecha prawa miejscowego umożliwia organom terenowym, a zwłaszcza samorządowi, realizację własnej polityki w zakresie spraw przekazanych przez ustawodawcę. Stąd też organy samorządu nie są organami jedynie wykonawczymi, ale decydującymi, w granicach upoważnień ustawowych, o tym jak dane sprawy mają być uregulowane na terenie ich działania⁵. Prawo miejscowe

3 W literaturze przedmiotu można było spotkać się z definicją prawa miejscowego jako prawa obowiązującego na części terytorium państwa, prawa tworzonego zarówno przez organy terenowe jak i centralne.

4 R. Mastalski: *Prawo podatkowe – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 67.

5 Inaczej W. Kisiel: *Ustrój samorządu terytorialnego w Polsce*, Warszawa 2003, s. 84. Autor wykazuje, że prawo miejscowe ma wyłącznie charakter wykonawczy do ustaw.

jest instrumentem realizacji zasady samorządności społeczności lokalnych, ponieważ umożliwia ustalanie reguł postępowania na danym obszarze, dostosowanych do specyfiki lokalnej. Nie można jednak twierdzić, że prawo miejscowe nie służy wykonaniu ustaw. Realizacja niektórych upoważnień ustawowych sprowadza się do wykonania ich postanowień, bez pozostawienia żadnego luzu decyzyjnego organom lokalnym. I nie ma w tym nic złego. Jest to normalny przejaw funkcjonowania prawa o charakterze podstawowym. Musi ono być zgodne z ustawami i służyć realizacji ich postanowień. Negatywnym jednak zjawiskiem byłoby traktowanie przez ustawodawcę prawa miejscowego jako norm służących jedynie wykonaniu ustaw. Tak nie jest. Dominującą funkcją prawa miejscowego jest regulowanie określonych zagadnień, a nie jedynie uszczegóławianie postanowień ustaw.

Na podstawie dotychczasowych rozważań można stwierdzić, że prawo miejscowe służy przede wszystkim normowaniu wskazanych w ustawie obszarów funkcjonowania społeczności lokalnych. Pełni jednakże i funkcję wykonawczą w stosunku do postanowień zawartych w ustawach. Każdy akt prawa miejscowego musi mieć swoją ustawę, która zawiera mniej lub bardziej szczegółowe postanowienia dotyczące tego kto i co może uregulować. Są one zatem częścią obowiązującego systemu prawnego, o ile ich wydanie przewidziane jest w ustawach.

W literaturze przedmiotu wskazuje się ponadto, z czym należy się zgodzić, że o legalności tego typu aktów prawnych decyduje nie tylko ich formalna zgodność z ustawą (w ustawie jest przepis kompetencyjny skierowany do określonego organu terenowego), ale również nie przekroczenie przez miejscowego prawodawcę zakresu przedmiotowego tego upoważnienia. Uregulowanie aktem prawa miejscowego spraw, które nie mieszczą się w delegacji ustawowej jest w istocie rzeczą działaniem bez podstawy prawnej. Na tym tle dochodzi do sporów interpretacyjnych pomiędzy organami tworzącym prawo a podmiotami czuwającymi nad legalnością tych aktów co do zakresu przedmiotowego delegacji. Problemy te występują często w odniesieniu do organów lokalnych, a to z uwagi na niekiedy bardzo ogólne sformułowania ustaw odnośnie ich uprawnień do tworzenia prawa. Składa się na to wiele przyczyn, ale zasadniczą wydaje się być, według mnie, brak kon-

stytucyjnego nakazu⁶ odpowiedniego konstruowania upoważnienia, istniejącego w stosunku do rozporządzeń. Z drugiej strony w doktrynie podnosi się, że wprowadzenie przez ustawodawcę wytycznych dotyczących zakresu upoważnienia przeczyłoby celowi legislacji terenowej, która ze swej istoty powinna być różnorodna, w zależności od specyfiki regionalnej⁷. Różnorodność ta – zwłaszcza na gruncie prawa podatkowego – nie zawsze jest zjawiskiem pożądanym.

Istotną cechą prawa miejscowego jest jego terytorialnie ograniczony zakres oddziaływania. W doktrynie stwierdza się bardzo obrazowo, że ma ono „przestrzenny zakres obowiązywania”⁸. Prawo miejscowe to prawo obowiązujące na obszarze działania organu, który je tworzy. Należy podkreślić, że ograniczenie to nie dotyczy adresatów normy prawnej, a jedynie obszaru, na który rozciąga się ustawowo określona właściwość miejscowa organu lokalnego. Prawo miejscowe obejmuje zakresem podmiotowym zarówno stałych mieszkańców, jak i osoby przebywające czasowo na danym obszarze. Spotykane w praktyce różnicowanie w aktach prawa miejscowego praw i obowiązków określonych podmiotów w zależności od ich miejsca zamieszkania lub siedziby najczęściej prowadzi do naruszenia konstytucyjnej zasady równości wobec prawa.

Powyższa cecha prawa wiąże się z powszechnością obowiązywania, ograniczoną oczywiście do pewnego obszaru. Wspomniana powszechność sprowadza się do tego, że są to akty o charakterze ogólnym, dotyczące generalnie określonych adresatów. Wiążą one wszystkie podmioty funkcjonujące na danym terenie. Brak odniesienia zawartych w nich praw i obowiązków do konkretnie oznaczonego podmiotu przesądza o takim charakterze tych aktów. Tak rozumiana powszechność nie występuje w tzw. aktach kierownictwa wewnętrznego, które

6 Z art. 92 Konstytucji, odnoszącego się jedynie do rozporządzeń organów centralnych wynika, że upoważnienie powinno zawierać nie tylko organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania, ale i wytyczne dotyczące treści tego aktu. Owe „wytyczne” służą przybliżeniu organowi wykonawczemu celu i zakresu przekazywanych mu uprawnień prawotwórczych. Przepis ten, na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 24. marca 1998 r. (sygn. akt K. 40/97) nie znajduje bezpośredniego zastosowania w odniesieniu do aktów prawa miejscowego.

7 Zob. P. Samecki: System źródeł prawa w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2002, s. 56.

8 A. Gomułowicz, J. Małecki: Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2002, s. 143.

znajdują zastosowanie jedynie w odniesieniu do adresatów wewnątrz wyodrębnionego układu organizacyjnego państwa (np. policja), lub samorządu terytorialnego (np. aparat urzędu miejskiego)⁹. Zawarte w tego typu aktach normy obowiązują jedynie jednostki podległe organowi, który wydał dany akt; nie mogą być stosowane „na zewnątrz”. W Konstytucji zostały one określone jako „przepisy mające charakter wewnętrzny”¹⁰. Są to różnego rodzaju zarządzenia, uchwały, wytyczne, instrukcje itp.¹¹ obejmujące swym zakresem podmioty funkcjonujące w ramach struktury kierowanej przez organ uprawniony do wydawania tego typu aktów¹².

Akty wewnętrzne są zaliczane do źródeł prawa miejscowego rozumianego szeroko. Prawo miejscowe w takim ujęciu, to nie tylko akty prawotwórcze powszechnie obowiązujące, ale również akty normatywne o charakterze wewnętrznie obowiązującym¹³.

W ujęciu wąskim, prawo miejscowe to tylko i wyłącznie akty o charakterze generalnym, abstrakcyjnym, powszechnie obowiązujące. Takie rozumienie prawa miejscowego wyklucza z tego kręgu akty wewnętrznego kierownictwa, które nie mogą zawierać postanowień normujących prawa i obowiązki abstrakcyjnie określonych adresatów.

W praktyce podział aktów prawa na te o charakterze powszechnie obowiązującym i wewnętrznym jest niekiedy bardzo trudny i dyskusyjny. Nie ułatwiają tego podziału, o czym niżej, postanowienia Konstytucji i ustaw regulujących funkcjonowanie poszczególnych organów lokalnych. Trudności te potęguje występująca w praktyce niejednorodność przepisów w ramach jednego aktu. Jako przykład można wskazać statut jednostki samorządu terytorialnego, gdzie obok przepisów o charakterze generalnym i abstrakcyjnym, (zawierających prawa i obowiązki), przeważają przepisy adresowane do podległych jednostek

9 Zob. H. Rot, K. Siarkiewicz: *Zasady...*, op. cit., s.24.

10 Zob. art. 93 Konstytucji.

11 Nazwa aktu nie ma żadnego znaczenia.

12 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że takim organem kierującym jest m.in. prezes NBP w stosunku do wszystkich banków oraz Marszałek Sejmu wobec NIK – zob. wyrok z dnia 28. czerwca 2000 r. (sygn. akt K. 25/99) i wyrok z dnia 1. grudnia 1998 r. (sygn. akt K. 21/98).

13 H. Rot, K. Siarkiewicz: *Zasady...*, op. cit., s. 22 i nast.

wewnętrznych, które są nimi związane¹⁴. Również w uchwałach podatkowych, obok norm zawierających powszechnie obowiązujące nakazy i uprawnienia, zamieszczane są niekiedy postanowienia normujące tryb postępowania jednostek wewnętrznych (np. zasady rozliczania kasowego pracowników przyjmujących pieniądze od inkasentów). Czy akt zawierający dwojakiego rodzaju przepisy może być zaliczony do aktów powszechnie obowiązujących w całości, czy jedynie w tej części? Problem sprowadza się nie do zakwalifikowania aktu jako całości do kategorii powszechnie obowiązujących lub wewnętrznych. W istocie rzeczy chodzi o charakter danego przepisu, bez względu na formę i tytuł całego aktu. Ścisłe trzymanie się wąskiej koncepcji prawa miejscowego prowadziłoby do konieczności „dzielenia” poszczególnych aktów i poddawania bliższej analizie postanowień tylko tej ich części, która ma charakter powszechnie obowiązujący. Zubożyłoby to i niepotrzebnie skomplikowało prowadzone rozważania. Stąd też na potrzeby niniejszego opracowania przyjmuje się szeroką definicję prawa miejscowego. Ułatwi to przedstawianie tytułowej problematyki zwłaszcza wówczas, gdy dane zagadnienie jest uregulowane w akcie, którego nie można jednoznacznie zakwalifikować. Przyjęcie założenia, że prawo miejscowe obejmuje jedynie przepisy o charakterze powszechnie obowiązującym uniemożliwiłoby, a w każdym razie bardzo ograniczyłoby analizę procesu powstawania uchwał podatkowych w tych obszarach, gdzie nie jest to uregulowane aktem powszechnie obowiązującym.

2. Prawo miejscowe w Konstytucji

W art. 87 Konstytucji stwierdza się, że źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego. Nie ma żadnych wątpliwości, że w tym przepisie ustawodawca za prawo miejscowe uznaje jedynie akty o charakterze powszechnie

14 W literaturze przedmiotu nie ma zgodności co do tego, czy statut musi mieć charakter powszechnie obowiązujący – zob. A. Agopszowicz, Z. Gilowska: Ustawa o gminnym samorządzie terytorialnym. Komentarz, Warszawa 1999, s. 52; B. Adamiak: Statut gminy, „Samorząd Terytorialny” 1993, nr 7–8.

obowiązującym. Użycie zwrotu „powszechnie obowiązującego prawa” nie pozwala na inne rozumienie. Przemawia to za twierdzeniem, że na gruncie art. 87 ust. 2 jest przyjęte wąskie rozumienie prawa miejscowego. Źródłem tego prawa mogą być zatem jedynie akty o charakterze generalnym i abstrakcyjnym, zawierające prawa i obowiązki skierowane do nieskonkretyzowanych adresatów. Nie są źródłami prawa miejscowego, w tym ujęciu, akty kierownictwa wewnętrznego. Pojęcie aktów wewnętrznych nie jest jednakże obce ustawodawcy konstytucyjnemu. O aktach tych mowa jest w art. 93 Konstytucji, gdzie stwierdza się, że uchwały Rady Ministrów oraz zarządzenia prezesa Rady Ministrów i ministrów mają charakter wewnętrzny i obowiązują tylko jednostki organizacyjne podległe organowi wydającemu te akty. Czy wyliczenie aktów o charakterze wewnętrznym w tym przepisie ma charakter enumeratywny? Nie są tu wymienione, na co zwraca się uwagę w literaturze przedmiotu, inne akty wewnętrzne, których katalog jest bardzo rozbudowany i zróżnicowany terminologicznie. W przepisie tym wymienione zostały jedynie niektóre rodzaje aktów wewnętrznych, najważniejsze z punktu widzenia funkcjonowania organów centralnych. Nie może on być zatem rozumiany jako zawierający zamknięty katalog tego rodzaju aktów. Wskazuje się w nim, że m.in. akty tam wymienione mają charakter wewnętrzny, bez przesądzania o tym jakie inne organy i w jakich formach mogą wydawać akty wewnętrznego kierownictwa. Umieszczenie regulacji dotyczącej aktów wewnętrznych w rozdziale III Konstytucji zatytułowanym „Źródła prawa” pozwala twierdzić, że jest to integralna część systemu prawnego. Akty te, aczkolwiek nie mają charakteru powszechnie obowiązującego, stanowią element składowy obowiązującego porządku prawnego. Akty o charakterze wewnętrznym, to nie tylko domena organów centralnych. Do ich wydawania uprawnione są również organy lokalne.

W art. 94 Konstytucji znajduje się rozwinięcie pojęcia aktów prawa miejscowego. Zgodnie z tym przepisem organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Szczegółowe kwestie związane z wydawaniem tych aktów, zgodnie z powołanym przepisem, mają być uregulowane w ustawie. W tym arty-

kule Konstytucji użyte jest pojęcie „akty prawa miejscowego” – bez zaznaczenia, że chodzi o akty powszechnie obowiązujące. Jest to zatem pojęcie szersze niż występujące w art. 87 ust. 2, gdzie wyraźnie wyeksponowana jest powszechność obowiązywania aktów prawa miejscowego. Zestawienie tych dwóch przepisów daje podstawę do formułowanego w doktrynie twierdzenia, że w art. 94 ustawodawca posłużył się szerokim rozumieniem prawa miejscowego, zaliczając do niego nie tylko akty prawotwórcze o charakterze powszechnie obowiązującym, ale również akty kierownictwa wewnętrznego¹⁵. To z kolei uprawnia do stwierdzenia, do którego się przychylam, że konstytucyjna definicja prawa miejscowego obejmuje wszystkie akty normatywne organów terenowych, bez względu na ich zakres obowiązywania.

W doktrynie formułowane są też poglądy przeciwne, zgodnie z którymi za prawo miejscowe należy uznać jedynie normy o charakterze powszechnie obowiązującym, z wyraźnym wyłączeniem aktów kierownictwa wewnętrznego¹⁶.

3. Ustawowe uregulowanie stanowienia aktów prawa miejscowego

Z przytoczonego wyżej art. 94 Konstytucji wynika, że problematykę związaną z zasadami i trybem wydawania prawa miejscowego uregulują odrębne ustawy. Takie sformułowanie pozwala zakładać, że wszystkie kwestie związane z opracowaniem, uchwaleniem i opublikowaniem aktów prawa miejscowego zostaną całościowo uregulowane w ustawach zwykłych. Tak jednak nie jest. Regulacje ustawowe dotyczące tej problematyki mają charakter fragmentaryczny, niepotrzebnie zróżnicowany podmiotowo i są rozproszone po wielu aktach. W ostatnim czasie ustawodawca dostrzegał zasygnalizowany problem, o czym świad-

15 P. Sarnecki: *System...*, op. cit., s. 59 i nast.

16 J. Ciapała twierdzi, że łączna interpretacja art. 87 ust. 2 i art. 94 Konstytucji daje podstawę do przyjęcia, że prawo miejscowe ma charakter wyłącznie powszechnie obowiązujący – szerzej: J. Ciapała: *Prawo miejscowe*, (w:) M. Ofiarska, J. Ciapała (red.): *Zarys prawa samorządu terytorialnego*, Poznań 2001, s. 174.

czy uchwalenie ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i zmiana niektórych ustaw mająca na celu ich dostosowanie do Konstytucji¹⁷.

Problematyka stanowienia przez organy terenowe aktów prawa miejscowego jest uregulowana w ustawie z dnia 8. marca 1990 r. o samorządzie gminnym, ustawie z dnia 5. czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym¹⁸, ustawie z dnia 5. czerwca 1998 r. o samorządzie województwa¹⁹ i ustawie z dnia 5 czerwca 1998 r. o administracji rządowej w województwie²⁰.

W aktach tych unormowane zostały, co już podkreślono, w sposób fragmentaryczny, niektóre kwestie związane z wydawaniem aktów prawa miejscowego. Przy tym razi brak jasnych reguł rządzących tworzeniem prawa miejscowego. Czytając postanowienia poszczególnych ustaw regulujących to samo, tj. wydawanie aktów prawa miejscowego przez organy lokalne, ma się wrażenie, że przepisy zostały napisane przez cztery różne osoby, które nie miały możliwości skonsultowania się ze sobą w celu ujednolicenia ich brzmienia. W efekcie mamy w każdym z tych aktów odmiennie uregulowane zasady stanowienia prawa miejscowego. Najbardziej zbliżone są postanowienia dotyczące prawa miejscowego zawarte w ustawie o samorządzie gminnym i powiatowym. Na podstawie tych aktów organy gminy i powiatu mogą wydawać akty prawa miejscowego regulujące: wewnętrzny ustroj i strukturę danej jednostki samorządu terytorialnego oraz jej jednostek pomocniczych (statut), organizację urzędów i instytucji samorządowych, zasady korzystania z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej, zasady zarządu mieniem oraz sprawy porządkowe. Zestawienie tych spraw wskazuje, że nie wszystkie one mogą i powinny być uregulowane w aktach prawa miejscowego o charakterze powszechnie obowiązującym. Uchwały dotyczące organizacji urzędów i instytucji gminnych lub zarządu mieniem mają ze swej istoty charakter wewnętrzny, obowiązujący jedynie podległe gminie lub powiatowi jednostki. Uchwały te ustawa zali-

17 Jako przykład można wskazać ustawę o samorządzie gminnym, gdzie dopiero niedawno zastąpiono nieznane Konstytucji pojęcie „przepisy gminne” pojęciem „akty prawa miejscowego” – zob. tytuł rozdziału 4 ustawy z dnia 8. marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.).

18 Tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1529 ze zm.

19 Tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 ze zm.

20 Tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 80, poz. 872 ze zm.

cza jednak do aktów prawa miejscowego. Wskazuje to na potrzebę posługiwania się szerokim rozumieniem prawa miejscowego, obejmującym – poza aktami o charakterze powszechnie obowiązującym – również akty kierownictwa wewnętrznego.

W gminie tylko wyżej wymienione sprawy mogą być regulowane na podstawie ustawy ustrojowej, co wyraźnie wynika z art. 40 ust. 2. W powiecie natomiast, zgodnie z art. 40 ust. 2 ustawy o samorządzie powiatowym, organy powiatu są właściwe do regulowania m.in. wskazanych spraw, co nie wyklucza tego, że mogą regulować i inne, bliżej nie określone sprawy. Takie rozumienie potwierdza użyty w tym przepisie zwrot „w szczególności”. Jaki był sens tworzenia w ustawie o samorządzie gminnym zamkniętego, a w ustawie o samorządzie powiatowym otwartego katalogu spraw, które mogą być normowane w drodze aktów prawa miejscowego? Trudno wskazać sensowne wytłumaczenie takiej odmienności²¹. Podobnie rzecz ma się przy zestawieniu art. 41 ust. 1 ustawy gminnej i art. 42 ust. 1 ustawy powiatowej. Z pierwszego z nich wynika, że rada gminy ustanawia przepisy miejscowe w formie uchwały. Rada powiatu natomiast przepisy te uchwała w formie uchwały, jeżeli ustawa upoważniająca do wydania aktu nie stanowi inaczej. Rozbieżności tego typu można doszukać się więcej. Ich istnienie wskazuje na brak „myśli przewodniej” przy normowaniu zasad stanowienia prawa miejscowego przez gminy i powiaty.

Zupełnie odmiennie niż w gminach i powiatach, (chyba najgorzej!) uregulowana jest analizowana problematyka w ustawie o samorządzie wojewódzkim. Jest tam co prawda rozdział zatytułowany „Akty prawa miejscowego stanowione przez samorząd województwa”, ale nie ma odpowiednika art. 40 ustawy gminnej i powiatowej określającego w jakich sprawach organy stanowiące mogą wydawać akty prawa miejscowego na podstawie ustawy ustrojowej. Artykuł ten zawarty jest w rozdziale trzecim „Władze samorządu województwa”²². Przy okazji określenia właściwości sejmiku województwa ustawodawca zdecydował się zamieścić stwierdzenie, że do wyłącznej właściwości sejmiku należy stanowienie aktów prawa miejscowego w przykładowo wskaza-

21 Zob. J. Ciapała: *Prawo miejscowe...*, op. cit., s. 180.

22 Zob. art. 18 ustawy o samorządzie województwa.

nych tam sprawach. Przepis ten z oczywistych względów powinien znajdować się w rozdziale dotyczącym prawa miejscowego.

Przytoczenie wyżej przedstawionych nieprzemyślnych i chaotycznych regulacji zawartych w ustawach samorządowych ma na celu wskazanie, że nie ma jeszcze w Polsce ukształtowanego i racjonalnego modelu tworzenia prawa miejscowego. Model ten trzeba stworzyć, ale nie w formie nanoszenia poprawek do obowiązujących regulacji, co praktykuje się w chwili obecnej, tylko przez napisanie tych przepisów na nowo²³.

Nie ma potrzeby, z uwagi na zasadniczy wątek rozważań, dokonywania szczegółowej analizy przepisów poszczególnych ustaw dotyczących analizowanej problematyki. Dokonując ich dalszej charakterystyki należałoby dodać, że we wskazanych ustawach zawarte jest generalne upoważnienie określonych organów do stanowienia, na podstawie delegacji ustawowych, aktów prawa miejscowego obowiązujących na danym obszarze. Są to w zasadzie przepisy powtarzające regulację zawartą w art. 94 Konstytucji i w zasadzie niczego nowego nie wnoszą, pełniąc jedynie funkcję informacyjną. Analiza tych przepisów pozwala stwierdzić, że akty prawa miejscowego są ustanawiane przez rady gmin, rady powiatów i sejmiki wojewódzkie. Organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego mogą wydawać akty prawa miejscowego jedynie na warunkach ściśle określonych w ustawach ustrojowych. Poza organami samorządu prawo miejscowe może być stanowione przez wojewodów i kilkanaście organów rządowej administracji niespolonej. Organy te wydają akty prawa miejscowego na podstawie upoważnień ustawowych, gdzie (co jednak nie jest regułą) określona jest forma i nazwa danego aktu. Cechą charakterystyczną prawa miejscowego jest brak ustawowego określenia nazw aktów kreowanych przez te organy²⁴. W praktyce prowadzi to często do nieporozumień co do charakteru danego aktu, co ma duże znaczenie przy istniejącym podziale tych aktów na powszechnie obowiązujące i wewnętrzne.

23 W doktrynie postuluje się stworzenie odrębnej ustawy regulującej całościowo problematykę tworzenia prawa miejscowego – szerzej D. Dąbek: *Prawo miejscowe...*, op. cit., s. 34.

24 Zob. J. Ciapała: *Prawo miejscowe...*, op. cit., s. 179.

Na podstawie analizy postanowień ustaw określających funkcjonowanie samorządu i organów administracji rządowej w terenie można stwierdzić, że akty prawa miejscowego przybierają następujące formy:

- uchwał podejmowanych przez organy kolegialne samorządu terytorialnego,
- zarządzeń wydawanych przez organy wykonawcze samorządu oraz wojewodę i przez organy administracji niespolonej,
- rozporządzeń wojewody.

Nie tylko z uwagi na tytułową tematykę niniejszego opracowania najważniejsze znaczenie mają uchwały. Jest to podstawowa forma działania organów stanowiących samorządu, które podejmują najważniejsze decyzje dotyczące obszaru ich działania. Stąd też stanowią one podstawowe źródło prawa miejscowego. W tej formie organy lokalne regulują różnorodną problematykę, w tym również podatkową.

Wyjątkiem od zasady tworzenia prawa miejscowego przez organ stanowiący jednostki samorządu są uprawnienia przysługujące w tym zakresie organom wykonawczym. Jako przykład takich uprawnień można wskazać art. 41 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym, gdzie przewidziana jest możliwość wydania przepisów porządkowych przez wójta, burmistrza (prezydenta). Tego typu uprawnienia przysługują też wójtowi na podstawie art. 33 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym. Wójt na podstawie tego przepisu określa regulamin urzędu gminy²⁵. Ustawy szczegółowe też mogą przyznawać uprawnienia prawotwórcze organom wykonawczym jednostek samorządu terytorialnego²⁶. Ustawy podatkowe tego typu uprawnień nie przewidują. Prawotwórcza działalność organów wykonawczych jest wyjątkiem potwierdzającym regułę, zgodnie z którą działalność prawodawcza to domena organów stanowiących. Reguła ta znajduje zastosowanie wówczas, gdy ustawodawca nie określa w sposób precyzyjny organu uprawnionego do uregulowania danej sprawy. Jest tak np. w art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, gdzie stwierdza się, że gminie (*a nie jej orga-*

25 W doktrynie nie ma zgodności co do charakteru prawnego regulaminu urzędu gminy. Niektórzy autorzy podnoszą, że regulamin nie jest aktem prawa miejscowego – szerzej problem ten omawia W. Kisiel: *Ustrój samorządu ...*, op. cit., s. 89.

26 Tamże.

nom – podkreślenie autora) przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na jej obszarze. Jeżeli ustawy szczegółowe nie wskazują organu właściwego, przyjmuje się domniemanie kompetencji organu stanowiącego²⁷. Jako przykład można wskazać artykuł 6 ust. 8 pkt 1 ustawy z dnia 12. stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych²⁸ w brzmieniu obowiązującym do końca 2002 r., gdzie była mowa o deklaracjach podatkowych na formularzu wg ustalonego wzoru, bez podania, kto ma ten wzór ustalić. Problem został rozwiązany poprzez odwołanie się do ogólnej reguły kompetencyjnej zawartej w art. 18 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, zgodnie z którym do właściwości rady gminy należą wszystkie sprawy pozostające w zakresie działania gminy, o ile ustawy nie stanowią inaczej. Domniemanie właściwości organów stanowiących znajduje również zastosowanie, gdy ustawodawca posługuje się jedynie zwrotem „organu jednostki samorządu terytorialnego” bez bliższego określenia tego organu. Dobry przykład wynika z art. 47 § 4a ordynacji podatkowej w wersji obowiązującej jeszcze w 2002 roku²⁹. W przepisie tym „właściwy organ jednostki samorządu terytorialnego” był uprawniony do wyznaczenia późniejszego niż ustawowy terminu płatności dla inkasentów pobranego przez nich podatku. Jedynym właściwym organem do podjęcia aktu powszechnie obowiązującego była rada gminy³⁰.

Omawiane domniemanie właściwości organu stanowiącego rozciąga się również na formę stanowienia aktu prawa miejscowego. W art. 12 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stwierdza się, że rada gminy może wprowadzać (z pewnymi wyjątkami) inne zwolnienia przedmiotowe od podatku od środków transportowych. W przepisie tym nie rozstrzygnięta jest forma w jakiej zwolnienia te mogą być wprowadzone. Przyjmuje się, opierając na powyższym domniemaniu, że jest to uchwała rady. W niektórych przypadkach może to wzbudzać wątpliwości z uwagi na sformułowanie przepisu upoważniającego do stanowienia aktu prawa miejscowego. Przykładem może być art. 14 pkt

27 Tamże, s. 86.

28 Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.

29 Dz.U. z 2001 r. Nr 39, poz. 459.

30 W obowiązującym brzmieniu tego przepisu ordynacji podatkowej mówi się o organach stanowiących jednostki samorządu terytorialnego.

3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z którego wynika, że rada gminy może zarządzić pobór podatku od posiadania psów w drodze inkasa. Użyte sformułowanie „zarządzić” może sugerować, że rada powinna zrobić to w formie zarządzenia a nie uchwały. Organ kolegialny podejmuje rozstrzygnięcia w formie uchwał, które mogą dotyczyć i zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa. Z treści tego zapisu nie można wyprowadzić wniosku, że rada sprawę inkasa jest zobowiązana rozstrzygnąć w formie zarządzenia, aktu charakterystycznego dla jednoosobowych organów wykonawczych.

Specyficzną formą stanowienia prawa miejscowego jest instytucja referendum lokalnego. Przewidziana jest ona we wszystkich trzech ustawach ustrojowych regulujących funkcjonowanie samorządu terytorialnego. Zasady i tryb przeprowadzenia referendum lokalnego są uregulowane w ustawie z dnia 15. września 2000 r. o referendum lokalnym³¹. Jest to bezpośrednia forma wyrażenia woli przez mieszkańców danej jednostki samorządu terytorialnego co do rozstrzygnięcia sprawy dotyczącej wspólnoty, mieszczącej się w zakresie zadań i kompetencji organów danej jednostki. W drodze referendum mogą być też załatwiane sprawy dotyczące odwołania organu stanowiącego danej jednostki, a w przypadku gminy – także wójta, burmistrza i prezydenta. Referendum przeprowadzane jest z inicjatywy organu stanowiącego danej jednostki samorządu terytorialnego lub na wniosek mieszkańców. Przedmiotem referendum (ale tylko w gminie) może być także samoopodatkowanie się mieszkańców na cele publiczne. Instytucja ta, nie tylko z uwagi na nazwę, jest zbliżona do podatku. Jest to widoczne zwłaszcza na etapie realizacji samoopodatkowania, gdzie nabiera ono cech właściwych dla podatku (przymusowość i powszechność). Na etapie jego ustanawiania widoczne są jednak zasadnicze różnice, które nie pozwalają zaliczyć tego świadczenia do kategorii podatków. Samoopodatkowanie jest wprowadzane nie na zasadzie jednostronnej decyzji uprawnionego organu, co jest charakterystyczne dla podatków, tylko w formie referendum. Decydują o jego wprowadzeniu sami „podatnicy”. W tym aspekcie można mówić o dobrowolności wprowadzenia tego świadczenia przez mieszkańców danej gminy. Cechą charakterystyczną podat-

31 Dz.U. Nr 88, poz. 985 ze zm.

ków, która nie występuje w czystej postaci przy samoopodatkowaniu, jest nieodpłatność. Mieszkańcy gminy w drodze samoopodatkowania realizują z reguły inwestycje, które im służą. Budowa drogi, szkoły czy też boiska sportowego za środki uzyskane z samoopodatkowania służy zaspokajaniu potrzeb przede wszystkim mieszkańców. Od podatku samoopodatkowanie różni się tym, że już w momencie jego wprowadzenia mieszkańcy wiedzą na jaki cel zostaną przeznaczone środki w tej formie zgromadzone. Ta cecha tej instytucji zbliża ją do zbiórki publicznej, która ma z góry określone przeznaczenie. Powiązanie środków uzyskanych z samoopodatkowania z celem publicznym nadaje tej instytucji cechy funduszu celowego.

Według mnie wyżej wskazane różnice nie pozwalają na zaliczenie do systemu podatkowego instytucji samoopodatkowania. Jest to forma uzyskiwania środków na realizację celów społeczności lokalnych inna niż podatek.

4. Miejscowe prawo podatkowe

4.1. Definicja miejscowego prawa podatkowego

Dotychczasowe rozważania dotyczące istoty prawa miejscowego ułatwiają bliższe określenie miejscowego prawa podatkowego. Miejscowe prawo podatkowe jest niewątpliwie częścią prawa miejscowego. W aktach prawnych nie ma definicji miejscowego prawa podatkowego. Jak się wydaje nie ma takiej potrzeby z uwagi na istniejącą definicję szerszego pojęcia jakim jest prawo miejscowe. Z uwagi na przedmiot dalszych rozważań, a przede wszystkim porządek terminologiczny, należy sprecyzować takie pojęcie. Pozwoli to wyjaśnić tak zbliżone pojęcia jak lokalne prawo podatkowe i podatki lokalne, które bardzo często są używane jako synonimy, a nie jest to ujęcie poprawne.

Przez miejscowe prawo podatkowe należy rozumieć wydane przez organy lokalne i obowiązujące jedynie na obszarze ich działania akty prawotwórcze, których przedmiotem są sprawy podatkowe. Definicja ta jest w zasadzie wiernym powieleniem wcześniej sformułowanej definicji prawa miejscowego. Należy jednak zwrócić uwagę na pewną specy-

fikę tych aktów w ujęciu podmiotowym i przedmiotowym. Uprawnienie do tworzenia prawa podatkowego jest przez ustawodawcę bardzo mocno limitowane. Jest ono przyznane nielicznym organom, w zasadzie tylko radom gmin, przy pozostawieniu im niewielkich możliwości wpływu na jego kształt. Przedmiot aktów miejscowego prawa podatkowego jest również bardzo mocno ograniczony w Konstytucji i ustawach zwykłych. Pozostawiają one organom lokalnym niewielki margines swobody przy kształtowaniu konstrukcji prawnej podatków. Ustawodawca niechętnie wyzbywa się uprawnień podatkowych na rzecz jednostek lokalnych, o czym świadczy zakres podmiotowy i przedmiotowy miejscowego prawa podatkowego.

4.2. Organy lokalne stanowiące miejscowe prawo podatkowe

4.2.1. Organy samorządu

Akty miejscowego prawa podatkowego są w Polsce stanowione jedynie przez organy gminy i w niewielkim zakresie przez wojewodę. Dominująca rola organów gminy wynika stąd, że jedynie ta jednostka samorządu terytorialnego ma przyznane ustawowo dochody podatkowe. Z ustawy z dnia 26. listopada 1998 r. o dochodach jednostki samorządu terytorialnego w latach 1999–2003³² wynika, że wpływy z podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych, opłaty skarbowej i podatku dochodowego płaconego w formie karty podatkowej zasilają budżet gminy. Gmina jest jedyną jednostką samorządu terytorialnego uzyskującą wpływy z ustawowo jej przyznanych podatków. Zawłaszczenie przez nią praktycznie wszystkich podatków nadających się do przejęcia od państwa przez samorząd ma uwarunkowania historyczne. Gminy zostały powołane już w 1990 roku, w pierwszym etapie budowy samorządu w Polsce. Powiat i województwo zaczęły funkcjonować 9 lat później. Nie można było zatem zostawić części podatków o charakterze lokalnym do przekazania ich w późniejszym okresie nowym szczeblom samorządu. W chwili obecnej nie bardzo można pozbawić gminy przyznanych jej podatków. „Własnych” podatków nie ma powiat ani samorządowe województwo. Z uzyskiwa-

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

nymi przez te jednostki wpływami z tytułu ich udziałów w podatkach dochodowych stanowiących dochód budżetu państwa nie łączą się żadne uprawnienia w zakresie stanowienia aktów miejscowego prawa podatkowego. Taki podział dochodów podatkowych pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego może budzić wątpliwości co do zgodności z postanowieniami Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego i Konstytucją³³. Zgodnie z postanowieniami tych aktów jednostki samorządu terytorialnego powinny mieć wpływy budżetowe uzyskiwane z własnych źródeł podatkowych i mieć możliwość wpływania na wysokość podatków. Pomimo podejmowania prób przyznania powiatom i województwom dochodów z własnych podatków, co łączyłoby się z upoważnieniem ich do wpływu na ich konstrukcję prawną, nie zanoszą się na to, aby w najbliższym czasie miało to nastąpić³⁴. Zasadnicza trudność z tym związana bierze się stąd, że obecny system podatkowy jest traktowany jako zamknięta całość. Aby przyznać powiatowi, np. wpływy z określonego podatku należałoby go „zabrać” z budżetu państwa lub gminy. Podatki państwowe nie bardzo nadają się do ich przekazania jednostkom samorządowym. Są to z reguły konstrukcje bardzo złożone, o rozbudowanym systemie przepisów wykonawczych, a przez to nie nadające się do administrowania przez władze samorządowe. Nie bardzo można też pozbawić gmin wpływów podatkowych. Wiąże się to z tym, że zabranie gminie określonego podatku zmniejsza jej dochody, co powinno skutkować albo ich zrekompensowaniem z innych źródeł (skąd?), albo zmniejszeniem realizowanych zadań (kto by je realizował?). Ani jedno ani drugie nie jest łatwe, ani też możliwe do szybkiego wprowadzenia.

W Polsce nie można też obecnie uchwalić nowych świadczeń podatkowych z założeniem, że wpływy z nich uzyskane będą przekazane budżetowi powiatu lub województwa. Wszystkie realne źródła podatkowe są już w naszym kraju dawno opodatkowane. Wprowadzenie nowego podatku wiązałoby się ze zwiększeniem istniejącego obciążenia podatkowego, a to jak wiadomo jest i tak znaczące. Projek-

33 Problematyka ta jest przedstawiona w dalszej części opracowania.

34 Sprowadzały się one do prób przekazania powiatowi podatku od środków transportowych i podatku od czynności cywilnoprawnych. Rozważano też możliwość przekazaniu budżetowi powiatu projektowanego podatku od wartości nieruchomości.

townie nowych świadczeń podatkowych (nawet znikomych) w sytuacji nadmiernego obciążenia podatników, jest nierealne (projekt nie uzyska akceptacji parlamentu) i szkodliwe (następstwa nadmiernego fiskalizmu).

Czy jest zatem realna możliwość przyznania powiatom i województwom dochodów podatkowych, na kształt których, zgodnie z wymogami Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego, miałyby one wpływ? Według mnie jedyną możliwością realizacji tego postulatu jest wyposażenie powiatów i województw w dodatki do podatków i udziały we wpływach z podatków państwowych³⁵. Instytucje te jednak, w odróżnieniu od obecnego kształtu prawnego udziałów, powinny być tak ukształtowane, aby można było uznać, że stanowią dochód własny tych jednostek samorządu terytorialnego. Chodzi tu przede wszystkim o to, że poza pieniędzmi z nich uzyskiwanymi, organy tych jednostek powinny mieć realny wpływ na ich konstrukcję. Wiązałoby się to z przyznaniem tym organom uprawnień do stanowienia aktów miejscowego prawa podatkowego, czego w chwili obecnej są pozbawione.

4.2.2. Wojewoda jako organ stanowiący miejscowe prawo podatkowe

Poza organami gmin niewielkie uprawnienia w zakresie stanowienia aktów miejscowego prawa podatkowego przysługują wojewodzie. Uprawnienie takie zawarte jest w ustawie z dnia 15. listopada 1984 r. o podatku rolnym³⁶. Zgodnie z art. 5 ust. 2 tej ustawy wojewoda na wniosek rady gminy może, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych przypadkach zaliczać niektóre gminy do innego okręgu podatkowego niż określony w stosownym rozporządzeniu, jednakże nie może to spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla tego województwa o więcej niż 1,5%. Ta kompetencja wojewody, obowiązująca przed wprowadzeniem w Polsce samorządu terytorialnego, przetrwała w ustawie o podatku rolnym, ponieważ nie było samorządu na szczeblu wyższym niż gmina. Jedynym organem terenowym, który mógł mieć uprawnienia do prze-

35 Por. E. Ruśkowski: *Reforma dochodów JST a reforma systemu podatkowego w Polsce*, (w:) A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003, s. 393.

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

noszenia gmin do innych okręgów podatkowych był więc w tym okresie wojewoda. Zostało tak i po wprowadzeniu samorządu powiatowego oraz wojewódzkiego. Nie wydaje się to być rozwiązaniem do końca zgodne z układem kompetencji organów samorządowych. Terenowy organ administracji rządowej ma uprawnienie do decydowania o wysokości podstawy opodatkowania podatkiem rolnym, który stanowi dochód samorządowej gminy. Wprowadzenie samorządu powiatowego i wojewódzkiego powinno skutkować tym, że to ich organy stanowiące podejmowałyby tego typu rozstrzygnięcia. Pozostawienie tego wojewodzie w takim układzie nie znajduje dostatecznego uzasadnienia. Z drugiej jednak strony znaczenie tego uprawnienia w praktyce jest niewielkie i w zasadzie nie jest ono wykorzystywane. Po co zatem przekazywać „symboliczne” uprawnienia jednostkom samorządu? Według mnie rozwiązanie to, od wielu lat nie wykorzystywane, powinno być usunięte z ustawy o podatku rolnym.

Na podstawie art. 13b ust. 2 ustawy o podatku rolnym wojewoda jest zobowiązany do ustalenia wykazu miejscowości położonych na terenach górskich i podgórskich. Podatek rolny od gruntów położonych na tych terenach płacony jest z zastosowaniem określonych ustawowo ulg. Kompetencja wojewody sprowadza się do ustalenia miejscowości, w których co najmniej 50% użytków rolnych jest położonych powyżej 350 m nad poziomem morza.

Wojewoda ma też pewne kompetencje prawotwórcze w zakresie opłaty miejscowej. Działając na podstawie art. 17 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wojewoda, na wniosek rady gminy, po uzgodnieniu z ministrem właściwym do spraw środowiska, ustala miejscowości, w których może być pobierana opłata miejscowa. W stosunku do tego uprawnienia można mieć te same zastrzeżenia co poprzednio podniesione w stosunku do możliwości przenoszenia gmin do innych okręgów podatkowych. Co przemawia za tym, że to wojewoda decyduje o tym w jakiej miejscowości może być pobierana opłata miejscowa? Wydaje się, że sprawa ta powinna pozostać w strukturach samorządu terytorialnego. Decyzje w tym zakresie ustawodawca powinien pozostawić radzie powiatu, za czym ja się opowiadam, albo sejmikowi województwa.

Poza wyżej przedstawionymi uprawnieniami wojewody ma on szerokie kompetencje na etapie ogłaszania aktów prawa miejscowego, w tym również podatkowego. Nie są to jednakże kompetencje ściśle związane z prawem podatkowym. Są one omówione szczegółowo w dalszej części opracowania traktującej o ogłaszaniu uchwał podatkowych. W tym miejscu można jedynie zasygnalizować problem racjonalności przyjęcia zasady, że wszystkie akty miejscowego prawa podatkowego wchodzi w życie po ich ogłoszeniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Można mieć bowiem uzasadnione wątpliwości, czy o ogłoszeniu, a więc o wejściu w życie aktu prawotwórczego jednostki samorządowej, powinny decydować działania terenowego organu administracji rządowej.

4.3. Adresaci aktów miejscowego prawa podatkowego

Adresatami miejscowego prawa podatkowego są organy podatkowe, podatnicy i inne podmioty, na które nałożone są w tej formie pewne obowiązki lub którym przyznane są uprawnienia (np. inkasenci, płatnicy). Są to przede wszystkim strony stosunku prawnopodatkowego zachodzącego pomiędzy gminą reprezentowaną przez organy podatkowe (strona czynna) a podatnikiem (strona bierna). Podstawą nawiązania tego stosunku są przepisy prawa podatkowego, w tym również stanowiącego w formie miejscowych aktów prawotwórczych. Zakres regulacji tego stosunku w tych aktach jest zależny od przysługujących gminie uprawnień, ale zawsze ma charakter pochodny w stosunku do określonych w ustawach obowiązków podatkowych. Podstawa prawna nałożenia obowiązku płacenia podatku na dany podmiot w Polsce nie może wynikać z aktu prawa miejscowego. Nakładanie ciężarów podatkowych jest wyłączną kompetencją ustawodawcy. W polskim systemie nie ma więc podatków, które mogą być wprowadzane w drodze aktu prawa miejscowego. W aktach prawa miejscowego mogą być natomiast nakładane na podatnika i inne kategorie podmiotów inne obowiązki niż podatkowe (obowiązek płacenia opłaty prolongacyjnej, wykonywanie funkcji inkasenta).

Gmina realizująca przyznane jej ustawowo podatki działa za pośrednictwem organów podatkowych i to zarówno samorządowych jak i państwowych. Większość podatków stanowiących dochód budżetu

gminy jest realizowanych przez jej organy podatkowe³⁷. Podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych i podatek dochodowy płacony w formie karty podatkowej, chociaż stanowią dochód gminy, są pobierane przez państwowe organy podatkowe. Uzasadnia się to tym, że świadczenia te mają złożoną konstrukcję, przez co gminne organy podatkowe nie są przygotowane do ich wymiaru i poboru. Uznanie tego argumentu za słuszny podważa w ogóle potrzebę funkcjonowania gminnych organów podatkowych. Jeżeli są to organy, których pracownicy nie są w stanie poradzić z poborem podatków gminnych, to po co je utrzymywać i wspomagać przy realizacji złożonych świadczeń gminnych organami państwowymi. Prościej i taniej byłoby, akceptując powyższy pogląd, przekazać wszystkie podatki państwowym organom podatkowym, bez pozostawiania „niekompetentnym” organom samorządowym prostszych podatków. Według mnie, podnoszone z reguły przez pracowników Ministerstwa Finansów obawy, że samorządowe organy podatkowe nie będą w stanie realizować podatku od spadków i darowizn czy też karty podatkowej, są całkowicie nietrafne. Jeżeli pracownicy tych organów realizują bez większych problemów podatek od nieruchomości, gdzie istnieje potrzeba wydania niekiedy tysięcy decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe, to poradzą sobie z podatkiem od spadków i darowizn czy też kartą podatkową, gdzie tego typu decyzji jest zdecydowanie mniej. Utrzymywanie w urzędach skarbowych podatków samorządowych wynika, jak się wydaje, z pewnych zaszłości historycznych. Podatki te były tradycyjnie przez szereg lat realizowane przez państwowe organy podatkowe i tak pozostało po utworzeniu w Polsce samorządu terytorialnego wyposażanego we własne organy podatkowe. Utrzymywanie takiej dwoistej struktury organów podatkowych właściwych do poboru podatków samorządowych nie jest zjawiskiem pozytywnym. Komplikuje to niepotrzebnie system poboru tych świadczeń, zwłaszcza na etapie stosowania ulg w podatkach samorządowych³⁸. Wpływa też na zwiększenie kosztów związanych z poborem tych świadczeń.

Samorządowym organem podatkowym pierwszej instancji jest, zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29. sierpnia 1997 r. – ordyna-

37 Są to podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny, opłata skarbową.

38 Szerzej na ten temat: S. Presnarowicz: *Ulg i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, s. 120.

cja podatkowa³⁹ wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. W drugiej instancji orzeka samorządowe kolegium odwoławcze. Pozytywnie oceniając taką strukturę samorządowych organów podatkowych, można jednakże wskazać na pewne jej mankamenty.

Przed wszystkim razi zaliczanie do organów podatkowych starosty i marszałka województwa. Są to fikcyjne organy podatkowe, istniejące jedynie w przepisach prawa, a to z uwagi na wspomniany wcześniej podział podatków. Powiat i województwo nie mają swoich podatków. Po co w takiej sytuacji od kilku lat z uporem wartej lepszej sprawy umieszczać wśród organów podatkowych podmioty, które nie mogą pełnić funkcji przypisywanych organom podatkowym z oczywistej przyczyny – w systemie podatkowym nie ma żadnego podatku do realizacji którego byłyby one właściwe. W momencie przyznania powiatom lub województwom własnych podatków można byłoby w tej samej ustawie zmienić analizowany artykuł ordynacji poprzez dopisanie w nim starosty i marszałka. To dziwactwo obowiązującej struktury samorządowych organów podatkowych nie rodzi jednak żadnych negatywnych następstw.

Nie można tego powiedzieć o kolejnym mankamencie regulacji określających funkcjonowanie organów podatkowych. Bardzo niejasna jest w tym układzie pozycja ministra finansów w stosunku do samorządowych organów podatkowych. W art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej zawarta jest podstawa prawna do dokonywania przez ministra finansów wiążących organy podatkowe interpretacji prawa podatkowego. Interpretacje te wiążą wszystkie organy podatkowe, w związku z tym i organy gminne. W ten sposób wójt, burmistrz lub prezydent, podejmując decyzję, musi uwzględniać pogląd ministra finansów zamieszczony w „Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Finansów”. W związku z tym pojawiły się wątpliwości dotyczące tego, jak taką interpretację ministra, opublikowaną we wspomnianym dzienniku należy traktować? Czy jest to akt wewnętrznego kierownictwa skierowany do samorządowych organów podatkowych? Nie ma żadnych podstaw do zaliczania tego typu interpretacji do aktów prawa. Jest to przejaw etapu stosowania prawa, który w żadnym razie nie może być zaliczony do

39 Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.

źródeł prawa o charakterze wewnętrznym⁴⁰, ani tym bardziej powszechnie obowiązującym.

Uprawnienie ministra finansów do udzielania wiążących interpretacji jest dużym ograniczeniem samodzielności organów samorządowych przy rozstrzyganiu spraw podatkowych. Po wejściu w życie tego przepisu⁴¹ gminne organy podatkowe są związane interpretacją ministerialną, która – jak pokazuje praktyka – nie zawsze jest trafna⁴². Może to doprowadzić do „ubezwłasnowolnienia” organów podatkowych przy rozstrzyganiu trudnych spraw. Będą one zwlekały z podjęciem decyzji do czasu zajęcia stanowiska (dokonania interpretacji) przez ministra finansów. Pewnym złagodzeniem analizowanego zapisu jest zawarte w § 4 art. 14 zastrzeżenie, że minister finansów nie dokonuje urzędowej interpretacji w sprawach indywidualnych. W ten sposób minister ma ograniczony zakres wkraczania z interpretacją w sprawy toczące się przed organem podatkowym. Interpretacje ministerialne muszą mieć zatem charakter generalny, nie rozstrzygający indywidualnej sprawy. W praktyce jednak jest zupełnie inaczej. Gminne organy podatkowe przyzwyczajone do uzyskiwania różnego rodzaju wyjaśnień w Ministerstwie Finansów, masowo występują w formie zapytań pisemnych i telefonicznych do właściwego departamentu w ministerstwie i wyjaśnienia takie najczęściej uzyskują. Jest to bardzo dziwny układ, ukształtowany przez zwyczaj, na mocy którego organy samorządowe występują do centralnego organu administracji państwowej z prośbą (bez podstawy prawnej) o udzielenie informacji w zakresie stosowania przepisów regulujących podatki samorządowe, z którymi formalnie organ ten nie ma nic wspólnego. Praktyka tego typu wynika przede wszystkim stąd, że w układzie terenowym nie ma takiego organu, który byłby zobowiązany do udzielania odpowiedzi na tego typu zapytania. Funkcji tej nie pełnią ani regionalne izby obrachunkowe, ani też samorządowe

40 Szerzej: P. Lisowski: Samorządowe organy podatkowe a interpretacje ministra finansów, (w:) M. Miemiec, B. Cybulski (red.): Samorządowy poradnik budżetowy na 2003 rok, Warszawa 2003, s. 341.

41 Do końca 2002 roku można było wywieść, że samorządowe kolegia odwoławcze nie są związane interpretacją ministra wydaną w trybie art. 14 ordynacji podatkowej – zob. P. Lisowski: Samorządowe organy..., op. cit., s. 339.

42 Przyjęcie związania organów podatkowych interpretacją ministra byłoby zasadne jedynie przy założeniu, że interpretacje te są zawsze prawidłowe. Praktyka wskazuje, że bardzo często tak nie jest.

kolegia odwoławcze. Nie mieści się to w ustawowo określonym zakresie ich działania. W związku z tym w razie wystąpienia wątpliwości interpretacyjnych pracownicy gminnych organów podatkowych występują do Ministerstwa Finansów. Pogłębia to zasygnalizowany wyżej stan nadmiernej zależności gminnych organów podatkowych od Ministerstwa Finansów. Rozwiązaniem tego problemu byłoby jednoznaczne, ustawowe nałożenie na regionalne izby obrachunkowe obowiązku udzielania odpowiedzi na tego typu zapytania.

Wszystkie kwestie związane z określeniem właściwości samorządowych organów podatkowych są zawarte w ustawach i wydanych na ich podstawie rozporządzeniach. Ustawy te nie przewidują upoważnień dla organów lokalnych do wydawania aktów prawa miejscowego regulujących analizowaną problematykę. W praktyce rady gmin starają się wywierać na organy podatkowe nacisk w celu realizowania opracowanej przez nie polityki podatkowej, zwłaszcza w zakresie stosowania ulg uznaniowych. Organem samodzielnie decydującym o przyznaniu danej ulgi jest wójt, burmistrz, prezydent, działający w oparciu o kryteria zawarte we właściwych przepisach ordynacji podatkowej. Rady gmin, wiedząc o tym, a chcąc uzyskać wpływ na to jacy podatnicy otrzymają ulgę, uciekają się do podejmowania uchwał, w których określają zasady przyznawania ulg uznaniowych przez organ podatkowy. Wydaje się, że jeżeli uchwały te mają ogólny charakter, nie zawierają nakazów i zakazów, a także określają podstawowe założenia realizowanej przez radę polityki podatkowej, to nie ma podstaw do kwestionowania ich zgodności z prawem. Są to swoiste deklaracje rady gminy co do kierunków lokalnej polityki podatkowej. Nie mają one charakteru aktu prawnego i nie są wiążące dla adresatów. Podejmowanie tego typu apeli, deklaracji czy programów mieści się w szeroko określonym przedmiocie działalności gminy⁴³. Ich przyjmowanie nie musi mieć podstawy prawnej wymaganej przy kreowaniu aktów prawa miejscowego. Postanowienia takich uchwał należy traktować jako kierunkowe dyrektywy stosowania ulg w zapłacie podatków⁴⁴. Niekiedy są one elementem przygotowywanych przez radę gminy programów go-

43 Zob. art. 6 i art. 18 ustawy o samorządzie gminnym.

44 Zob. B. Brzeziński: Komentarz do wyroku NSA z dnia 23. lipca 1991 r. (sygn. akt III SA 452/91) – opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, z. 4 poz. 75.

spodarczych, w ramach których postuluje się przyznawanie przedsiębiorcom preferencji podatkowych w określonych sytuacjach⁴⁵. Uchwały tego typu nie mogą jednak zawierać żadnych dodatkowych warunków udzielania ulg uznaniowych przez gminny organ podatkowy, nie przewidzianych we właściwych przepisach ordynacji podatkowej. I tak np. niezgodne z prawem są postanowienia uchwał o konieczności opiniowania przez zarząd lub komisję rady decyzji wójta w sprawie ulgi uznaniowej⁴⁶. Wprowadzenie jakichkolwiek wymogów dotyczących kryteriów lub trybu przyznawania ulgi przez organ jest przejawem działania bez podstawy prawnej.

Przechodząc do omawiania drugiej strony stosunku prawnopodatkowego, tj. podatników już na wstępie należy stwierdzić, że miejscowe prawo podatkowe nie może być rozumiane jako prawo adresowane wyłącznie do mieszkańców danego obszaru. Obowiązuje ono na terenie organu go tworzącego, co oznacza, że dotyczy wszystkich podmiotów funkcjonujących na danym obszarze. Podatnikiem może być, zgodnie z art. 7 ordynacji podatkowej, nie tylko osoba fizyczna, ale również osoba prawna i jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej. Akty prawa miejscowego mogą dotyczyć wszystkich tych kategorii podatników. Nie ma w obowiązującym systemie postanowień ustawowych zakazujących normowania w tej formie zasad opodatkowania, np. osób prawnych, albo podatników mających siedziby na terenie innej gminy.

Podatnikami, których dotyczą akty miejscowego prawa podatkowego, są najczęściej podmioty mające miejsce zamieszkania lub siedziby na danym terenie. Mogą być nimi również osoby czasowo przebywające na danym terenie (opłata miejscowa), posiadające majątek położony na terenie gminy (podatek od nieruchomości) lub wykonujące pewne czynności na danym terenie (opłata targowa, opłata administracyjna, opłata skarbową). Akty miejscowego prawa podatkowego nie mogą zawierać regulacji naruszających konstytucyjną zasadę równości. Jej naruszenie jest dosyć często spotykane w uchwałach rad zawierających ulgi i zwolnienia podatkowe. W środowiskach lokalnych ist-

45 Opracowywanie takich programów jest przewidziane w art. 18 ust. 2 pkt 6 ustawy o samorządzie gminnym.

46 Zob. wyżej powołany wyrok NSA z dnia 23. lipca 1991 r.

nieje duża presja wywierana na radnych, mająca za cel wymuszenie wprowadzenia korzystnych rozwiązań podatkowych dla „swoich”, tzn. stałych mieszkańców. W efekcie podejmowane są uchwały, gdzie niższe stawki podatków i opłat oraz zwolnienia są przyznawane jedynie osobom „stałe przebywającym na terenie gminy”, „zameldowanym na stałe” albo „mieszkających co najmniej 5 lat”⁴⁷. Naruszeniem tej zasady jest również wprowadzanie w tych aktach określonych świadczeń o charakterze podatkowym, do uiszczania których są zobowiązane tylko osoby nie będące mieszkańcami gminy. Tego typu uchwały nie tylko naruszają wspomnianą zasadę, ale są wydawane bez podstawy prawnej⁴⁸.

Kolejnym mankamentem działalności prawotwórczej organów lokalnych przy określaniu adresatów aktów podatkowego prawa miejscowego jest ich indywidualizacja sprowadzająca się do ich nazywania (imię i nazwisko, oznaczenie firmy). Zawarte w powszechnie obowiązujących aktach prawa miejscowego przepisy, o czym już była mowa, muszą mieć charakter generalny i abstrakcyjny. W układzie terytorialnym, zwłaszcza w małych gminach, warunek ten jest często w praktyce naruszany. Organ lokalny, wprowadzając np. zwolnienie od podatku, wie jakie podmioty funkcjonujące na terenie gminy będą mogły z tego zwolnienia skorzystać. Daje temu wyraz w uchwale stwierdzając „...zwalnia się od podatku grunty, budynki i budowle niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej w” i tu następuje podanie nazwy i siedziby tej jednostki. Jest to właśnie wspomniany przejaw konkretyzacji adresata, naruszający wymóg generalności i abstrakcyjności postanowień aktów prawa miejscowego. W takich przypadkach przedstawiciele gminy podnoszą, że owa konkretyzacja jest faktem, ponieważ na terenie gminy działa tylko jeden niepubliczny zakład opieki zdrowotnej. Nie jest to tłumaczenie rozwiązujące problem, a to z uwagi na to, że w uchwałach nie mogą być stosowane indywidualne rozstrzygnięcia, nawet wówczas, gdy powszechnie wiadomo kogo one

47 Często występującym przykładem tego typu działalności rad mogą być zwolnienia od podatku od nieruchomości określonych obiektów, np. domów mieszkalnych, pod warunkiem, że podatnik ma stałe miejsce zamieszkania na terenie gminy.

48 Jako przykład można wskazać wyrok NSA z dnia 31. maja 1996 r. (sygn. akt I Sa/Ld 65/96) – opublikowany w: ONSA 1997, nr 2, poz. 88, którego przedmiotem była uchwała wprowadzająca opłatę za przejazd przez park przez osoby nie będące mieszkańcami gminy.

mają dotyczyć. Uchwała może np. zwalniać od podatku nieruchomości zakłady opieki zdrowotnej, a nie konkretny zakład. Takie podejście ułatwi ustalenie zasad opodatkowania wówczas, gdy na terenie gminy powstanie w trakcie roku nowy zakład opieki zdrowotnej. Będzie on korzystał z przedstawionego wyżej zwolnienia od podatku. Przyjęcie założenia, że zwolnienie konkretnego zakładu w uchwale jest dopuszczalne, prowadziłoby do naruszenia zasady równości wobec prawa. Nowopowstały zakład nie byłby objęty tym zwolnieniem.

Oprócz podatników i organów podatkowych adresatami postanowień aktów miejscowego prawa podatkowego są również inne osoby i jednostki. Mogą to być jednostki podległe (wydziały, jednostki budżetowe, gospodarstwa pomocnicze i zakłady budżetowe) zobowiązane do przekazywania na rzecz organu podatkowego określonych informacji potrzebnych do prawidłowego wymiaru podatków. Tego typu akty mogą być wydane w oparciu o postanowienia analizowanego wyżej art. 40 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym, gdzie stwierdza się, że rada jest uprawniona do stanowienia aktów prawa miejscowego w zakresie organizacji urzędów i instytucji gminnych. Akty te, jako skierowane do jednostek podległych gminie, mają charakter wewnętrzny i nie mają w praktyce szerokiego zastosowania. Ten stan rzeczy należy ocenić pozytywnie, ponieważ normowanie stosunków z jednostkami podległymi w formie aktów prawa miejscowego w tak niewielkich strukturach organizacyjnych, wydaje się być przejawem nadmiernego formalizmu. Większość spraw pomiędzy tymi jednostkami i organami gminy załatwiana jest w ramach bieżącego zarządzania i nie wymaga normowania w aktach prawnych.

Oprócz aktów o charakterze wewnętrznym, adresowanych do innych podmiotów niż organy podatkowe i podatnicy, występują akty powszechnie obowiązujące. Dobrym przykładem tego typu aktów mogą być uchwały rad gmin ustanawiających inkasentów podatków. Są one podejmowane na podstawie upoważnień zawartych w ustawach regulujących poszczególne podatki. Przepisy te są bardzo ogólnie sformułowane, co z jednej strony pozostawia radom dużą swobodę przy regulowaniu tej kwestii, ale z drugiej jest przyczyną powstawania licznych wątpliwości interpretacyjnych⁴⁹. Niekiedy, kwestionując skutecz-

49 Problematyka ta jest szerzej przedstawiona w dalszej części opracowania.

ność powołania inkasenta w drodze uchwały, zawierane są różnego rodzaju „porozumienia” i „umowy”, na mocy których powołuje się inkasentów, albo nakłada na nich konkretne obowiązki. Nie wnikając bliżej w zasygnalizowaną tematykę należy stwierdzić, że tego typu porozumienia nie mają mocy na gruncie prawa publicznego, do którego zalicza się również miejscowe prawo podatkowe. Są to umowy cywilnoprawne, których przedmiotem nie mogą być uprawnienia i obowiązki publicznoprawne. Mogą one w określonych sytuacjach „wspomagać” postanowienia wynikające z uchwał rad gmin; nie mogą natomiast w żadnym razie ich zastąpić. Inkasenta, w rozumieniu art. 9 Ordynacji podatkowej, skutecznie ustanowić można jedynie w drodze podjęcia stosownej uchwały przez radę gminy. Wszelkie inne formy (umowy, porozumienia) nie stanowią podstawy do wykonywania przez daną osobę zadań ustawowo przypisanych inkasentowi.

4.4. „Sprawy podatkowe” jako przedmiot aktów prawa miejscowego

Użyty w definicji miejscowego prawa podatkowego termin „sprawy podatkowe” wymaga bliższego scharakteryzowania. Jego poprawne zrozumienie umożliwi określenie przedmiotu aktów miejscowego prawa podatkowego. Samo stwierdzenie, że przedmiotem tych aktów może być wskazany rodzaj spraw, niewiele wyjaśnia. Na to pojęcie składają się trzy grupy zagadnień:

- 1) konstrukcja prawna podatku (materialne prawo podatkowe);
- 2) zasady postępowania podatkowego zmierzającego do ustalenia i pobrania podatku (proceduralne prawo podatkowe) oraz
- 3) organizacja i kompetencje organów podatkowych (ustrojowe prawo podatkowe).

Akty prawa miejscowego dotyczące jednej z tych grup spraw należy zaliczyć do miejscowego prawa podatkowego. Najbardziej pojemna jest grupa obejmująca zagadnienia składające się na konstrukcję prawną podatku. Mieszczą się tam wszystkie istotne elementy składowe podatku. Będą to więc sprawy dotyczące określenia podmiotu podatku, jego przedmiotu, podstawy opodatkowania, stawek, ulg i zwolnień oraz trybu i warunków płatności. Organy lokalne mają najszersze uprawnienie

nia właśnie w tej grupie zagadnień. Znacznie skromniejsze uprawnienia przysługują im w odniesieniu do zasad prowadzenia postępowania podatkowego i egzekwowania wpływów podatkowych. Procedury z tym związane są niemal całkowicie uregulowane ustawowo, bez pozostawienia miejsca na regulacje lokalne, co jest uzasadnione charakterem tych spraw. Jeszcze mniejsze kompetencje mają organy lokalne przy określaniu, o czym już była mowa, organizacji i kompetencji organów podatkowych. Problematyka ta jest zastrzeżona do wyłącznej regulacji ustawowej.

4.5. Konstytucyjne i ustawowe wyznaczniki granic miejscowego prawa podatkowego

Ustalenie znaczenia pojęcia „sprawy podatkowe” umożliwia przejście do zasadniczego – z uwagi na tematykę tego rozdziału – pytania: jakie sprawy podatkowe mogą być normowane postanowieniami miejscowego prawa podatkowego? Odpowiadając na tak postawione pytanie, należy ustalić granice kompetencji do normowania spraw podatkowych przez organy lokalne. W literaturze przedmiotu używa się określenia „granice władztwa podatkowego”⁵⁰.

Zagadnienie z pozoru wydaje się być proste. Organy mogą regulować tylko te sprawy i tylko w takim zakresie, jak to wynika z upoważnienia ustawowego. To ustawodawca określa granice dopuszczalnych regulacji w formie aktów prawa miejscowego, co wynika z jego istoty jako prawa podustawowego. Gdzie tu zatem jest problem? Jest i to duży. Da się on sprowadzić do kolejnego pytania: czy ustawodawca w ogóle może przekazać sprawę podatkową do uregulowania w akcie prawa miejscowego, a jeżeli tak, to czy każdą? Wyprzedzając dalsze rozważania należy stwierdzić, że jest on w tym aspekcie mocno ograniczony postanowieniami aktów, z którymi ustawa zwykła musi być zgodna, a przede wszystkim Konstytucji.

Chcąc ustalić czy możliwe jest regulowanie spraw podatkowych w formie aktów prawa miejscowego, należy wyjść od analizy przepisów Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego⁵¹. Postanowienia tego

50 H. Litwińczuk: Władztwo lokalne w sferze podatkowej, „Finanse” 1985, nr 9.

51 Europejska Karta Samorządu Terytorialnego z dnia 15. października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607).

aktu muszą być uwzględniane przez jego emisariuszy, do których zalicza się i Polska⁵². Została ona ratyfikowana przez Prezydenta 26. kwietnia 1993 r. a weszła w życie 1. marca 1994 r.⁵³ Po wejściu w życie Konstytucji RP nie ma wątpliwości, że jest to ratyfikowana umowa międzynarodowa, której postanowienia mają duży wpływ na ustawodawstwo wewnętrzne. Z art. 2 tego aktu wynika, że zasady funkcjonowania samorządu terytorialnego powinny być uregulowane w Konstytucji⁵⁴. Do zasad tych zalicza się m.in. sprawy związane z finansami samorządu, które zostały uregulowane w art. 9 Karty. Z ust. 3 tego przepisu wynika, że „przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać, w zakresie określonym ustawą.” Zgodnie z tym przepisem samorządy powinny mieć realny wpływ na wysokość podatków i opłat lokalnych. Wpływ ten ma być ponadto zagwarantowany poprzez ustawową regulację zakresu lokalnego władztwa podatkowego.

Z tymi wymogami analizowanego aktu koresponduje art. 16 ust. 2 i 168 Konstytucji RP. Z pierwszego z tych przepisów wynika uprawnienie samorządu terytorialnego do uczestniczenia w sprawowaniu władzy. Jednym z przejawów tego uczestnictwa jest określone w art. 168 Konstytucji prawo jednostek samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Prawo to jest ograniczone postanowieniami ustaw kompetencyjnych i przede wszystkim Konstytucji. Przed przejściem do omawiania tych ograniczeń należy bliższej analizie poddać przytoczony art. 168, ponieważ tylko z pozoru jest on prosty i zrozumiały. Wyjaśnienia wymaga, na czym ma polegać ustalanie wysokości wskazanych w tym przepisie świadczeń i co kryje się pod pojęciem podatków i opłat lokalnych? Analizując ten przepis, trzeba ponadto odpowiedzieć na pytanie, czy jednostkom samorządowym przysługuje prawo ustalania wysokości

52 Szerzej: W. Miemiec: Europejska Karta Samorządu Terytorialnego jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin – wybrane zagadnienia teoretycznoprawne, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 10.

53 Zgodnie z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25. października 1995 r. (sygn. akt K. 4/95) Karta, jako że nie była ratyfikowana przez parlament, a jedynie przez Prezydenta, powinna być traktowana jako akt prawny rangi podustawowej.

54 Szerzej: L. Kieres: Analiza zgodności polskiego prawa samorządu terytorialnego z Europejską Kartą Samorządu Terytorialnego, „Samorząd Terytorialny” 1998, nr 9.

tylko podatków i opłat lokalnych z wyłączeniem innych spraw podatkowych?

Ustalanie wysokości podatków oraz opłat lokalnych nie może być utożsamiane jedynie z uprawnieniem jednostek samorządowych do określania wysokości stawek tych świadczeń, na co może wskazywać interpretacja tego zwrotu w powiązaniu z art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego⁵⁵. Stawka podatku jest tylko jednym z elementów decydujących o wysokości opodatkowania. Wysokość podatku jest zależna również od konstrukcji podstawy opodatkowania oraz możliwości wprowadzania wyłączeń z opodatkowania, zwolnień i ulg. Uprawnienie do kształtowania tych elementów konstrukcji podatku umożliwia decydowanie o jego wysokości. Instytucje te mogą być stosowane nie tylko na etapie tworzenia prawa, ale również na etapie jego stosowania. Wpływ jednostki samorządu terytorialnego na wysokość podatków i opłat lokalnych powinien być rozumiany jako możliwość stanowienia przez organy stanowiące samorządu aktów prawa miejscowego, które regulują ww. elementy konstrukcji podatku (stanowienie prawa) i decydowania o wysokości podatku w drodze stosownych decyzji podejmowanych przez organy jednostek samorządu terytorialnego (stosowanie prawa). Można to zobrazować przykładem ulg przyznawanych przez jednostkę samorządową. Może ona w obowiązującym systemie wprowadzić ulgę w podatku rolnym w drodze podjęcia stosownej uchwały na podstawie art. 13e ustawy o podatku rolnym. Jest to niewątpliwie przejaw wpływu rady na wysokość podatku rolnego. Ten wpływ występuje również wtedy, gdy podatek rolny zostanie w całości lub w części umorzony przez wójta, burmistrza (prezydenta) w drodze decyzji wydanej na podstawie art. 67 ordynacji podatkowej. W tym przypadku rada wpływa na wysokość podatków poprzez swój organ uprawniony do przyznawania ulg w drodze decyzji.

Ustalanie wysokości podatków i opłat lokalnych przez jednostkę samorządu terytorialnego sprowadza się do określania przez jej organy (w drodze stanowienia prawa miejscowego oraz poprzez wydawanie

55 W. Miemiec wskazuje, że w oryginalnym tekście Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego mówi się o uprawnieniu samorządu do ustalania stawek podatkowych – zob. W. Miemiec: *Europejska Karta...*, op. cit., s. 67.

decyzji) elementów konstrukcji podatku decydujących o jego wysokości (stawki, ulgi, zwolnienia).

Z art. 168 Konstytucji wynika, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych. Prawo to jest zatem ograniczone jedynie do kategorii podatków i opłat lokalnych. Jakie to świadczenia? Definicji podatków i opłat lokalnych nie zawiera żaden akt prawny.⁵⁶ W obowiązującym systemie funkcjonuje ustawa z dnia 12. stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w której unormowany jest podatek od nieruchomości, od środków transportowych, od posiadania psów oraz trzy opłaty: targowa, miejscowa i administracyjna. Według mnie nie ma podstaw do twierdzenia, że podatki i opłaty lokalne, o których mowa w art. 168 Konstytucji to tylko te, które są uregulowane w powołanej ustawie. Konstytucyjne pojęcie podatków i opłat lokalnych należy ustalać poprzez odwołanie się do postanowień Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego, gdzie znajduje się przepis, przyznający samorządowi uprawnienia do ustalania wysokości podatków. Art. 168 jest realizacją wymogów dotyczących władztwa podatkowego samorządu, określonych w art. 9 Karty. Wskazuje się tam wyraźnie na podatki i opłaty stanowiące „część zasobów finansowych społeczności lokalnych”. Pozwala to twierdzić, że władztwo podatkowe samorządu dotyczy podatków zasilających budżety lokalne. Podatki i opłaty lokalne w takim ujęciu, to podatki i opłaty stanowiące dochody własne samorządu. W związku z tym nie może to być pojęcie zawężane tylko do pewnej grupy świadczeń, w Polsce uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Obejmuje ono wszystkie świadczenia zasilające budżety lokalne.

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 między 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 ordynacji podatkowej. Nieodpłatność podatku

56 M. Popławski: Pojęcie podatków lokalnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, 2003, nr 7–8, s. 5 i nast.

wyraża się tym, że podatnik uiszczając podatek nie otrzymuje ze strony Skarbu Państwa lub gminy żadnego świadczenia wzajemnego⁵⁷. I to różni podatek od typowej opłaty. Opłata pobierana jest w związku z konkretnymi czynnościami organów państwowych lub samorządowych, bądź też za konkretne usługi⁵⁸. W doktrynie podkreśla się, że opłata ma charakter ekwiwalentny⁵⁹, tzn. świadczenie wzajemne otrzymywane przez wnoszącego opłatę jest równe tyle, ile wynosi opłata. Jeżeli tak rozumiana ekwiwalentność świadczenia i opłaty nie występuje, to wnoszona opłata nabiera cech podatku. Będzie tak w przypadku, gdy opłata jest wyższa od wartości świadczenia uzyskiwanego przez wnoszącego opłatę. Nadwyżka wniesionej kwoty ponad wartość świadczenia uzyskanego ma charakter podatku⁶⁰. Podobnie będzie wówczas, gdy z wniesieniem „opłaty” nie będzie wiązało się żadne świadczenie ze strony państwa lub samorządu. Taka „opłata” będzie w istocie rzeczy podatkiem. Stąd też dobrze się stało, że ustawodawca w Konstytucji posługuje się pojęciem „podatek” i „opłata”. Wyklucza się w ten sposób spory, które powstawałyby na etapie tworzenia i stosowania prawa podatkowego przy definiowaniu podatków i opłat. Zarówno podatki jak i opłaty wchodzą do szerszej kategorii „danin publicznych”, których zasady ustanawiania reguluje art. 217 Konstytucji. W związku z tym ograniczone jest w praktyce legislacyjnej nazywanie podatków opłatami jedynie po to, aby uniknąć zastrzonych rygorów nakładania podatków⁶¹.

W oparciu o powyższe ustalenia za podatki i opłaty lokalne, o których mowa w art. 168 Konstytucji, należy uznać te świadczenia, które spełniają dwa kryteria:

- stanowią dochód budżetu samorządowego i;
- jednostka samorządowa może ustalać ich wysokość⁶².

57 Por. np. B. Brzeziński: *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 27; L. Etel: *System podatkowy* (zarys wykładu), Siedlce 2002, s. 12.

58 Por. A. Gomułowicz, J. Małecki: *Podatki...*, op. cit., s. 115.

59 Zob. np. B. Brzeziński: *Prawo...*, op. cit.; A. Gomułowicz, J. Małecki: *Podatki...*, op. cit.

60 Tamże.

61 Legislacyjną specyfikę nakładania podatków przedstawia C. Kosikowski – zob. C. Kosikowski: *Legislacja finansowa*, Warszawa 1998, s. 73.

62 Szerzej: M. Popławski: *Lokalne prawo podatkowe*, Białystok 2002, s. 37 i nast. (maszynopis powielony).

Dla uniknięcia nieporozumień interpretacyjnych należy posługiwać się terminem podatki i opłaty samorządowe, do których zaliczają się niewątpliwie podatki i opłaty lokalne uregulowane w powołanej ustawie o takim tytule. W systemie podatkowym można zatem wyróżnić podatki i opłaty samorządowe oraz podatki państwowe. Podział podatków na samorządowe i państwowe ma swoje umocowanie w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, zgodnie z którą podatkowymi dochodami gminy są: podatek od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych, od działalności gospodarczej osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od posiadania psów, opłaty lokalne (miejscowa, administracyjna i targowa) oraz opłata skarbową. Podatkami państwowymi natomiast są oba podatki dochodowe, podatek od towarów i usług, akcyzowy, od gier, ryczałt ewidencjonowany i pozostałe formy ryczałtów z wyjątkiem karty podatkowej.

W Polsce, o czym już wspomniano, pomimo występowania trzech szczebli samorządu terytorialnego, „własne” podatki posiada jedynie gmina. Województwo i powiat nie mają ustawowo im przyznanych samodzielnych dochodów podatkowych. Otrzymują jedynie udziały w podatkach dochodowych stanowiących dochód budżetu państwa. Należy podkreślić, że nie są to podatki wspólne państwa i samorządu. Są to podatki państwowe, w których swój ustawowy udział mają jednostki samorządu terytorialnego.

Czasami, ze względu na specyficzną organizację poboru podatków samorządowych (część z nich pobierana jest przez same gminy, a część przez państwowy aparat skarbowy) dzieli się je na dwie grupy, a mianowicie realizowane przez samorządowe organy podatkowe oraz przez urzędy skarbowe. Do tej drugiej grupy zalicza się podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych i podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej. Podział ten ma istotne znaczenie przy stosowaniu ulg, odroczeń, umorzeń, które mogą być stosowane przez urząd skarbowy tylko na wniosek lub za zgodą przewodniczącego jednostki samorządu terytorialnego.

Wyżej przeprowadzone rozważania pozwalają stwierdzić, że za podatki i opłaty lokalne, o których mowa w art. 168 Konstytucji, należy uznać wszystkie świadczenia zasilające budżet gminy, na wysokość

których wpływ mają organy samorządu terytorialnego (rada lub organy podatkowe).

Kolejny problem, który trzeba rozważyć analizując postanowienia art. 168, sprowadza się do następującego pytania: czy jednostki samorządu terytorialnego mają możliwość stanowienia miejscowego prawa podatkowego tylko w zakresie ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych? Taki wniosek można wyciągnąć, dokonując literalnej jedynie wykładni art. 168 Konstytucji. Okazuje się on jednak chybiony, gdy weźmiemy pod uwagę czemu ta regulacja ma służyć. Celem tego przepisu jest zagwarantowanie jednostkom samorządu terytorialnego wpływu na kształt podatków stanowiących dochody ich budżetów, czego wymaga Europejska Karta Samorządu Terytorialnego. Nie może on być zatem interpretowany jako regulacja ograniczająca uprawnienia podatkowe samorządu tylko do możliwości ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych. Inaczej rzecz ujmując: przepis ten gwarantuje minimalny zakres kompetencji podatkowych, nie przesądzając o tym czy inne sprawy podatkowe mogą być przez samorząd regulowane w formie stanowienia aktów prawa miejscowego.

Wpływ organów samorządowych na ustalanie wysokości podatków i opłat lokalnych jest zagwarantowany konstytucyjnie w analizowanym art. 168. Jego treść nie przesądza jednak o uprawnieniach samorządu do kształtowania systemu podatkowego. Problematyka ta jest uregulowana w innych przepisach Konstytucji. Szczególnie ważne są w tym zakresie postanowienia art. 84 i 217 Konstytucji⁶³. Wynika z nich nakaz regulowania obowiązków podatkowych w ustawie. Jedy-
nym aktem umożliwiającym zgodne z tymi przepisami nałożenie na dany podmiot ciężaru podatkowego jest ustawa. Ustawodawca konstytucyjny nie przewidział w tym zakresie żadnych wyjątków. Oznacza to, że podatek może być uchwalony jedynie przez parlament, z wyłączeniem organów lokalnych. Ustawodawca przysługującej mu kompetencji do nakładania obowiązków podatkowych nie może skutecznie przekazać na inne podmioty. Tylko w drodze ustawy można bowiem nałożyć

63 Wprowadzenie do unormowań zawierających nakaz ustawowego regulowania istotnych elementów konstrukcji podatku od dawna było postulowane przez doktrynę – zob. C. Kosikowski: *Propozycje ujęcia finansów publicznych w przyszłej Konstytucji RP*, (w:) *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera*, Poznań 1997.

obowiązek płacenia podatków. Akty prawa miejscowego w żadnym razie nie mogą więc wprowadzać na danym terenie obciążeń podatkowych. W praktyce można spotkać się z takimi próbami dosyć często. Organy lokalne, wiedząc o konstytucyjnym nakazie wprowadzania podatków w drodze ustawy, próbują go obejść używając na określenie wprowadzanych świadczeń innej nazwy niż podatek. Najczęściej na podstawie art. 40 ust. 2 i 3 ustawy o samorządzie gminnym, gdzie zawarte jest ich uprawnienie do określania zasad korzystania z obiektów komunalnych, podejmują uchwały w sprawie różnorodnych opłat, które w istocie rzeczy są podatkami⁶⁴. Jest to oczywiście działanie nie znajdujące żadnych podstaw prawnych.

Istotne ograniczenia w możliwości normowania spraw podatkowych aktami prawa miejscowego zawiera art. 217 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W przepisie tym powtórzony jest zawarty w art. 84 nakaz wprowadzania podatków w drodze ustawy. Świadczy to o wadze jaką do tego zagadnienia przywiązuje ustawodawca konstytucyjny. Potwierdza to wcześniejsze ustalenia dotyczące ustawowego trybu ustanawiania podatków.

W analizowanym artykule ustawowa forma jest zastrzeżona nie tylko dla podatków, ale również dla wszelkich danin publicznych. Daniny tego typu charakteryzują się tym, że są pobierane na podstawie ustawy i zasilają budżet państwa, lub jednostki samorządu terytorialnego. Jako przykład takich danin można wskazać opłaty lokalne. Ich wprowadzanie, co wynika z art. 217 Konstytucji, jest możliwe tylko w formie ustawy. W tym kontekście praktykowane przez organy lokalne nazywanie podatków opłatami traci sens. Opłaty te mają bowiem charakter danin publicznych, a w związku z tym nie mogą być wprowadzane na podstawie aktu prawa miejscowego. Muszą mieć, podobnie jak

64 Na tej podstawie gminy wprowadzają opłaty za przejazd po określonych drogach, korzystanie z przejść granicznych czy też innych obiektów. Świadczenia te, z uwagi na ich nieekwiwalentność, nie mogą być uznane za opłaty. Poza tym na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym nie można wprowadzać żadnych opłat związanych z korzystaniem z mienia gminnego – zob. wyrok NSA z dnia 16. grudnia 1996 r. (sygn. akt II SA/Kr 1377/96) – opublikowany: „Wokanda” 1997, nr 7.

podatki, swoje umocowanie ustawowe. Odnosząc ten warunek do obowiązującego systemu podatków i opłat lokalnych, można mieć wątpliwości co do zgodności z nim przepisów regulujących konstrukcję opłaty administracyjnej. Może być ona pobierana, co wynika z art. 18 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, za czynności urzędowe wykonywane przez organy gminy (wójta, burmistrza, prezydenta miasta), jeżeli czynności te nie są objęte przepisami o opłacie skarbowej. O jej wprowadzeniu bądź nie, decyduje rada gminy w formie stosownej uchwały. Podejmując taką uchwałę, rada w istocie rzeczy wprowadza nie istniejącą wcześniej daninę publiczną, obciążającą podmioty, na rzecz których wykonywana jest czynność urzędowa. Upoważnienie rady do wprowadzenia takich świadczeń w formie aktów prawa miejscowego wydaje się naruszać wynikający z art. 217 warunek wyłączności ustawy przy nakładaniu danin publicznych. Podobne zastrzeżenia można mieć również do unormowań dotyczących opłaty prolongacyjnej⁶⁵.

W analizowanym art. 217 Konstytucji wskazane zostały elementy konstrukcji prawnej podatku, które muszą być uregulowane w ustawie. *A contrario* nie mogą być przedmiotem aktów prawa miejscowego. W ustawie musi być określony podmiot podatku. Pojęcie to obejmuje zarówno podmiot czynny uprawniony do uzyskiwania wpływów z podatków (państwo i jednostki samorządu terytorialnego), jak i podmiot bierny (podatnik) zobowiązany do płacenia podatku. Obie strony stosunku prawnopodatkowego powinny być w sposób ścisły określone w ustawie. To ustawa w sposób jednoznaczny powinna rozstrzygać, jakie podmioty mogą czerpać wpływy z danego podatku i na kim ciąży obowiązek płacenia podatku. Podmiot czynny jest reprezentowany przez organy podatkowe, których struktura i kompetencje to również domena ustawy. Akty prawa miejscowego, co sygnalizowano już wcześniej, nie mogą zatem regulować spraw związanych z funkcjonowaniem tych organów. Akty te nie znajdą też zastosowania przy nakładaniu obowiązku podatkowego, określaniu podatnika, ani też przy ustalaniu „kategorii podmiotów zwolnionych od podatku”. Regulacja ustawo-

65 Zob. art. 57 § 7 ordynacji podatkowej. Problematyka dotycząca konstytucyjności przepisów upoważniających do wprowadzania opłaty administracyjnej i prolongacyjnej jest przedstawiona w dalszej części opracowania.

wa dotycząca podatnika musi być zupełna – w tym sensie, że to ustawa musi regulować na kim ciąży obowiązek podatkowy, ale też i jakie podmioty mogą być zwolnione od podatku. Stąd właśnie należy wywodzić zakaz wprowadzania w uchwałach gmin zwolnień o charakterze podmiotowym. Zakaz ten nie może być jednakże interpretowany rozszerzająco. Zwolnienia podmiotowe to takie, w konstrukcji których jedynym kryterium ich stosowania jest posiadanie określonej podmiotowości, tj. bycie osobą fizyczną, osobą prawną, lub jednostką organizacyjną nie mającą osobowości prawnej o określonych cechach. W analizowanym przepisie konstytucyjnym nie ma mowy o zwolnieniach przedmiotowych i zwolnieniach przedmiotowo – podmiotowych. Zakaz wprowadzania zwolnień w innej formie niż ustawa odnosić należy jedynie do zwolnień podmiotowych. Ustalenie to ma fundamentalne znaczenie z uwagi na pojawiające się po wejściu w życie Konstytucji wątpliwości co do zgodności z analizowanym artykułem zwolnień wprowadzanych przez rady gmin.

Pisząc o zwolnieniach od podatku, należy nawiązać do użytych w art. 217 bardzo zbliżonych pojęć „ulgi” i „umorzenia”. Zasady przyznawania ulg i umorzeń mogą być uregulowane tylko w ustawie. Ustawodawca posłużył się tu zwrotem „zasady przyznawania”, co oznacza, że w ustawie powinny być określone przede wszystkim kryteria stosowania tych instytucji, bez konieczności kompleksowej regulacji. Należy stąd wnioskować, że mogą zatem w ustawie być zawarte upoważnienia dla organów lokalnych do szczegółowego określania trybu przyznawania ulg i umorzeń.

Pewne wątpliwości wzbudza w literaturze pojęcie „przyznawanie ulg”. Według mnie nie chodzi tylko i wyłącznie o przyznawanie ulg i umorzeń na etapie stosowania prawa⁶⁶. Przyznawanie ulg może się odbywać nie tylko na podstawie decyzji (stosowanie prawa), ale również na podstawie aktu prawnego. Niekiedy w ramach jednego aktu prawnego obok siebie występują ulgi przyznawane na podstawie decyzji przez organ podatkowy i ulgi przyznane przez radę gminy w formie

66 Zob. H. Dzwonkowski: Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji, „Glosa” 1999, nr 6.

stosownej uchwały⁶⁷. Przemawia to za szerokim rozumieniem tego pojęcia, zgodnym z jego znaczeniem wynikającym z języka potocznego.

Zasadniczy problem związany z występującymi w tym artykule pojęciami „ulga” i „umorzenie” sprowadza się do tego, że nie bardzo wiadomo co się pod nimi kryje. Nie można im nadać znaczenia przyjętego w doktrynie⁶⁸, z uwagi na to, że umorzenie podatku jest jednym z rodzajów ulg podatkowych. Pojęcie „ulga” zawarte w Konstytucji nie może być rozumiane zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 6 ordynacji podatkowej, ponieważ nie obejmuje zwolnień podatkowych, o których mowa jest w dalszej części art. 217. Nie wnikając w szczegółowe rozważania dotyczące tej tematyki, w tym miejscu należy – według mnie sięgnąć do potocznego rozumienia terminu „ulga” – jako częściowego zmniejszenia ciężaru podatkowego. Znaczenie pojęcia „umorzenie” jako ulgi uznaniowej należy ustalać w oparciu o postanowienia art. 67 ordynacji podatkowej. Być może ustawodawca uznał za konieczne zamieszczenie w Konstytucji tylko tej ulgi uznaniowej z uwagi na jej najdalej idące skutki. W każdym razie, mimo że tylko umorzenie jest wymienione w analizowanym przepisie, do wszystkich ulg, w tym również uznaniowych, należy odnosić konstytucyjny nakaz ich normowania w ustawie. Może on być zatem rozciągany na inne ulgi uznaniowe, takie jak odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty i zaniechanie poboru⁶⁹. Z uwagi na zasadniczy wątek prowadzonych tu rozważań podstawowe znaczenie ma stwierdzenie, że zasady ustalania ulg, w tym i umorzeń podatku, muszą być określone w ustawie; natomiast szczegółowe regulacje mogą być przez ustawodawcę przekazane do uregulowania w formie prawa podustawowego.

W ustawie, oprócz podmiotów, zwolnień podmiotowych i ulg, powinien być również określony przedmiot opodatkowania. Wiąże się to ściśle z wcześniej omówionym nakazem wprowadzania podatków w formie ustawowej. Nie można wprowadzić nowego podatku bez stwier-

67 Zob. art. 13e ustawy o podatku rolnym, na mocy którego rada gminy może wprowadzić ulgi w podatku rolnym i art. 13d, gdzie wskazuje się na ulgi przyznawane na podstawie decyzji organu podatkowego wydanej na wniosek podatnika.

68 Szerzej: W. Nykiel, *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 36; S. Presnarowicz, *Ułgi i zwolnienia ...*, op. cit., s. 51.

69 Inaczej: C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7.

dzenia od czego ma być płacony, czyli bez określenia jego przedmiotu. Organy terenowe nie mają możliwości nakładania podatków, a przez to nie mogą też określać ich przedmiotów. W aktach prawa miejscowego w żadnym razie nie może być też rozszerzony zakres przedmiotowy obowiązującego podatku. Jest to materia zastrzeżona dla ustawodawcy, przez co akty podustawowe nie mogą jej zmieniać ani też modyfikować. W praktyce organy gmin mają tendencje do „poprawiania” niektórych postanowień ustaw regulujących podatki samorządowe. Jest to widoczne na etapie określania stawek, gdzie przy okazji ustala się stawkę dla przedmiotu nie podlegającego opodatkowaniu⁷⁰. Ustawowo określony przedmiot podatku nie może być aktami prawa miejscowego „dostosowywany” do potrzeb organów lokalnych. Jedynym wyłomem od tej zasady jest możliwość wprowadzania zwolnień przedmiotowych. Ich regulowanie w aktach podustawowych, w odróżnieniu od zwolnień podmiotowych, jest możliwe. Tutaj pojawia się problem prawidłowej konstrukcji takiego zwolnienia, zwłaszcza w kontekście zwolnień o charakterze mieszanym, czyli przedmiotowo–podmiotowym. Uważam, co już było sygnalizowane, że zwolnienia przedmiotowo–podmiotowe są w istocie rzeczy odmianą zwolnień o charakterze przedmiotowym. Każde zwolnienie przedmiotowe musi dotyczyć określonego podmiotu. W tym sensie ma ono charakter przedmiotowo–podmiotowy. O tego typu zwolnieniach nie mówi art. 217 Konstytucji co pozwala twierdzić, że mogą one być normowane w aktach prawa miejscowego.

Kolejnym istotnym elementem konstrukcji podatku, który wymaga ustawowej formy uregulowania, są stawki podatkowe. Ustawodawca stosuje różnego rodzaju konstrukcje stawek podatkowych. Nie wzbudza żadnych wątpliwości interpretacyjnych bezpośrednie zamieszczenie w tekście ustawy konkretnych stawek o charakterze procentowym, kwotowym lub mieszanym z zamieszczoną w tym samym akcie regułą waloryzującą stawki. Jest to najpowszechniej stosowany sposób określania stawek, zgodny oczywiście z wymogami Konstytucji. Innego rodzaju sposobem określania stawek, a tu mogą pojawić się wspomniane wątpliwości, jest ustawowe określanie stawek maksymalnych i mini-

70 Jako przykład można podać próbę ustalenia stawki podatku od nieruchomości dla urządzeń energetycznych (stacji transformatorowych) nie będących budowlami. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają tylko nieruchomości i obiekty budowlane – zob. art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

malnych. W ramach takich „widełek” organ wykonawczy może albo musi ustalać stawki konkretnie obowiązujące. Od razu trzeba odpowiedzieć na pytanie, czy jest to zgodne z konstytucyjnym wymogiem ustawowego określania stawek podatkowych? Można bowiem twierdzić, że stawki znajdujące zastosowanie do podatników są w takim przypadku ustalane w akcie podustawowym. Jest tak w istocie, ale wynika to z woli ustawodawcy, który przyjął taki właśnie sposób ustalania stawek. Wprowadzenie stawki maksymalnej zabezpiecza co do zasady interesy podatnika, w tym sensie, że w akcie niższej rangi niż ustawa nie mogą pojawić się obciążenia przekraczające dopuszczalny przez ustawodawcę pułap. Stawka minimalna zabezpiecza interes fiskusa przed nadmierną utratą dochodów w wyniku wprowadzenia przez organ wykonawczy stawek zbyt niskich. Ten sposób ustalania stawki jest zgodny z celem ustawowego nakazu normowania stawek. Jest nim przede wszystkim ochrona interesów podatników. Instytucja stawki maksymalnej w istocie rzeczy jest formą ulgi podatkowej. Wynika to stąd, że organ wykonawczy, ustalając stawki nie może jej przekroczyć, przez co pozostają mu dwie możliwości: przyjęcie stawki maksymalnej (w takim przypadku będzie to identyczna stawka jak w ustawie), albo też jej obniżenie (wówczas doprowadzi to do zmniejszenia wysokości obciążenia podatkowego w stosunku do poziomu określonego w ustawie). W tym drugim przypadku organ wykonawczy, ustalając stawkę niższą od maksymalnej stawki ustawowej, zastosuje ulgę podatkową. Będzie to ulga przyznana na podstawie zasad wynikających z ustawy, co koresponduje z fragmentem art. 217 Konstytucji dotyczącym stanowienia ulg⁷¹. Tak więc taki sposób określania stawek jest zgodny z wymogami Konstytucji nawet przy założeniu, że wprowadzanie niższych stawek od maksymalnych jest formą przyznawania ulg podatkowych.

Kształtowanie stawek podatkowych w określonych ustawowo granicach jest bardzo wygodnym dla ustawodawcy i organów lokalnych sposobem ustalania wysokości podatków i opłat. Umożliwia bowiem (o czym później) dostosowanie obciążeń podatkowych do specyfiki danego terenu. Uwalnia też ustawodawcę od ryzyka wprowadzenia stawek

71 Zgodnie z art. 217 ustawa powinna określać „zasady przyznawania ulg”.

zbyt wysokich (przeciążenie podatkowe) lub zbyt niskich (ubytek dochodów budżetów lokalnych).

4.6. Przepisy ustaw upoważniające do stanowienia miejscowego prawa podatkowego

Akty miejscowego prawa podatkowego są wydawane na podstawie i w granicach określonych w ustawach. Upoważnienia ustawowe mają więc zasadnicze znaczenie przy określeniu podmiotu uprawnionego do wydania aktu prawa miejscowego i jego zakresu przedmiotowego. Ustawodawca, konstruując tego typu przepisy, musi bezwzględnie przestrzegać wyżej omówionych konstytucyjnych uwarunkowań tworzenia tego prawa. Ich przekroczenie skutkuje stwierdzeniem przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności danego przepisu z Konstytucją. Stąd też dużej wagi nabiera sprawa właściwej treści i formy upoważnień ustawowych. Konstytucja ani ustawy ustrojowe nie określają wymogów, którym powinny odpowiadać tego typu upoważnienia. Nie można do nich stosować nawet odpowiednio art. 92 ust. 1 Konstytucji, gdzie zawarte są szczegółowe warunki wydawania rozporządzeń. Inny jest bowiem, co już zostało zasygnalizowane, cel stanowienia rozporządzeń i aktów prawa miejscowego. Rozporządzenia są wydawane „na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania”, a akty prawa miejscowego „na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie”. Akty prawa miejscowego nie są typowym przepisem wykonawczym do ustawy. Ich zakres jest szerszy z uwagi na to, że można w nich regulować problematykę nie unormowaną w ustawie. Możliwość ta jest limitowana przez ustawodawcę określeniem granic „samodzielnej” działalności organów lokalnych, co jednak nie przesądza o tym, że są to przepisy wydane tylko w celu uszczegółowienia postanowień ustawy.

Do konstrukcji analizowanych upoważnień nie znajdują też zastosowania postanowienia rozporządzenia prezesa Rady Ministrów z dnia 20. czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”⁷². Zgodnie z § 143 wskazanego rozporządzenia do aktów prawa miejscowego nie stosuje się m.in. postanowień działu I rozdziału 8, gdzie zawarte są

72 Dz.U. Nr 100, poz. 908 – dalej zwane „Zasadami techniki prawodawczej”.

szczegółowe regulacje odnośnie konstruowania przepisu upoważniającego.

Brak pozytywnej regulacji dotyczącej zasad wprowadzania i konstruowania omawianych upoważnień pozostawia ustawodawcy duży zakres swobody. W efekcie upoważnienia ustawowe mają niekiedy bardzo ogólny charakter. W doktrynie nie ma zgodności co do oceny tego zjawiska. Z jednej strony wskazuje się, że ogólny charakter tego typu upoważnień jest zgodny z celem legislacji terenowej, która ze swej istoty powinna być różnorodna z uwagi na specyfikę regionalną⁷³. Tylko taki sposób upoważnienia organów lokalnych umożliwia im samodzielną realizację określonych zadań z uwzględnieniem uwarunkowań terytorialnych. Nie brak też głosów opowiadających się za szczegółowym określeniem przekazywanych organom lokalnym spraw⁷⁴. Wskazuje się przy tym, że nie ma żadnych przeszkód, aby delegacje ustawowe miały charakter delegacji szczegółowej, wskazującej na organ upoważniony do wydania aktu, z precyzyjnym określeniem zakresu spraw przekazanych do uregulowania i formy aktu⁷⁵. Taki sposób konstruowania upoważnień ustawowych, za którym się opowiadam, powinien być stosowany w odniesieniu do aktów miejscowego prawa podatkowego. Przemawia za tym przede wszystkim skomplikowany charakter materii, którą te akty regulują. Sprawy podatkowe dotyczą zjawisk o złożonym charakterze i są uregulowane w olbrzymiej ilości różnorodnych aktów prawnych, a tylko dobra znajomość ich wszystkich pozwala na podjęcie racjonalnych rozwiązań. Za szczegółowym określaniem kompetencji do tworzenia miejscowego prawa podatkowego przemawia również to, że są one adresowane do organów lokalnych. To rady gmin regulują sprawy podatkowe poprzez podejmowanie określonych uchwał. Trudno oczekiwać, że będą przepisy te tworzyły osoby znakomicie znające prawo podatkowe. Z reguły będą to radcowie prawni i tzw. pracownicy wymiarowi, zajmujący się realizacją podatków i opłat zasilających budżety gmin. Bardzo często nie posiadają oni należytego przygotowania do tworzenia tego typu przepisów. Chcąc ułatwić tym osobom poprawne przygotowanie aktu ustawodaw-

73 Zob. P. Sarnecki: *System...*, op. cit., s.57.

74 J. Ciapała: *Prawo...*, op. cit., s. 178.

75 Tamże, s. 177.

ca powinien w sposób precyzyjny określić kto, co i w jakiej formie ma uregulować. Tworzenie bardzo ogólnych upoważnień, w istocie rzeczy blankietowych, które uprawniają do regulowania spraw podatkowych, pociąga za sobą jeszcze jedno niebezpieczeństwo, a mianowicie uszczuplenia dochodów lub majątku podatników albo też gmin. Wszelkiego rodzaju mankamenty prawa podatkowego prowadzą do ucieczki od podatku (traci gmina) albo nadmiernego obciążenia podatkowego (traci podatnik). „Złe” prawo podatkowe znajduje momentalnie swój wymiar pieniężny, co wywołuje duże emocje społeczne. Trzeba zatem je tworzyć w sposób bardzo precyzyjny. Precyzję tę w układzie terytorialnym ułatwiają szczegółowe delegacje ustawowe.

Ogólne upoważnienia do tworzenia miejscowego prawa podatkowego umożliwiają działanie grup nacisku, o co jest stosunkowo łatwo w środowiskach lokalnych. Określone regulacje, przy pozostawieniu dużej swobody organom lokalnym, mogą być wymuszane przez zainteresowane tym grupy podatników. Jest to szczególnie niebezpieczne w trakcie kampanii wyborczych, podczas których radni są bardzo podatni na propozycje zmniejszania obciążeń podatkowych. Ścisłe określenie przedmiotu aktu prawa miejscowego w przepisie delegacyjnym utrudnia tego typu praktyki.

Ustawowe upoważnienia do tworzenia prawa miejscowego mogą być fakultatywne i obligatoryjne. Pierwsze z nich umożliwiają organom lokalnym wydanie aktu regulującego daną sprawę. To organ lokalny postanawia czy należy akt tego typu podjąć, czy też nie podejmować inicjatywy uchwałodawczej. Przykładem przepisu zawierającego upoważnienie fakultatywne jest art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie stwierdza się, że rada gminy może wprowadzać zwolnienia przedmiotowe. Jest to uprawnienie rady, a nie nakaz określonego działania. Rada gminy może, ale nie musi podjąć uchwały wprowadzającej zwolnienia od podatku.

Przykład upoważnienia o charakterze obligatoryjnym jest zawarty w art. 5 ust. 1 tej samej ustawy. Zgodnie z tym przepisem rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatkowych. Rada jest zobowiązana w tym przepisie do podjęcia uchwały określającej wysokość stawek. Obligatoryjność upoważnienia sprowadza się do konieczności podjęcia określonego aktu, a przez to uregulowania danej sprawy.

W obowiązującym systemie upoważnienia do regulowania spraw podatkowych zawarte są w następujących ustawach:

- 1) ustawie z dnia 12. stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie zawarte są upoważnienia dotyczące podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatku od posiadania psów, opłaty targowej, opłaty miejscowej i opłaty administracyjnej;
- 2) ustawie z dnia 15. listopada 1984 r. o podatku rolnym, zawierającej delegacje do uregulowania wskazanych tam elementów konstrukcji podatku;
- 3) ustawie z dnia 30. października 2002 r. o podatku leśnym⁷⁶, gdzie uregulowano zakres uprawnień rady do kształtowania podatku leśnego i
- 4) ustawie z dnia 29. sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa, gdzie zawarte jest uprawnienie rady do wprowadzania opłaty prolonacyjnej i przedłużania terminu płatności dla inkasentów.

Nie zawierają upoważnień skierowanych do organów lokalnych pozostałe ustawy regulujące podatkowe dochody gmin. Można mieć poważne wątpliwości czy takie wybiórcze przyznanie przez ustawodawcę uprawnienia do kształtowania podatkowych dochodów własnych jest działaniem przemyślanym. Dlaczego bowiem rada ma przyznane bardzo daleko idące uprawnienia w zakresie kreowania opłaty administracyjnej, a jednocześnie nie ma żadnych uprawnień w bliźniaczej opłacie skarbowej? Wydaje się, że o tym, w jakich podatkach zostały zamieszczone omawiane upoważnienia zdecydował przypadek. Systemowe uregulowanie omawianej problematyki wymagałoby, za czym się opowiadam, wprowadzenia identycznych upoważnień we wszystkich ustawach regulujących podatki i opłaty samorządowe. Są to świadczenia o jednorodnych cechach, a przez to powinny mieć zbliżoną konstrukcję prawną. Nie znajduje dostatecznego uzasadnienia przyznanie radzie w ustawie o podatku rolnym uprawnienia do wprowadzania zwolnień i ulg, a w ustawie o podatku leśnym tylko zwolnień podatkowych. Realizacja sformułowanego wyżej postulatu systemowego uregulowania zakresu upoważnień do kształtowania podatków i opłat

76 Dz.U. Nr 200, poz. 1682.

lokalnych nie oznacza, że upoważnienia o takiej samej treści powinny znaleźć się w każdej ustawie regulującej tę grupę świadczeń. Różnorodność tych upoważnień jest dopuszczalna, czasami nawet konieczna, ale jedynie wówczas, gdy ma to uzasadnienie w specyfice danego podatku. Przyjęcie w miarę jednolitej konstrukcji upoważnień znakomicie ułatwiłoby poprawną ich interpretację przez organy lokalne.

4.7. Inne akty prawne regulujące tworzenie miejscowego prawa podatkowego

Oprócz Konstytucji i ustaw zwykłych proces stanowienia miejscowego prawa podatkowego jest normowany w aktach o charakterze podustawowym. Duże znaczenie mają zwłaszcza postanowienia rozporządzenia prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” oraz statutów gmin.

„Zasady techniki prawodawczej” są aktem podustawowym dotyczącym m.in. budowy ustaw. Można mieć wątpliwości co do poprawności przyjęcia tej formy prawnej do normowania zagadnień dotyczących aktów rangi ustawowej. Obowiązkiwanie tego aktu, pomimo tych wątpliwości, jest sytuacją znacznie lepszą niż brak unormowania tak ważnych kwestii.

W analizowanym rozporządzeniu uregulowana jest całościowo problematyka konstruowania aktu prawnego. Każdy element składowy aktu jest szczegółowo unormowany, bardzo często z podaniem zalecanych zwrotów i pojęć. Zamieszczone w nim zostały typowe środki techniki prawodawczej. Ponadto w akcie tym zawarto przepisy dotyczące zmiany (nowelizacji) aktu, tekstu jednolitego, reguł sprostowania błędu, projektu aktu wykonawczego oraz, co jest bardzo ważne z uwagi na zasadniczy wątek rozważań, zasady sporządzania projektów aktów prawa miejscowego. Rozporządzenie to, w odróżnieniu od wcześniej obowiązującej uchwały określającej zasady techniki prawodawczej⁷⁷, znajduje zastosowanie w większości swych postanowień do aktów prawa miejscowego, w tym podatkowego. Dział VII tego aktu zatytułowany jest „Projekty aktów prawa miejscowego”. Nie jest on

77 Uchwała nr 147 Rady Ministrów z dnia 5. listopada 1991 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (M.P. Nr 44, poz. 310).

zbyt rozbudowany z uwagi na to, że odsyła się w nim do większości przepisów regulujących projektowanie innych niż prawo miejscowe aktów prawnych. Zgodnie z § 143 do aktów prawa miejscowego stosuje się odpowiednio zasady wyrażone w dziale VI, z wyjątkiem § 141 w dziale V, z wyjątkiem § 132 w dziale II oraz w dziale I rozdziały 2–7, a do przepisów porządkowych – również w dziale I rozdział 9 (chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej).

W omawianym dziale „Zasad techniki prawodawczej” zawarto definicje aktów prawa miejscowego. Dokonano przy tym podziału tych aktów na stanowione przez wojewodę i administrację niezespołąną oraz stanowione przez organy samorządu terytorialnego⁷⁸. Podział ten ma na celu, jak się wydaje, jedynie uzyskanie większej przejrzystości definiowanych pojęć. Zarówno bowiem akty administracji terenowej, jak i organów samorządu są identycznie zdefiniowane. Jest to więc zgodne z wcześniej przyjętym rozumieniem prawa miejscowego.

Objęcie „Zasadami techniki prawodawczej” aktów prawa miejscowego w dużym stopniu ujednolici i uporządkuje stosowane przez jednostki samorządu terytorialnego procedury legislacyjne. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na to, że rozporządzenie prezesa Rady Ministrów jest aktem stojącym wyżej w hierarchii aktów prawnych, niż statuty jednostek samorządu terytorialnego. Reguluje ono kwestie dotyczące zasad techniki prawodawczej na podstawie upoważnienia ustawowego⁷⁹. Na etapie stosowania prawa jest to więc przepis o charakterze ustawowym. Z tych też powodów postanowienia zawarte w statutach powinny uwzględniać regulacje zawarte w omawianym rozporządzeniu. Jeżeli są sprzeczności, powinny być usunięte poprzez przyjęcie regulacji zawartej w rozporządzeniu.

Postanowienia tego aktu ułatwią, zwłaszcza w małych gminach, poprawną redakcję i budowę aktów prawa miejscowego. Stanowią one wzór, którego brakowało wcześniej, modelowego aktu prawnego i konkretnych jego przepisów. Wpływa to korzystnie na poziom legislacyjny tworzonych przez organy lokalne aktów prawa miejscowego.

78 Zob. § 142 „Zasad techniki prawodawczej”.

79 Na podstawie art. 14 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz.U. z 1999 r. Nr 82, poz. 929 ze zm.).

Kolejnym aktem regulującym proces stanowienia aktów prawa miejscowego, w tym również podatkowego, są statuty. Obecnie nie ma już wątpliwości co do tego, że jest to akt prawa miejscowego, który może zawierać przepisy o charakterze powszechnie obowiązującym⁸⁰. W aktach tych uregulowane są sprawy dotyczące ustroju danej jednostki samorządu terytorialnego, organizacji wewnętrznej i trybu pracy organów danej jednostki. Nawiązuje to do brzmienia art. 169 ust. 4 Konstytucji, zgodnie z którym organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego mają prawo określać ustrój wewnętrzny danej jednostki. Rozwinięciem tego przepisu są postanowienia ustaw regulujących funkcjonowanie poszczególnych jednostek samorządowych, gdzie stwierdza się, że problematyka ta ma być uregulowana w statucie. Przepisy tych ustaw określają, jakiego rodzaju sprawy mają być uregulowane w statucie. Ustawa o samorządzie gminnym wymaga, aby to statut określił 1) organizację i tryb pracy organów gminy (art. 22); 2) zasady i tryb działania komisji rewizyjnej (art. 18a ust. 5); 3) zasady tworzenia, łączenia, podziału oraz znoszenia jednostek pomocniczych gminy (art. 5 ust. 3); 4) zasady zarządzania i korzystania z mienia gminy oraz rozporządzania dochodami z tego źródła przez jednostki pomocnicze i inne (art. 48 ust. 1); 5) kompetencje jednostek pomocniczych do prowadzenia gospodarki finansowej w ramach budżetu (art. 51 ust. 3)⁸¹. Wyżej wymienione kategorie spraw, jako przekazane ustawowo statutom, nie mogą być zatem regulowane w innej uchwale jednostki samorządu terytorialnego. Przyjmuje się wyłączną właściwość statutu do normowania tych spraw⁸². Ma to duże znaczenie zwłaszcza w odniesieniu do trybu pracy organów gminy, a więc organów tworzących miejscowe prawo podatkowe.

Postanowienia statutów uszczegóławiają bardzo ogólne i niekompletne regulacje dotyczące tworzenia aktów prawa miejscowego zawarte w ustawach ustrojowych. To właśnie w statutach zawarte są przepisy

80 W literaturze można spotkać się ze stanowiskiem, zgodnie z którym statut nie może być źródłem powszechnie obowiązujących przepisów – zob. Z. Leoński: *Ustrój ...*, op. cit., s. 14. Obecnie w doktrynie powszechnie uznaje się, że w statutach oprócz przepisów ustrojowo-kompetencyjnych zawarte mogą być przepisy skierowane do każdego podmiotu, który znajdzie się w sytuacji przewidzianej w normach tego aktu – zob. H. Rot, K. Siarkiewicz: *Zasady tworzenia ...*, s. 45 i nast. oraz A. Agopszowicz, Z. Gilowska: *Ustawa o gminnym ...*, op. cit., s. 182.

81 J. Ciapał, *Prawo...*, op. cit., s. 181.

82 Tamże, s. 182.

regulujące cały proces stanowienia aktu – poczynając od inicjatywy uchwałodawczej, poprzez określenie zasad debaty na uchwałą na sesji i kończąc na podjęciu uchwały i skierowaniu jej do publikacji. Statuty są więc aktami, gdzie uregulowana jest kompleksowo procedura uchwałodawcza dotycząca spraw podatkowych. Postanowienia tych aktów muszą uwzględniać fragmentaryczne regulacje ustaw ustrojowych i być zgodne z innymi ustawami i rozporządzeniami, o ile te regulują problematykę objętą postanowieniami statutu.

4.8. Miejscowe prawo podatkowe a lokalne prawo podatkowe

Dokonana wyżej charakterystyka miejscowego prawa podatkowego umożliwia ustalenie jego zakresu podmiotowego i przedmiotowego. To z kolei uprawnia do odniesienia tego pojęcia do bardzo zbliżonego, traktowanego jak synonim, lokalnego prawa podatkowego. Lokalne prawo podatkowe w szerokim ujęciu jest używane w literaturze do określenia przepisów regulujących realizację przez organy terenowe podatków i opłat lokalnych⁸³. Zgodnie z tym poglądem obejmuje ono wszystkie przepisy regulujące to zagadnienie, bez względu na to czy zostały ustanowione przez organ centralny. W ujęciu wąskim lokalne prawo podatkowe, to przepisy tworzone przez organy lokalne, które dotyczą podatków i opłat lokalnych⁸⁴. Jego źródłem są tylko akty prawotwórcze jednostek lokalnych, których przedmiotem są podatki i opłaty lokalne.

Pojęcie miejscowego prawa podatkowego jest więc bardzo zbliżone do lokalnego prawa podatkowego w ujęciu wąskim. Ewentualne różnice zachodzące między nimi mogą się brać jedynie z różnego sposobu definiowania lokalnych organów stanowiących to prawo i katalogu świadczeń zaliczanych do kategorii podatków i opłat lokalnych. Nie będą to jednak różnice o zasadniczym charakterze. Za używaniem określenia miejscowe prawo podatkowe przemawia konstytucyjne zdefiniowanie aktów prawa miejscowego. Pojęciem prawa miejscowego już teraz w jednolity sposób posługuje się też ustawodawca w ustawach ustrojowych i aktach rangi podustawowej, a zwłaszcza w rozporządzeniu okre-

83 M. Popławski, *Lokalne prawo ...*, op. cit., s. 15.

84 Tamże, s. 7.

ślającym zasady techniki prawodawczej. Stąd też na określenie aktów prawotwórczych organów lokalnych regulujących sprawy podatkowe proponuję używać terminu, w nawiązaniu do terminologii ustawowej, miejscowe prawo podatkowe.

Miejscowe prawo podatkowe od lokalnego prawa podatkowego w ujęciu szerokim różni się przede wszystkim tym, że nie obejmuje ono aktów prawotwórczych tworzonych przez organy centralne. Jest to prawo tworzone tylko i wyłącznie przez organy samorządu i rządową administrację terenową.

Pojęcie lokalnego prawa podatkowego powinno być odnoszone do wszystkich aktów prawnych regulujących proces realizacji przez jednostki lokalne podatków i opłat zasilających ich budżety⁸⁵. W takim ujęciu miejscowe prawo podatkowe jest jego częścią.

4.9. Czy potrzebne jest miejscowe prawo podatkowe?

Jest to w istocie rzeczy pytanie o to, z jakich powodów państwo zdecydowało się na uszczuplenie zakresu swojego władztwa podatkowego na rzecz jednostek samorządu terytorialnego? Nie można ograniczyć się do stwierdzenia, że było do tego zmuszone postanowieniami Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego, nakazującymi przyznanie samorządowi prawnych form oddziaływania na podatki i opłaty lokalne. Organy terenowe posiadały kompetencje podatkowe przed ratyfikowaniem tej umowy przez Polskę w 1994 roku. Zasadniczą przyczynę istnienia miejscowego prawa podatkowego, a zwłaszcza jego zakresu, należy wiązać z funkcjonowaniem samorządu. Jednym z warunków zapewnienia faktycznej samodzielności organów lokalnych jest przyznanie im własnych dochodów, na wysokość których mogą one mieć wpływ. Przyznanie takich uprawnień samorządowi jest przejawem przyzwolenia państwa na uczestnictwo samorządu w realnym sprawowaniu władzy. Jednym z tradycyjnych atrybutów sprawowania władzy przez suwerena była możliwość decydowania o wysokości płaconych podatków. Atrybutu tego nie może być pozbawiona władza lokalna. Jej prestiż i znaczenie w ramach wspólnoty lokalnej są uwarunkowane

85 Szczegółowe uzasadnienie potrzeby posługiwania się pojęciem lokalnego prawa podatkowego w ujęciu szerokim przedstawia M. Popławski: *Lokalne prawo...*, op. cit. s. 7 i nast.

tym, jakie ta władza ma kompetencje do gromadzenia środków niezbędnych do realizacji swoich zadań⁸⁶. Nie ma realnej władzy bez pieniędzy, a ściślej bez własnych pieniędzy, które mogą być uzyskiwane we współczesnych systemach finansowych jedynie za pośrednictwem podatków. Realizacja idei samorządności lokalnej, jakże charakterystycznej dla modelu państwa demokratycznego, wymaga przyznania jednostkom samorządowym prawa do decydowania o podatkach i opłatach zasilających ich budżety.

Tylko władza lokalna jest w stanie uzyskać optymalnie najwyższe wpływy z podatków i opłat lokalnych. W gminie, gdzie prawie każdy się zna, trudno uciec od podatku płaconego na rzecz budżetu lokalnego. Władza lokalna, pod warunkiem przyznania jej stosownych kompetencji, jest w stanie tak przygotować system ewidencjonowania podatników, że trudno będzie znaleźć w nim luki.

Miejscowe prawo podatkowe okazuje się być bardzo przydatne wówczas, gdy należy wskazać optymalną formę ustalenia drobnych danin publicznoprawnych, które powinny ze swej istoty pasować do lokalnych uwarunkowań społeczno-gospodarczych. Kto i w jakiej formie powinien decydować o wprowadzeniu opłaty miejscowej (inaczej można to świadczenie nazwać podatkiem turystycznym)? Najbardziej predysponowany do tego działania jest organ władzy lokalnej, który ma rozeznanie czy w ogóle warto podatek ten wprowadzać, a jeżeli tak to w jakiej wysokości. Czy parlament powinien decydować co roku o wysokości podatku od posiadania psów w gminie? Tego typu świadczenia lokalne, to naturalny obszar aktywności jednostek samorządu terytorialnego. Sprawę można postawić inaczej. W systemie podatkowym mogą istnieć podatki i opłaty lokalne tylko wówczas, gdy funkcjonuje samorząd. Są to jego podatki i to on powinien mieć wpływ na ich wysokość.

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

86 Samodzielność samorządu terytorialnego jest tym większa, im więcej posiada on dochodów własnych – zob. E. Ruśkowski, *Finanse lokalne* (zarys wykładu), Siedlce 2001, s. 27.

niż państwowych i są one bardzo pracochłonne z uwagi na to, że większość z nich w stosunku do osób fizycznych powstaje po doręczeniu decyzji 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 organy państwowe.

Kolejną cechą podatków lokalnych przemawiającą za przyznaniem ich samorządowi jest potrzeba dostosowywania ich wysokości do kondycji finansowej podatników lokalnych. Są regiony w kraju, gdzie podatek od nieruchomości, płacony nawet według najwyższych stawek od budynków i gruntów przez osoby fizyczne, jest marginalną częścią ich dochodów. Są też takie, gdzie większość podatników nie jest w stanie go zapłacić, nawet przy określeniu niskich stawek. Kto ma decydować o wysokości tego świadczenia na takich terenach? Najbardziej właściwy wydaje się być organ samorządu terytorialnego.

Za przyznaniem jednostkom lokalnym prawa do decydowania o wysokości podatków lokalnych przemawia możliwość ich wykorzystywania jako instrumentów oddziaływania na procesy społeczno-gospodarcze zachodzące na danym obszarze. Możliwość ustalania stawki, wprowadzania zwolnień i ulg podatkowych, służy prowadzeniu lokalnej polityki w zakresie pobudzania przedsiębiorczości, ochrony środowiska czy też rozwoju sportu i kultury.

Z wyżej wskazanych powodów przyznanie organom lokalnym prawa do decydowania o wysokości obciążenia podatkowego na danym terenie wydaje się jak najbardziej uzasadnione. Lokalność niektórych podatków i opłat powoduje, że mogą one dobrze funkcjonować w systemie jedynie wówczas, gdy będą kształtowane przez władzę samorządową.

4.10. Prawne formy stanowienia miejscowego prawa podatkowego

Analiza postanowień wyżej wskazanych ustaw zawierających upoważnienia do tworzenia miejscowego prawa podatkowego pozwala

stwierdzić, że podstawową formą stanowienia tych przepisów jest uchwała organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego.

W zasadzie w każdym przepisie delegacyjnym stwierdza się w jakiej formie dana sprawa ma być uregulowana⁸⁷. Kompetencje te, co było sygnalizowane wcześniej, adresowane są do rady gminy. Inne organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego nie mają uprawnień do podejmowania uchwał regulujących sprawy podatkowe. Aktów miejscowego prawa podatkowego nie mogą też stanowić organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego, w tym również wójtowie, burmistrzowie (prezydenci). Szczególna rola tych ostatnich wynika stąd, że są to organy podatkowe pierwszej instancji w zakresie większości podatków i opłat samorządowych. Nie mają one jednak kompetencji prawotwórczych w zakresie podatków. Nie mogą też im być przekazywane do uregulowania sprawy podatkowe na podstawie uchwał rad. W praktyce można spotkać się z uchwałami, np. w sprawie zwolnień do podatku, podjętymi na podstawie upoważnienia ustawowego, w których to uchwałach rada gminy przekazuje do uregulowania wójtowi szczegółowe kwestie związane z warunkami i trybem realizacji zwolnienia. Udzielanie tego typu upoważnień nie ma podstaw prawnych. Kompetencje do tworzenia przepisów prawa miejscowego mogą wynikać jedynie z ustaw. Nie mogą to być zatem uchwały czy inne akty rangi podustawowej. Upoważniony w ustawie do podjęcia uchwały podatkowej organ nie może skutecznie oddać tego uprawnienia w całości lub części innym jednostkom lub organom. To ustawa rozstrzyga ostatecznie o tym, jaki organ jest uprawniony do podjęcia określonego aktu. Akty niższej rangi, w tym uchwały rad, nie mogą zmieniać ani modyfikować postanowień ustaw, bez wyraźnych upoważnień ustawowych. W związku z tym niedopuszczalne są działania rad zmierzające do przekazania organom wykonawczym do uregulowania spraw ustawowo zastrzeżonych do ich kompetencji. Tego typu działania są widoczne przy podejmowaniu uchwał w sprawie zarządzenia inkasa i określenia inka-

87 Jeżeli nawet w samym przepisie kompetencyjnym nie ma wskazanej formy uregulowania sprawy, to przyjmuje się, że jest to forma właściwa dla działalności danego organu. Przykładem takiego uregulowania jest art. 5 ust. 2-4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych upoważniający radę gminy do różnicowania stawek w podatku od nieruchomości. W przepisie tym nie ma mowy o tym, w jakiej formie rada może zróżnicować stawki. Jediną dopuszczalną formą jest uchwała rady.

sentów. Rady gmin podejmują uchwałę w tej sprawie z jednoczesnym wskazaniem, że konkretnych inkasentów spośród ogólnie wskazanych osób i jednostek, określi wójt. To wójt zatem nałoży obowiązek pełnienia funkcji inkasenta, a nie rada gminy, która jest wskazana ustawowo do uregulowania tej kwestii. Jest to typowy przejaw przekroczenia granic upoważnienia ustawowego poprzez scedowanie uprawnień na rzecz podmiotu nie wymienionego w ustawie.

Niedopuszczalne są również przekroczenia granic upoważnień poprzez przekazanie do uregulowania spraw nie mieszczących się w przedmiocie upoważnienia. Przekroczenia te z reguły sprowadzają się do tego, że rada przekazuje kompetencje do określenia szczegółowych warunków zwolnienia wójtowi, w sytuacji gdy warunki jego stosowania są zawarte w ustawie. Przykładem przepisu, gdzie jest mowa o szczegółowych warunkach jest art. 12 ust. 9 ustawy o podatku rolnym. Jest tam upoważnienie do określenia w drodze uchwały trybu i szczegółowych warunków zwolnienia gruntów, na których zaprzestano produkcji rolnej. Nie bardzo wiadomo na czym ma polegać owo uszczegółowienie warunków. W efekcie rady w uchwałach, albo częściej w upoważnieniu skierowanym do wójta, burmistrza (prezydenta) wprowadzają dodatkowe, nie występujące w ustawie warunki stosowania tego zwolnienia. Stanowi to przekroczenie granic upoważnień ustawowych o charakterze podmiotowym (w uchwale wskazano podmiot nie uprawniony ustawowo) i przedmiotowym (wprowadzono nowe warunki nie występujące w ustawie).

W związku z tym przykładem powstaje jeszcze jeden problem dotyczący postanowień uchwał podatkowych. Czy uchwały zawierające postanowienia przekraczające zakres upoważnień ustawowych są wiążące dla organu wykonawczego? I tak np. uchwała rady gminy zawiera wspomniany wyżej warunek dodatkowy, nie przewidziany w ustawie, a organem decydującym o przyznaniu zwolnienia w formie decyzji jest wójt, burmistrz (prezydent). Czy może on przyznać zwolnienie z pominięciem warunku dodatkowego? Postanowienia należycie ogłoszonej uchwały są przepisami powszechnie obowiązującymi wszystkich jej adresatów. Jest nimi związana sama rada, jej organ wykonawczy i podatnicy ubiegający się o zwolnienie. Wójt wydający decyzję o zwolnieniu podatkowym działa jako organ administracji

publicznej. Organy te są związane postanowieniami nie tylko ustaw, ale i innych przepisów prawnych o charakterze powszechnie obowiązującym. Organy te po ustaleniu, że dany przepis został wydany przez upoważniony ustawowo organ, prawidłowo ogłoszony i nadal obowiązuje, muszą stosować jego postanowienia. Nie są uprawnione do oceny zgodności z prawem merytorycznych postanowień aktu prawa miejscowego. W szczególności nie mogą badać czy rada gminy nie przekroczyła zakresu przedmiotowego upoważnienia ustawowego⁸⁸. Nad tym aspektem zgodności z prawem uchwał rad czuwają organy nadzoru, które nie mogą być zastępowane przez wójta. Organ wykonawczy nie ma kompetencji do oceny zgodności z prawem obowiązujących uchwał i jest zobowiązany do przestrzegania ich postanowień⁸⁹. Nie ma on uprawnień do stosowania ustawy z pominięciem postanowień uchwały, które jego zdaniem przekraczają zakres upoważnienia ustawowego. Dopiero wyeliminowanie uchwały z obowiązującego systemu przez uprawnione do tego organy zwolni ten organ od obowiązku stosowania jej postanowień⁹⁰.

Powyższe rozważania miały na celu wykazanie, że podstawową formą stanowienia miejscowego prawa podatkowego są uchwały rad gmin. Organy wykonawcze rad w obowiązującym systemie prawnym nie mają kompetencji do podejmowania aktów prawotwórczych w zakresie podatków.

Oprócz uchwał rad gminy formą stanowienia miejscowego prawa podatkowego są zarządzenia wojewody. W tej formie może on rozstrzygać jedynie o zaliczeniu gmin do innego okręgu podatkowego na potrzeby wymiaru podatku rolnego⁹¹, ustalać wykaz miejscowości położonych na terenach podgórskich i górskich, co jest związane ze sto-

88 Inaczej: D. Kijowski: W kwestii stosowania przez organy administracji publicznej uchwał organów gmin wydanych z przekroczeniem upoważnienia ustawowego, „Casus” 1996, nr 2.

89 Zob. uchwała NSA z dnia 28. października 2002 r. (sygn. akt FPK 7/02) – opublikowana w: „Nieruchomości” 2002, nr 12. Sąd stwierdził w niej, że uchwały rady gminy, co do których istnieje domniemanie zgodności z prawem mają charakter powszechnie obowiązujący. Podobny pogląd jest zawarty w uchwale NSA z dnia 18. grudnia 1997 r. (sygn. akt FPK 23/97) – opublikowana w: ONSA 1998, nr 2 i uchwale z dnia 30. października 2001 r. (sygn. akt FPK 13/00) – opublikowana w: ONSA 2001 nr 2.

90 Szerzej na ten temat w rozdziale poświęconym nadzorowi nad uchwałami podatkowymi

91 Zob. art. 5 ust. 2 ustawy o podatku rolnym.

sowaniem ulgi w podatku rolnym⁹² i ustalać miejscowości, w których może być pobierana opłata miejscowa⁹³. Akty te, o czym już była mowa, mają marginalne znaczenie w systemie źródeł miejscowego prawa podatkowego. Dominującą rolę w tym systemie odgrywają uchwały.

92 Zob. art. 13b ustawy o podatku rolnym

93 Zob. art. 17 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

POJĘCIE UCHWAŁY PODATKOWEJ ORGANU SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

1. Uwagi ogólne

Pojęcie uchwały nie jest jednolicie zdefiniowane w przepisach prawa¹. Wskazuje się w nich jedynie, że organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego podejmują rozstrzygnięcia w formie uchwał, bez bliższego określenia co należy rozumieć pod tym pojęciem². Brak ustawowej definicji uchwały jest po części rekompensowany przez doktrynę, gdzie wskazuje się na cechy istotne tego aktu³. Uchwały organów jednostek samorządu terytorialnego charakteryzują się tym, że:

- są formą wyrażania woli organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego;
- są stosowane przez organy kolegialne;
- mają stanowiący charakter;
- dotyczą nie tylko członków danej wspólnoty, ale także osób trzecich, przebywających na terenie gminy czasowo lub posiadających tam mienie;
- ich przedmiotem jest zawsze sprawa publiczna;
- są podejmowane w trakcie posiedzenia organu⁴.

1 Z próbami zdefiniowania uchwał można się spotkać w statutach gmin. Definicje te obowiązują jedynie na terenie danej gminy. Jako przykład można wskazać § 23 zał. nr 3 do statutu Miasta Krosna, gdzie wskazuje się, iż uchwałą rady jest każdy akt woli wyrażony na sesji, który wywołuje określone skutki w sposób bezpośredni lub pośredni, przedstawiony i głosowany jako projekt uchwały. Uchwały rad mogą mieć różną postać. W szczególności w statutach komunalnych często można się spotkać z rezolucjami, przez które należy rozumieć uchwały o charakterze deklaracji, oświadczenia lub wniosku.

2 Zob. art. 14 ustawy o samorządzie gminnym, art. 13 ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym i art. 19 ust. 1 ustawy o samorządzie województwa.

3 A. Szewc, T. Szewc: Uchwałodawcza działalność organów samorządu terytorialnego, Warszawa 1999, s. 42 i nast.

4 Tamże, s. 43.

W oparciu o wyżej wskazane cechy charakterystyczne przyjmuje się w doktrynie, że uchwałą organu samorządowego jest taka forma działania kolegiального organu samorządowego, której wynikiem jest akt woli tego organu podjęty w trakcie jego posiedzenia, w drodze głosowania, zmierzający z reguły do rozstrzygnięcia określonej sprawy publicznej o charakterze lokalnym będącej przedmiotem obrad, najczęściej ze skutkiem wiążącym⁵.

Definicja ta oddaje wiernie istotę uchwał jednostek samorządowych. Większość z zawartych w niej cech została już omówiona przy definiowaniu miejscowego prawa podatkowego. Uchwały stanowią podstawowy rodzaj aktów składających się ten rodzaj prawa. Chcąc uniknąć powtórzeń, niżej poddano analizie tylko te cechy uchwał, które nie były wcześniej analizowane i które są charakterystyczne dla uchwał podatkowych.

Jedną ze specyficznych cech uchwały (odróżniającą ją od innych aktów) jest to, że służy ona wyrażaniu woli przez organ kolegialny. Jednostki samorządu terytorialnego, posiadając osobowość prawną, działają za pośrednictwem swoich organów. Formą wyrażenia tej woli osoby prawnej są uchwały podejmowane przez jej organy kolegialne. Uchwałą jest więc przejawem oświadczenia woli organu skutkującego wywołaniem określonych efektów. Jest to akt woli organu kolegiального, co wynika z potocznego rozumienia tego pojęcia. Uchwalać mogą jedynie organy składające się z co najmniej dwóch podmiotów. Potwierdza to analiza postanowień ustaw, gdzie powszechnie wskazuje się na uchwałę jako właściwą dla organów kolegialnych formę działania. Organy jednoosobowe działają w innych formach o bardzo różnych nazwach (decyzji, postanowienia, zarządzenia, rozporządzenia).

Cechą charakterystyczną uchwał jest ich przedmiot, którym jest sprawa publiczna⁶. Wiąże się to z usytuowaniem organów jednostek samorządu terytorialnego jako organów władzy lokalnej. Do zakresu ich działania należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym,

5 Tamże, s. 48.

6 Tamże, s. 47.

nie zastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów⁷. Należą do niego oczywiście i te sprawy publiczne, które ustawy przekazują do uregulowania w formie aktów prawa miejscowego. W oparciu o tę cechę uchwał można wśród nich wyróżnić dosyć precyzyjnie uchwały podatkowe. Jedną z kategorii spraw publicznych są podatki. Uchwały, których przedmiotem są sprawy podatkowe w przyjętym wcześniej rozumieniu, określa się jako uchwały podatkowe. Są to podejmowane na podstawie upoważnień ustawowych akty o charakterze powszechnie obowiązującym, regulujące takie zagadnienia jak: konstrukcja prawna podatków i opłat samorządowych, procedura realizacji tych świadczeń oraz ustrój i kompetencje organów podatkowych. Przedmiotem uchwał podatkowych nie mogą być zobowiązania podatkowe poszczególnych podatników. Działania zmierzające do rozstrzygnięcia indywidualnej sprawy podatkowej są podejmowane na etapie stosowania prawa przez organy podatkowe i w zupełnie innych formach prawnych (decyzja, postanowienie). Uchwały podatkowe są charakterystyczne dla etapu stanowienia miejscowego prawa podatkowego.

W nawiązaniu do tej cechy uchwał należy wskazać, że uchwały podatkowe są przejawem realizacji historycznej zasady decydowania o podatkach przez organy przedstawicielskie⁸. Organ władzy lokalnej we właściwej formie – uchwały, decyduje o wysokości obciążenia podatkowego na danym terenie. Nie łamie to zasady nakładania podatków w drodze ustawy, a więc decyzji parlamentu. Uchwały podatkowe są bowiem podejmowane na podstawie upoważnienia ustawowego, a ich przedmiotem nie jest wprowadzanie nowych obciążeń podatkowych.

Kolejną cechą charakterystyczną uchwał (w tym również podatkowych) jest ich stanowiący charakter. Rozstrzygają one z reguły o określonej sprawie w sposób pozytywny, tj. normują pewien obszar stosunków społecznych zachodzących na danym terenie. Pozytywny charakter uchwał podatkowych sprowadza się do regulowania w nich np. stawek obowiązujących na danym terenie, zwolnień innych niż ustawowe, czy też określaniu trybu i warunków płatności określonych świadczeń. Uchwały te zawierają pewne rozstrzygnięcia o charakterze normatyw-

7 Zob. np. art. 6 ustawy o samorządzie gminnym.

8 Zobowiązanie się Jana bez Ziemi w *Magna Charta Libertatum* do nienakładania podatków bez zgody rycerstwa było załącznikiem tej zasady.

nym, w odróżnieniu od uchwał podejmowany w celu wyrażenia opinii lub stanowiska. W tych ostatnich wyrażany jest swego rodzaju „pogląd” organu na sprawę będącą przedmiotem opinii, stanowiska, programu lub deklaracji. Ich podejmowanie jest przewidziane z reguły w statutach gmin, chociaż można w tym zakresie wskazać i przepisy rangi ustawowej⁹.

Do grupy uchwał nie zawierających treści normatywnych należy zaliczyć i te, których przedmiotem jest wniosek organu kierowany do innej jednostki w przypadku, gdy przepisy ustawy przewidują obowiązek współdziałania organów przy normowaniu danej sprawy. Uchwały tego typu są podejmowane nie w celu uregulowania danej sprawy, ale w celu wszczęcia pewnej procedury zmierzającej do wydania aktu prawotwórczego przez wskazany w ustawie organ. Jako przykład uchwały – wniosku można wskazać art. 5 ust. 2 ustawy o podatku rolnym, na podstawie którego wojewoda może podjąć działania zmierzające do przeniesienia danej gminy do innego okręgu podatkowego i art. 17 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uprawniający wojewodę do ustalenia miejscowości, w których może być pobierana opłata miejscowa na wniosek rady gminy.

Wśród uchwał podatkowych przeważają te, które zawierają pozytywne rozstrzygnięcia przekazanych ustawowo spraw. Stanowią one podstawowe źródło miejscowego prawa podatkowego. W odróżnieniu od opinii, stanowisk, wniosków i deklaracji mają charakter normatywny i dlatego będą przedmiotem dalszych rozważań.

2. Rodzaje uchwał podatkowych

W oparciu o powyższe ustalenia można stwierdzić, że uchwała podatkowa jest jednym z rodzajów uchwał podejmowanych przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego. Cechą charakterystyczną uchwał podatkowych jest ich przedmiot. Są nim sprawy podatkowe we wskazanym wcześniej rozumieniu, tj. sprawy dotyczące kon-

9 Zob. art. 18 ust. 2 pkt 6 ustawy o samorządzie gminnym, gdzie stwierdza się, że do wyłącznej właściwości rady należy uchwalanie programów gospodarczych.

strukcji prawnej podatku, postępowania zmierzającego do realizacji podatku oraz ustroju i kompetencji organów podatkowych. Spośród innych uchwał samorządu terytorialnego wyróżnia je jeszcze to, że w obowiązującym systemie mogą one być podejmowane wyłącznie przez rady gmin. Organy stanowiące powiatów i województw nie mają (o czym już była mowa) kompetencji do stanowienia aktów miejscowego prawa podatkowego.

Upoważnienia do podejmowania uchwał podatkowych przez rady gmin są zawarte w następujących aktach:

- 1) ustawie o podatkach i opłatach lokalnych;
- 2) ustawie o podatku rolnym;
- 3) ustawie o podatku leśnym;
- 4) ustawie ordynacja podatkowa.

Najszerze uprawnienia do podejmowania uchwał podatkowych przysługują radom gmin na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowany jest podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatek od posiadania psów oraz opłata targowa, miejscowa i administracyjna.

W konstrukcji podatku od nieruchomości rada gminy jest uprawniona do:

- określenia stawek podatku od nieruchomości (art. 5 ust. 1 ustawy);
- różnicowania wysokości stawek podatkowych (art. 5 ust. 2, 3 i 4 ustawy);
- zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa, wyznaczania inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso (art. 6 ust. 12 ustawy);
- określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji na podatek (art. 6 ust. 13 ustawy);
- wprowadzenia innych zwolnień przedmiotowych (art. 7 ust. 3 ustawy).

Zbliżone uprawnienia przysługują radzie w odniesieniu do konstrukcji podatku od środków transportowych. Rada może:

- określać wysokość stawek podatkowych (art. 10 ust. 1 ustawy);
- różnicować wysokość stawek tego podatku (art. 10 ust. 2 ustawy);
- wprowadzać inne zwolnienia przedmiotowe (art. 12 ust. 4 ustawy).

W podatku od posiadania psów kompetencje prawotwórcze rady sprowadzają się do:

- ustalenia wysokości stawek podatku (art. 14 pkt 1 ustawy);
- określenia zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności tego podatku (art. 14 pkt 2 ustawy);
- zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa, określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (art. 14 pkt 3);
- wprowadzenia innych zwolnień przedmiotowych (art. 14 pkt 4).

Kompetencje rady gminy do normowania konstrukcji opłat lokalnych uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych są bardzo zbliżone, co uzasadnia ich łączne przedstawienie. Rada gminy w drodze uchwały:

- określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłat lokalnych (art. 19 pkt 1 ustawy);
- zarządza pobór tych opłat w drodze inkasa oraz określa inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso (art. 19 pkt 2 ustawy);
- może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe (art. 19 pkt 3 ustawy).

Oprócz wyżej wymienionych uprawnień do kształtowania konstrukcji wszystkich opłat lokalnych rada gminy jest uprawniona na podstawie art. 18 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do wprowadzenia opłaty administracyjnej za czynności urzędowe wykonywane przez organy gminy, jeżeli czynności te nie są objęte przepisami o opłacie skarbowej.

Na podstawie ustawy o podatku rolnym rada gminy jest uprawniona do wydawania aktów prawa miejscowego, których przedmiotem są niektóre elementy konstrukcji podatku rolnego. Rada gminy jest władna:

- zaliczyć niektóre wsie do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy (art. 5 ust. 3 ustawy);
- obniżyć cenę skupu żyta przyjmowaną do obliczenia podatku rolnego (art. 6 ust. 3 ustawy);
- określić wzory formularzy informacji i deklaracji na podatek rolny (art. 6a ust. 11 ustawy);
- zarządzić pobór podatku rolnego w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso (art. 6b ustawy);
- określić tryb i szczegółowe warunki zwolnienia od podatku gruntów na których zaprzestano produkcji rolnej (art. 12 ust. 9 ustawy);
- wprowadzić inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie (art. 13e ustawy).

W podatku leśnym rada gminy jest uprawniona do:

- obniżenia średniej ceny skupu drewna stanowiącej podstawę obliczenia podatku leśnego (art. 4 ust. 5 ustawy);
- zarządzania poboru podatku leśnego w drodze inkasa oraz wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso (art. 6 ust. 8 ustawy);
- określenia wzoru formularzy informacji i deklaracji na podatek leśny (art. 6 ust. 9 ustawy);
- wprowadzenia innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ustawie (art. 7 ust. 3 ustawy).

Kolejnym aktem prawnym zawierającym przepisy upoważniające radę gminy do podejmowania uchwał podatkowych jest ordynacja podatkowa. Uprawnienie do wydawania aktów prawa miejscowego dotyczy następujących spraw:

- ustalania wynagrodzenia dla płatników i inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody budżetu gminy (art. 28 § 4 ordynacji);
- wyznaczania późniejszego niż ustawowy terminu płatności dla inkasentów podatków i opłat samorządowych (art. 47 § 4a ordynacji);

- wprowadzania opłaty prolongacyjnej z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminów płatności podatków oraz zaległości podatkowych (art. 57 § 7 ordynacji).

Przedstawiony wyżej przegląd najważniejszych uprawnień rady do wydawania uchwał podatkowych pozwala na wskazanie kilku ich cech charakterystycznych. Większość kompetencji rady sprowadza się do podejmowania uchwał normujących pewien wycinek konstrukcji podatku stanowiącego dochód budżetu gminy. Są to uprawnienia z zakresu określania stawek podatku, wprowadzania zwolnień, a czasami ulg podatkowych, określania trybu poboru podatków i opłat samorządowych, w tym zwłaszcza w drodze inkasa oraz kształtowania w niewielkim zakresie podstawy opodatkowania. Uprawnienia te w zasadzie przysługują radzie w stosunku do wszystkich podatków i opłat samorządowych realizowanych przez gminne organy podatkowe, za wyjątkiem opłaty skarbowej. Rada nie ma żadnych kompetencji do normowania podatków zasilających budżety gminy, które są pobierane przez urzędy skarbowe, tj. podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz karty podatkowej. Można się zastanawiać dlaczego tak został rozłożony zakres uprawnień prawotwórczych rady gminy. Jakie względy zadecydowały, że rada ma bardzo duże uprawnienia w odniesieniu do konstrukcji podatku od nieruchomości i żadnych uprawnień w podatku od czynności cywilnoprawnych? Trudno wskazać na racjonalne powody decydujące o takim właśnie podziale. Systemowe podejście do omawianego zagadnienia wymagałoby przyznania zbliżonych uprawnień radzie w stosunku do wszystkich podatków i opłat samorządowych. Nie znajduje dostatecznego uzasadnienia utrzymywanie poza zasięgiem wpływów prawotwórczych rady np. karty podatkowej, czy też podatku od spadków i darowizn. Te same względy, które przemawiają za przyznaniem radzie uprawnień do ustalania w pewnym zakresie wysokości podatku rolnego czy też od środków transportowych, można odnieść do opłaty skarbowej, karty podatkowej i podatku od czynności cywilnoprawnych. Są to też świadczenia samorządowe zasilające budżet gminy – o takich samych cechach jak inne podatki i opłaty samorządowe. Przyczyna takiego zróżnicowania uprawnień kompetencyjnych rad gmin ma zapewne podłoże historyczne. W karcie podatkowej, opłacie skarbowej oraz podatku od spadków i

darowizn, w odróżnieniu od innych podatków samorządowych, organy lokalne nie miały istotnych uprawnień do kształtowania ich konstrukcji¹⁰. Tak pozostało, pomimo wprowadzenia w Polsce na początku lat dziewięćdziesiątych samorządu gminnego, a następnie konstytucyjnego zagwarantowania mu wpływu na wysokość podatków i opłat samorządowych. Samorządowi przyznano uprawnienia w podatkach i opłatach, które wcześniej posiadały rady narodowe. W efekcie utrzymany został istniejący wcześniej zakres władztwa podatkowego samorządu, chociaż diametralnie zmieniły się jego kompetencje i zadania. Zagwarantowana w Konstytucji możliwość decydowania organów lokalnych o wysokości obciążenia podatkowego powinna odnosić się do wszystkich podatków i opłat samorządowych. Nie ma uzasadnienia utrzymywanie uprawnień prawotwórczych tylko do niektórych z nich z pominięciem innych, o takich samych cechach.

Na brak systemowego podejścia do unormowania kompetencji rad w zakresie władztwa podatkowego wskazuje też sposób uregulowania tych zagadnień w ustawach regulujących poszczególne podatki i opłaty. Uderza przede wszystkim niejednorodność terminologiczna przy normowaniu w zasadzie identycznych uprawnień. Jako przykład można wskazać art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie rada **określa** stawki i art. 14 pkt 1 tej samej ustawy, gdzie rada **ustala** stawki. Inny przykład to art. 6 ust. 12 wskazanej ustawy, na mocy którego rada gminy może zarządzać pobór podatku w drodze inkasa **oraz** wyznaczać inkasentów i art. 14 pkt 3, w którym stwierdza się, że rada gminy może zarządzić pobór podatku w drodze inkasa **lub** określić inkasentów. Jeszcze jednym przykładem opisywanego zjawiska jest przyznanie radzie gminy w art. 13e ustawy o podatku rolnym prawa do wprowadzania innych niż ustawowe zwolnień i ulg, a w bliźniaczych podatkach od nieruchomości i leśnym tylko prawa do wprowadzania zwolnień przedmiotowych. Przykłady te można mnożyć. Świadczą one o tym, że ustawodawca nie normuje kompetencji prawotwórczych rad na zasadzie jednolitego, przemyślanego wzorca, tylko w oparciu o bieżące zmiany przepisów regulujących poszczególne podatki i opłaty samorządowe, bez traktowania ich jako całości. W efekcie ma się wrażenie (i chyba

10 Szerzej problematyka ta jest przedstawiona przez G. Liszewskiego – zob. G. Liszewski: Reforma podatków majątkowych w Polsce, Białystok 2001 (maszynopis powielony), s. 19 i nast.

tak jest), że przepisy kompetencyjne zawarte w poszczególnych ustawach podatkowych, piszą różne osoby, bez możliwości uzgodnienia swoich działań w celu ich ujednolicenia. Następstwem takiego podejścia do konstruowania przepisów kompetencyjnych są duże trudności interpretacyjne na etapie ich stosowania.

Cechą charakterystyczną przedstawionych wyżej kompetencji rad gmin do podejmowania uchwał podatkowych jest ich ograniczenie do regulowania podatków i opłat obowiązujących na podstawie stosownej ustawy. W polskim systemie podatkowym nie ma podatków i opłat, które mogłyby być unormowane w całości przez organy lokalne. Wynika to z omówionej wcześniej zasady wyłączności ustawy przy wprowadzaniu danin publicznych. Namiastką samoistnych podatków i opłat samorządowych jest opłata administracyjna i opłata prolongacyjna. Mają one charakter świadczeń fakultatywnych. O ich wprowadzeniu na danym terenie decyduje rada gminy. Rada może, ale nie musi podjąć uchwałę, na mocy której świadczenia te staną się obligatoryjne. Należy jednak zaznaczyć, że są to opłaty uregulowane w przepisach rangi ustawowej z określeniem ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego. Rada może ustawowo unormowane świadczenia wprowadzić do obowiązującego na terenie gminy systemu podatków i opłat samorządowych i w ustawowo określonym zakresie ustalić niektóre elementy ich konstrukcji. Nie są to zatem samoistne podatki samorządowe, które obowiązują na podstawie aktu organu lokalnego i tam też są w całości uregulowane.

Wstępna analiza kompetencji prawotwórczych rad gmin w zakresie podatków i opłat pozwala dokonać ich klasyfikacji, która będzie pomocna przy omawianiu poszczególnych uchwał podatkowych. Klasyfikacja ta może być dokonana w oparciu o różnorodne kryteria. Uchwały można dzielić wskazując na ustawy, w których zawarte są przepisy upoważniające do ich podjęcia. W praktyce rady gmin podejmują uchwały dotyczące poszczególnych podatków i opłat, w których kompleksowo regulują wszystkie kwestie wynikające z upoważnienia ustawowego. W uchwale w sprawie podatku od nieruchomości ustania się stawki tego podatku, zwolnienia oraz inkaso. Mankamentem tego podziału jest konieczność przedstawiania identycznych uchwał

(np. w sprawie inkasa podatku) w prawie wszystkich podatkach i opłatach samorządowych.

Innego rodzaju kryterium może być obligatoryjny lub fakultatywny charakter upoważnień do wydania uchwały podatkowej. W ten sposób można wyróżnić uchwały, które rada musi podjąć (np. uchwała określająca stawki w podatku od nieruchomości) i uchwały, których podjęcie jest zależne od woli rady (np. uchwały w sprawie zwolnień przedmiotowych). Ten podział uniemożliwia jednak wyeksponowanie pewnej specyfiki uchwał dotyczących danego podatku lub opłaty.

Najbardziej przydatnym przy dokonywaniu podziału uchwał podatkowych wydaje się kryterium przedmiotu regulacji. Posługując się tym kryterium, można wyróżnić następujące rodzaje uchwał podatkowych:

- uchwały w sprawie ustalenia stawek podatków i opłat;
- uchwały wprowadzające zwolnienia i ulgi podatkowe;
- uchwały określające tryb i warunki płatności;
- uchwały wprowadzające opłaty.

Przyjęcie takiego podziału umożliwia przejście do szczegółowej analizy poszczególnych uchwał podejmowanych przez rady gmin. Należy jednak zaznaczyć, że w praktyce funkcjonuje inny podział uchwał podatkowych. Rady podejmują uchwały w sprawie określonych podatków (podatku od nieruchomości, od środków transportowych, od posiadania psów) i opłat (miejscowej, administracyjnej, targowej). W uchwałach tych uregulowane są kompleksowo wszystkie elementy konstrukcji podatku, które mogą być kształtowane przez radę. I tak np. w uchwale dotyczącej podatku od nieruchomości zazwyczaj określa się stawki podatku i zwolnienia, a czasami zarządza inkaso. Taki sposób regulowania poszczególnych podatków i opłat jest dopuszczalny. Jego mankamentem jest to, że zmusza rady do corocznego podejmowania uchwały w tych samych sprawach. O ile jest to uzasadnione w sprawie stawek, które co roku ulegają waloryzacji, to w przypadku zwolnień i inkasa podatku, nie ma żadnego uzasadnienia. Chcąc uniknąć corocznych debat nad takim samym katalogiem zwolnień od podatku, wystarczy podjąć odrębną uchwałę w sprawie zwolnień, bez określania terminu jej obowiązywania. Będzie ona obowiązywała do momentu jej zastąpienia inną uchwałą rady. Na podobnej zasadzie powinny być w

gminach unormowane sprawy związane z inkasem podatków i opłat, wzory informacji i deklaracji oraz ulgi w podatku rolnym. W ten sposób przed rozpoczęciem roku podatkowego uchwalane byłyby jedynie stawki podatków i opłat, a zwolnienia, ulgi i inkaso byłyby uregulowane we wcześniej podjętych i nadal obowiązujących uchwałach. Usprawniłoby to z reguły realizowany w pośpiechu proces podejmowania uchwał podatkowych w grudniu roku poprzedzającego rok podatkowy.

3. Uchwały w sprawie ustalenia stawek podatków i opłat samorządowych

3.1. Uwagi ogólne

Jednym z ważniejszych przejawów władztwa podatkowego władzy lokalnej jest uprawnienie do decydowania o wysokości stawek niektórych podatków i opłat zasilających budżety samorządowe¹¹. Uprawnienie to przysługuje ma mocy wskazanych wyżej przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którą rada gminy podejmuje uchwałę w sprawie ustalenia obowiązującej stawki podatkowej w podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatku od posiadania psów oraz opłacie targowej, miejscowej i administracyjnej. Rada gminy może też kształtować stawki w podatku rolnym i podatku leśnym. Ta kompetencja rady gminy wywołuje – na etapie jej praktycznej realizacji – wiele problemów i kontrowersji, co wynika w dużej mierze ze zbyt ogólnikowego sformułowania przepisów powołanych ustaw. Przepisy upoważniające radę do podejmowania uchwał są z reguły sformułowane bez podania jakichkolwiek kryteriów ustalania stawek. Z jednej strony taka regulacja umożliwia swobodne kształtowanie stawek przez radę, ale z drugiej – prowadzi w praktyce do przekroczenia uprawnień rady do określania stawek. W istocie rzeczy blankietowy charakter upoważnienia powoduje, że zauważalne jest w gminach przekonanie o niczym nie ograniczonych możliwościach rady przy ustalaniu stawek obowiązujących na terenie danej gminy. Jest

11 Szerzej: L. Etel: Podatek od nieruchomości, rolny i leśny. Komentarz, Warszawa 2003.; J. Gluchowski: Polskie prawo podatkowe, Warszawa 2002, s. 323.

to przekonanie błędne, ponieważ prawotwórcza działalność rad w omawianym zakresie podlega ograniczeniom wynikającym z Konstytucji i innych ustaw o charakterze ustrojowym. Są one przedstawione przy omawianiu poszczególnych uchwał podatkowych.

3.2. Zmiany stawek w trakcie roku podatkowego

W trakcie roku podatkowego bardzo często zachodzi konieczność zmiany uchwalonych stawek podatków i opłat. Jest to spowodowane najczęściej potrzebą zwiększenia dochodów z podatków (uchwalono stawki zbyt niskie), albo też obniżeniem stawek określonym grupom podatników (uchwalono stawki maksymalne). Od razu na wstępie należy stwierdzić, że rady nie mogą zwiększać uchwalonych przed rozpoczęciem roku podatkowego stawek podatkowych. Zwiększenie tych stawek byłoby złamaniem utrwalonej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasady zakazu zmiany stawek podatkowych w trakcie roku podatkowego.¹² Takie działanie prowadziłoby do niekorzystnej zmiany „reguł gry” w trakcie roku podatkowego, a przez to narażało podatnika na obciążenia, których nie mógł przewidzieć przed rozpoczęciem roku podatkowego. Zasada ta, jako powszechnie akceptowana w doktrynie i praktyce, nie wymaga szerszego uzasadnienia. Tak więc jej przestrzeganie wyklucza możliwość podniesienia w trakcie roku stawek w podatkach i opłatach samorządowych w drodze uchwały rady.

Z tej zasady nie wynika jednoznacznie czy zakaz zmiany stawek w trakcie roku obejmuje również możliwość ich obniżania. Według mnie nie ma podstaw do takiego twierdzenia wówczas, gdy weźmiemy pod uwagę cel, który ma być realizowany poprzez stosowanie tego zakazu. Ma on chronić podatników, czego nie trzeba uzasadniać, przed negatywnymi dla nich następstwami zmiany stawek w trakcie roku podatkowego. Obniżanie stawek w trakcie roku jest natomiast dla podatnika rozwiązaniem korzystnym, zmniejszający jego obciążenie podatkowe względem gminy. A zatem nie ma podstaw do tego, żeby „chronić” podatnika przed skutkami zmniejszenia stawek w trakcie roku podatkowego. Zakaz zmiany stawek nie obejmuje z tych powodów możliwości ich obniżenia w trakcie roku. Jest to przejaw racjonalnej polityki podat-

12 Orzeczenia Trybunału sygn. akt: K. 13/93, K. 1/94, K. 12/94, K. 1/95.

kowej organów gminy, które dążą w ten sposób do dostosowania wysokości obciążenia podatkowego do sytuacji podatników mieszkających na danym terenie.

Zmieniając stawki w trakcie roku, należy pamiętać o poprawnym trybie ich wprowadzenia. Może to się odbyć jedynie w wyniku zmiany wcześniej podjętej uchwały przez radę gminy. Zmienione stawki mogą być stosowane najwcześniej z dniem ogłoszenia uchwały, lub w późniejszym terminie. Wprowadzenie stawek z mocą wsteczną, przewidziane w ustawie z dnia 20. lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych¹³, należy traktować jako rozwiązanie nadzwyczajne, które może być stosowane jedynie w szczególnych sytuacjach. Zmiana stawek pociąga za sobą konieczność zmiany doręczonych już decyzji wymiarowych oraz dokonania z urzędu rozliczeń ewentualnych nadpłat, które powstały w wyniku zapłacenia rat podatku w oparciu o wyższe stawki. W efekcie skutkuje to koniecznością dokonania powtórnego „wymiaru” np. podatku od nieruchomości. Organy podatkowe gmin są zobowiązane wydać i doręczyć kilka tysięcy decyzji, co łączy się z wydatkami finansowanymi z budżetu gminy. Te wydatki też powinny być brane pod uwagę przy rozważaniu możliwości obniżenia stawek w trakcie roku podatkowego. Są to operacje bardzo kosztowne, zwłaszcza na gruncie podatku od nieruchomości, gdzie zobowiązanie podatkowe w stosunku do osób fizycznych powstaje po doręczeniu decyzji wymiarowej.

3.3. Różnicowanie stawek podatków i opłat

Na samym wstępie trzeba odpowiedzieć na pytanie: czy możliwe jest różnicowanie stawek w uchwałach rad? Przy powierzchownej analizie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odpowiedź wydaje się oczywista. Przepisy tam zawarte wyraźnie dopuszczają możliwość różnicowania stawek podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatku od posiadania psów, opłaty targowej miejscowej i administracyjnej. Różnicowanie to jednak podlega pewnym ograniczeniom mającym swoje źródło przede wszystkim w Konstytucji, a w szczególności w jej art. 32, 168 i 217. Z analizy tych przepisów można

13 Dz.U. Nr 62, poz. 718 ze zm.

wywieść wnioszek, że rada gminy nie może stosować zróżnicowanych stawek w ujęciu podmiotowym. Ustalenie „specjalnych” stawek dla określonych imiennie podatników byłoby złamaniem zasady równości wobec prawa. Taka grupa podatników mogłaby to odebrać jako jej dyskryminację (wyższe stawki od powszechnie stosowanych), albo też jako dyskryminowane poczułyby się inne grupy podatników wówczas, gdy wobec danej grupy zastosowano niższe stawki. Stąd też stawka podatku powinna być ustalana w odniesieniu do przedmiotu opodatkowania, a nie tylko jego podmiotu¹⁴. Spotykane w praktyce podwyższanie stawki podatku od nieruchomości dla podmiotów gospodarczych (bez określenia, że stawka dotyczy budynków, budowli i gruntów), lub też określanie niższych stawek w tym samym podatku dla emerytów i rencistów (będących mieszkańcami gminy) jest przykładem złamania konstytucyjnych zasad określania stawek przez samorząd. Ten sam cel można osiągnąć – nie łamiąc tych zasad – wówczas, gdy stawki będą różnicowane ze względu na przedmiot opodatkowania, a nie tylko jego podmiot. I tak np. można wprowadzić preferencyjne stawki np. dla budynków i budowli będących we władaniu określonych podmiotów np. rencistów i emerytów, którzy przekazali gospodarstwo w zamian za rentę lub emeryturę. W tym przypadku stawka jest różnicowana przede wszystkim ze względu na przedmiot opodatkowania, a przez to nie jest to sprzeczne z przedstawionymi zasadami.

3.4. Procentowe obniżki stawek w podatkach i opłatach samorządowych

Dosyć często w uchwałach podatkowych rad gmin – po punkcie, w którym ustalane są stawki – stwierdza się, że stawki tam ustalone obniża się dla określonych podatników lub przedmiotów opodatkowania o np. 50%. W uzasadnieniu tego typu uchwał podaje się, że podstawą takiej obniżki jest uprawnienie rad do wprowadzania zwolnień w poszczególnych podatkach i opłatach. Analiza tych przepisów nie

14 Zbliżony pogląd został sformułowany m.in. w wyroku NSA z dnia 28. czerwca 1994 r. (sygn. akt SA/Wr 812/94) – opublikowany w: „Wspólnota” 1995, nr 1. Zgodnie z nim rada gminy na podstawie art. 5 ust. 1 w związku z art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie może w uchwale ustalającej wysokość stawek podatku od nieruchomości różnicować tych stawek (podwyższać lub obniżać) w stosunku do poszczególnych grup podatników, gdyż ustawa nie przewiduje możliwości modyfikowania obowiązku podatkowego ze względu na osobę podatnika.

pozwała jednak na stwierdzenie, że tego typu działalność rad jest zgodna z prawem. Na mocy art. 7 ust. 3 (podatek od nieruchomości), art. 12 ust. 4 (podatek od środków transportowych), art. 14 pkt 4 (podatek od posiadania psów) i art. 19 pkt 3 (opłaty lokalne) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy jest uprawniona jedynie do wprowadzania **zwolnień** od tych podatków i opłat. Wprowadzane w uchwałach rad procentowe obniżki stawek nie są zwolnieniami a formą ulgi w podatku, sprowadzającej się do zredukowania stawki podatkowej. Nie jest to zwolnienie od podatku, a zatem brak jest podstaw prawnych do wprowadzania tego typu obniżki w formie uchwały rady. Nie można tego również traktować jako sposób na ustalenie lub określenie stawki podatkowej. Rada gminy jest zobowiązana do ustalania stawek podatków i opłat lokalnych na zasadzie wskazania właściwej stawki kwotowej lub procentowej w stosunku do określonego przedmiotu opodatkowania. Obniżanie stawki już ustalonej nie może być utożsamiane z uprawnieniem do jej ustalania lub określania. Jest to przejaw wprowadzania do systemu ulgi podatkowej w postaci obniżonej stawki podatkowej, do czego rada gminy nie jest upoważniona na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Rada gminy może natomiast wprowadzać ulgi podatkowe, w tym i obniżki procentowe stawek, na mocy art. 13e ustawy o podatku rolnym. W przepisie tym ustawodawca wyraźnie wskazuje, że rada może uchwalać nie tylko zwolnienia, tak jak w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ale również ulgi podatkowe. Stosowania ulg podatkowych nie przewiduje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, a zatem procentowe obniżanie stawek nie może być stosowane przez radę gminy.

3.5. Termin do podjęcia uchwały w sprawie stawek podatków i opłat samorządowych

Podejmowanie przez rady gmin uchwał w sprawie stawek podatkowych w praktyce ma miejsce w listopadzie i grudniu roku poprzedzającego rok podatkowy. Dlaczego tak późno? Procedura legislacyjna, a zwłaszcza potrzeba ogłoszenia uchwały w wojewódzkim dzienniku urzędowym wymaga dosyć długiego okresu czasu, którego brakuje przy podjęciu uchwały np. w grudniu. Czy rady nie mogą podejmować uchwał wcześniej, np. w październiku? Późne podejmowanie uchwał

podatkowych przez rady gmin wynika z uregulowanego w ustawie trybu określania stawek maksymalnych przez ministra finansów. Górne granice stawek ulegają corocznie podwyższeniu na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku, w którym stawki ulegają podwyższeniu, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Wskaźnik wzrostu tych cen ustalany jest na podstawie komunikatu prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w „Monitorze Polskim” w terminie 15 dni po upływie trzeciego kwartału. Procedura waloryzacji stawek wymaga więc najpierw wydania komunikatu prezesa GUS, określającego wskaźnik wzrostu cen, następnie obwieszczenia ministra finansów z górnymi granicami stawek podatków i opłat lokalnych. W dotychczasowej praktyce ten tryb waloryzacji stawek skutkowało tym, że gminy dowiadywały się o stawkach na przełomie października i listopada. Pozostawało zatem mało czasu na podjęcie uchwały i jej wprowadzenie w życie. Problem próbowano rozwiązywać poprzez samodzielne wyliczenie granic stawek maksymalnych na podstawie komunikatu prezesa GUS, bez czekania na rozporządzenie ministra finansów. Rady gminy podejmowały uchwały w sprawie stawek jeszcze przed ukazaniem się rozporządzenia ministra finansów¹⁵. Takie działanie rad było kwestionowane przez regionalne izby obrachunkowe wskazujące, że można ustalić stawki dopiero po wejściu w życie rozporządzenia ministra. Rozporządzenie to, jako akt o charakterze powszechnie obowiązującym było z jednej strony podstawą do ustalenia właściwej stawki przez radę, a z drugiej umożliwiało regionalnym izbom obrachunkowym stwierdzenie, czy stawki z uchwały nie przekraczają stawek maksymalnych z rozporządzenia. Brak rozporządzenia stanowił istotną przeszkodę we właściwym ustaleniu stawki przez radę i w zbadaniu jej legalności przez organ nadzoru.

Późne ukazywanie się rozporządzeń ministra finansów w sprawie górnych granic stawek było, jak należy sądzić, jednym z powodów zmiany art. 20 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

¹⁵ Na podstawie art. 20 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym do końca 2002 roku minister finansów określał górne granice stawek w drodze rozporządzenia.

z początkiem 2003 roku. W zmienionym przepisie minister finansów ogłasza w drodze obwieszczenia górne granice stawek podatków i opłat lokalnych. Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu minister finansów nie ma już uprawnień do określania w drodze rozporządzenia granic stawek, a jedynie ciąży na nim nakaz ogłoszenia tych stawek w formie obwieszczenia w „Monitorze Polskim”. Jest to zasadnicza zmiana kompetencji ministra finansów w zakresie normowania stawek maksymalnych w podatkach i opłatach lokalnych. Po 1. stycznia 2003 roku kompetencja ministra utraciła charakter konstytucyjny. Nie określa on już w akcie prawnym o charakterze powszechnie obowiązującym – rozporządzeniu – stawek maksymalnych. Mocą zmienionego przepisu ustawy nałożony został na niego obowiązek ogłaszania w obwieszczeniu górnych granic tych stawek. Zasady określania stawek maksymalnych reguluje w całości ustawa (art. 20), a minister ogłasza jedynie to co wynika z tejże ustawy. Jest to kompetencja o charakterze deklaratoryjnym. Poprzez ogłoszenie informuje on jedynie zainteresowane podmioty o tym, jakie są stawki maksymalne w danym roku. Jego obwieszczenie nie jest aktem prawnym o charakterze konstytucyjnym, a jedynie źródłem poznania prawa¹⁶. Ma to doniosłe skutki dla procedury podejmowania przez rady gmin uchwał w sprawie stawek podatkowych. Maksymalne stawki wynikają z ustawy rada gminy może, a nawet powinna, je wyliczyć na podstawie komunikatu prezesa GUS, określającego wskaźnik wzrostu cen i na tej podstawie podjąć uchwałę w sprawie stawek obowiązujących na terenie gminy. Nie musi czekać na opublikowanie w „Monitorze Polskim” obwieszczenia ministra finansów w sprawie górnych granic stawek podatkowych. Obwieszczenie ma jedynie charakter informacyjny. Jego brak nie stanowi przeszkody w określeniu stawek maksymalnych i podjęciu stosownej uchwały przez radę gminy.

Z ogłaszaniem stawek przez ministra finansów w formie obwieszczenia wiąże się jeszcze jeden problem dotyczący zakresu przedmiotowego upoważnienia. Do czego jest zobowiązany minister? Z brzmienia przepisu wynika, że jedynie do ogłoszenia. W takim razie kto wylicza

16 Są one zbliżone do innych tego rodzaju aktów, jak np. obwieszczeń w sprawie sprostowania błędów, które nie są uznawane za źródła prawa, ale jedynie źródła poznania prawa – zob. J. Warylewski (red.): *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003, s. 395.

stawki maksymalne? Musi to zrobić niewątpliwie minister, bazując na regule wynikającej z art. 20 ust. 1, a dodatkowo tak wyliczone stawki ma zaokrąglić do pełnych groszy. W istocie rzeczy przepis ten nakazuje ministrowi nie tylko ogłoszenie stawek, ale ich wyliczenie i ustalenie poprzez zaokrąglenie do pełnych groszy. Jak się wydaje tego typu działania ministra nie powinny być dokonywane w obwieszczeniu. Dotyczą one stawek podatkowych, które nie mogą być doprecyzowywane w takiej formie, stosowanej z reguły przy poprawianiu błędów i wprowadzaniu tekstów jednolitych¹⁷. Potwierdza to stosowany sposób ustawowego określenia kompetencji ministra finansów do waloryzacji stawek innych podatków. W art. 27 ust. 7 ustawy z dnia 26. lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁸ zawarta jest kompetencja ministra finansów do ogłaszania w drodze rozporządzenia skali tego podatku. Również w drodze rozporządzenia minister finansów ustala kwoty wolne i skale podatkowe w podatku od spadków i darowizn¹⁹. Nie rozwijając tej problematyki z uwagi na ramy opracowania, należy stwierdzić, że maksymalne stawki podatków i opłat lokalnych powinny być ogłaszane w formie rozporządzenia.

3.6. Skutki nieuchwalenia stawek przed rozpoczęciem roku podatkowego

Skutki nie określenia wysokości stawek podatkowych zostały także po części uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Z art. 20a wynika, że w przypadku nieuchwalenia stawek podatków lub opłat lokalnych (uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych), stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy. Celem zamieszczenia tego przepisu w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych było uniknięcie sytuacji, gdy na terenie gminy przez część roku podatkowego nie ma stawek podatku od nieruchomości. Czy ten cel został osiągnięty? Można tu mieć uzasadnione wątpliwości co do skuteczności tej regulacji. Przede wszystkim należy

17 Zob. dział III i IV rozporządzenia prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

18 Tekst jednolity: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.

19 Art. 17 ust. 4 ustawy z dnia 28. lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity: Dz.U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89 ze zm.).

rozważyć co należy rozumieć przez „nieuchwalenie stawek”. Przez uchwalenie stawek można rozumieć zakończenie procedury legislacyjnej, czego przejawem jest wejście w życie postanowień uchwały zawierającej stawki podatkowe. W takim rozumieniu stawki uchwalone, to stawki wynikające z obowiązującej w dniu 1. stycznia roku podatkowego uchwały rady gminy. Jeżeli uchwała ze stawkami nie weszła w życie przed rozpoczęciem roku podatkowego, stawki są nieuchwalone. Na takie rozumienie „nieuchwalenia stawek” nie pozwala jednak brzmienie analizowanego artykułu. Ustawodawca nie stwierdza bowiem, że stawki ubiegłoroczne znajdują zastosowanie, jeżeli uchwała nie wejdzie w życie przed rozpoczęciem roku podatkowego. Pojęcie „wejścia w życie”, użyte zresztą w tej samej ustawie w art. 24, ma ustaloną treść normatywną i nie może być rozumiane i stosowane dowolnie. „Uchwalenie” stawek nie może być zatem rozumiane jako ich „wejście w życie”²⁰. Są to na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych różne pojęcia, którym nie można nadawać jednakowego znaczenia. Na czym zatem polegać ma proces „uchwalenia stawek”? Należy przez to rozumieć, co znajduje potwierdzenie nie tylko w języku potocznym, ale i w aktach prawnych²¹, podjęcie uchwały przez radę gminy w sprawie ustalenia stawek podatkowych. Proces podejmowania uchwał, w tym również podatkowych, jest uregulowany w statutach gmin²². Zakończenie tego procesu podjęciem uchwały w sprawie stawek podatkowych jest, według mnie, „uchwaleniem stawek”, o którym mowa w analizowanym art. 20a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten znajdzie zastosowanie, jeżeli rada w ogóle nie podejmie uchwały przed rozpoczęciem roku podatkowego. W takim przypadku będą obowiązywały stawki z roku poprzedniego. Czy potrzebna jest wówczas uchwała rady? Wydaje się że nie, ponieważ rada nie ma podstaw prawnych do jej podjęcia. Z art. 20a wynika, że stosowane są z mocy ustawy stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy. Należy podkreślić, że analizowany przepis ustawy nakazuje **stosowanie**

20 Zwrot „uchwalenie stawek” jest niepoprawny. Chodzi w tym przypadku, jak należy sądzić, o uchwalenie uchwały zawierającej stawki podatku.

21 Zwłaszcza w statutach gmin, gdzie proces uchwalania jest dokładnie uregulowany – zob. rozważania zawarte w części III pracy.

22 Regulacje statutów dotyczące procesu legislacyjnego są przedstawione w kolejnym rozdziale niniejszej pracy.

stawek podatku obowiązujących w poprzednim roku. Nie mówi się w nim o stosowaniu uchwały, a jedynie stawek w niej uregulowanych. Uchwała zatem przestaje obowiązywać²³, a stawki w niej zawarte obowiązują na podstawie art. 20a. Tylko stawki, z wyłączeniem innych instytucji uregulowanych w uchwale rady (np. zwolnienia). W takim przypadku podstawą ustalania stawek podatku od nieruchomości w danym roku są postanowienia ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie ma w tym roku obowiązującej uchwały rady w sprawie stawek podatkowych. W związku z tym powstaje jeszcze jeden problem, a mianowicie: co powinno być wskazane jako podstawa prawna decyzji ustalających i określających wysokość zobowiązania w tym roku. Podstawę tę stanowi przede wszystkim art. 20a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie jest już aktem obowiązującym, a zatem nie może być podstawą prawną decyzji, uchwała z ubiegłego roku.

Kolejny, wymagający rozważenia problem, dotyczący braku obowiązujących stawek w trakcie roku podatkowego, jest związany ze stwierdzeniem nieważności uchwały przez regionalną izbę obrachunkową w trakcie roku podatkowego. Można to zilustrować następującym przykładem. Uchwała w sprawie stawek jest podjęta np. 20. grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy, a regionalna izba obrachunkowa stwierdza nieważność tej uchwały w całości albo w części dotyczącej stawek 17. stycznia roku podatkowego. Czy w takim przypadku znajdzie zastosowanie art. 20a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych? Stwierdzenie nieważności uchwały skutkuje tym, że nie ma jej w obrocie prawnym od samego początku, tj. podjęcia uchwały przez radę. Uchwały tej nie ma i nie było w systemie miejscowego prawa podatkowego. W związku z tym, używając terminologii z analizowanego artykułu, stawki podatków i opłat nie zostały uchwalone przed rozpoczęciem roku podatkowego. Znajdują zatem zastosowanie stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy. Te rozważania dotyczą stwierdzenia nieważności całej uchwały lub jej części dotyczącej wszystkich stawek danego podatku lub opłaty. Co wówczas, gdy regionalna izba obrachunkowa stwierdzi nieważność postanowień

23 Uchwała może obowiązywać w przypadku, gdy została podjęta na okres dłuższy niż jeden rok lub bez określenia okresu obowiązywania. Wówczas nie będzie miał zastosowania art. 20a, ponieważ przed rozpoczęciem roku podatkowego jest uchwała ze stawkami, które będą w nim obowiązywały.

uchwały dotyczących tylko jednej z kilku stawek np. podatku od nieruchomości? Wydaje się, że wtedy należy stosować stawki zawarte w uchwale i dodatkowo stawkę z ubiegłego roku w miejsce stawki „zakwestionowanej” przez organ nadzoru.

Duży problem ze stosowaniem art. 20a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych będzie pojawiał się w przypadku zmiany przepisów regulujących zasady ustalania stawek. „Stare” stawki z reguły nie będą odpowiadały stawkom na nowy rok podatkowy²⁴. Problem ten z trudem można rozwiązać na podstawie interpretacji treści art. 20a. Wg mnie przepis ten znajduje zastosowanie w przypadku, gdy nie zmieniły się zasady uchwalania stawek zawarte w ustawie. Chodzi o stawki uchwalane na podstawie przepisu w brzmieniu obowiązującym w roku poprzedzającym rok podatkowy, który nie uległ zmianie z początkiem roku podatkowego. Art. 20a może być stosowany „do przodu”, tzn. nie obejmuje swym zasięgiem stawek uchwalonych na podstawie innej treści przepisów regulujących zasady ustalania stawek. Można to zobrazować przykładem uchwał w sprawie stawek podatku od nieruchomości. Jeżeli nie zostaną uchwalone stawki, np. na podstawie art. 5 obowiązującej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, to znajdują zastosowanie stawki z roku poprzedzającego, ale tylko wówczas, gdy odpowiadają one rodzajom nieruchomości wymienionym w art. 5. Co to znaczy „odpowiadają”? Są to stawki uchwalone rok wcześniej, ale na podstawie takiego samego brzmienia art. 5 i związanych z nim przepisów dotyczących istotnych elementów konstrukcji podatku²⁵. Stawki są ustalane dla określonych kategorii nieruchomości stanowiących przedmiot opodatkowania. Zmiana przepisów normujących stawki i przedmiot opodatkowania skutkuje tym, że stawki uchwalone na ich podstawie nie odpowiadają stawkom ustanowionym na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów. Według mnie stosowanie art. 20a jest możliwe jedynie po spełnieniu następujących warunków:

24 Jako przykład takiej sytuacji można wskazać art. 10 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w wersji obowiązującej do końca 2002 rok. W przepisie tym przewidziana była możliwość stosowania stawek podatku z roku poprzedzającego rok podatkowy. Jednak stawki tego podatku z roku poprzedniego, w wyniku zmiany przepisów, nie odpowiadały stawkom obowiązującym w 2002 roku – zob. L. Etel, S. Presnarowicz: Podatek od środków transportowych, Warszawa 2002, s. 51.

25 Chodzi tu przede wszystkim o przedmiot i podstawę opodatkowania, ale również i przepisy regulujące stronę podmiotową podatku.

- uchwała dotycząca stawek obowiązujących w roku poprzedzającym rok podatkowy została podjęta na podstawie nie zmienionych przepisów regulujących istotne elementy konstrukcji podatku od nieruchomości;
- rada gminy nie podjęła uchwały w sprawie stawek na podstawie tych samych przepisów ustawy regulujących podatek od nieruchomości.

Gdy warunki te nie są spełnione łącznie, nie ma możliwości prawnych i faktycznych zastosowania art. 20a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie można bowiem zastosować „starych” stawek do „nowych” przepisów regulujących istotne elementy konstrukcji podatku. Możliwe jest zatem zastosowanie stawek z roku poprzedzającego rok podatkowy tylko wówczas, gdy nie nastąpiła zmiana przepisów regulujących konstrukcję poszczególnych podatków i opłat. Chodzi przede wszystkim o zmiany dotyczące stawek podatku, jego przedmiotu, podstawy opodatkowania i podmiotu. Wprowadzenie zmian w trybie i warunkach płatności czy też zwolnieniach przedmiotowych, nie ma znaczenia z uwagi na brak bezpośredniego związku tych instytucji ze stawkami. Ustalenie wpływu zmian w ustawie na możliwość zastosowania stawek z roku poprzedniego wymaga indywidualnego przeanalizowania każdego przypadku.

Art. 20a po raz pierwszy znajdzie zastosowanie w roku 2004. Uchwały w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych na rok 2003 zostały podjęte na podstawie przepisów, które weszły w życie z dniem 30. listopada 2002 roku²⁶. Od tego dnia weszły w życie przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określające zasady ustalania podatków i opłat lokalnych. Regulacje te nie uległy zmianie w 2003 roku. Rady podjęły uchwały w sprawie stawek podatków i opłat na rok 2004 na podstawie tych samych przepisów. W takiej sytuacji nie podjęcie uchwały w sprawie stawek na rok 2004 przed rozpoczęciem tego roku spowoduje zastosowanie art. 20a, czego konsekwencją będzie obowiązywanie w 2004 roku stawek z roku poprzedniego.

26 Zob. art. 11 ustawy z dnia 30. października 2002 roku o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 200, poz. 1683). Ogłoszenie miało miejsce 30 listopada 2002 roku.

Należy podkreślić, że stawki z roku poprzedniego znajdują zastosowanie jedynie w przypadku niepodjęcia uchwały przed rozpoczęciem roku podatkowego, lub stwierdzenia nieważności takiej uchwały przez organ nadzoru. Inaczej problematyka ta przedstawia się w przypadku podjęcia uchwały przed rozpoczęciem roku, która weszła w życie w trakcie roku podatkowego. Zagadnienie to jest przedstawione niżej na przykładzie podatku od nieruchomości. Prowadzenie tych rozważań na podstawie konkretnych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ułatwia zrozumienie problemu.

3.7. Stawki zerowe

Rada gminy nie może wprowadzić stawki „zerowej” jako właściwej dla poszczególnych podatków i opłat samorządowych²⁷. W doktrynie wskazuje się na to, że stawka „zerowa” nie mieści się w ogóle w pojęciu stawki podatkowej w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ nie można ustalić kwoty podatku, stosując stawkę „zerową”²⁸. Podzielając ten pogląd należy dodać, że stawka zerowa jest w zasadzie tożsama z brakiem stawki. Jej zastosowanie nie prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego. W orzecznictwie można jednak spotkać się z poglądem odmiennym od wyżej zaprezentowanego²⁹. W wyroku sąd dopuszcza możliwość stosowania stawki „0”, utożsamiając ją z instytucją zwolnienia od podatku. Jest to rozumowanie oparte o podobieństwo skutków, które wywołuje zwolnienie i stawka zerowa. W obu przypadkach nie wystąpi podatek do zapłacenia. Są to jednakże zupełnie inne instytucje prawnopodatkowe, których nie można utożsamiać. Ustanowienie stawek podatków i opłat jest obowiązkiem rady; natomiast wprowadzenie zwolnienia jest jej uprawnieniem. Stawkę rada musi ustalić, a dopiero po jej ustaleniu może rozważać wprowadzenie zwolnienia, które jest już zależne od jej woli.

27 Zob. wyrok NSA z dnia 27. listopada 1992 r. (sygn. akt III SA 1210/92) – opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 4 i wyrok NSA z dnia 22. lipca 1993 r. (sygn. akt SA/Kr 1050/93) – opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1996, nr 1.

28 Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski: Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa, Toruń 1994, s. 39.

29 Zob. wyrok NSA z dnia 7. grudnia 1995 r. (sygn. akt SA/Bk 83/95) – niepublikowany.

4. Uchwała w sprawie stawek w podatku od nieruchomości

4.1. Uwagi ogólne

Uchwała w sprawie stawek w podatku od nieruchomości jest podejmowana na podstawie art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z którego wynika, że rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, ale tak ustalone stawki nie mogą przekraczać stawek maksymalnych przewidzianych dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania wymienionych enumeratywnie w tym przepisie.

Omawianie tego typu uchwał należałoby zacząć od rozstrzygnięcia wątpliwości dotyczących charakteru prawnego kompetencji rady do ustalania stawek podatkowych. Wątpliwości te można sprowadzić do następującego pytania: czy rada musi corocznie podejmować uchwały podatkowe, w których ustalane są stawki? Użyty przez ustawodawcę w powołanym przepisie zwrot „rada gminy, w drodze uchwały, określa...” jednoznacznie wskazuje, że określenie stawek jest ustawowym obowiązkiem rady, od którego nie może się ona uchylić. Jest to obowiązek wynikający z ustawy, co powoduje, że uchylenie się od niego może skutkować zastosowaniem sankcji przewidzianych m.in. w art. 96 i 97 ustawy o samorządzie gminnym³⁰.

W przypadku podjęcia uchwały przez radę, której przedmiotem są stawki podatkowe, przed 1. stycznia roku podatkowego, nie będą obowiązywały stawki z roku poprzedzającego ten rok. A jakie? Należy tu rozważyć następujące sytuacje.

Pierwsza z nich, prostsza, występuje wówczas, gdy rada podjęła uchwałę i weszła ona w życie przed rozpoczęciem roku podatkowego. Obowiązują wtedy, co nie może budzić wątpliwości, stawki określone w tej uchwale.

Sytuacja się komplikuje, gdy uchwała została podjęta do końca grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy, ale nie została ogłoszona, a przez to nie weszła w życie przed 1. stycznia roku podatkowego.

30 Problematyka ta jest przedstawiona szerzej w części VI pracy.

Rok podatkowy rozpoczyna się bez obowiązującej uchwały dotyczącej stawek. Jakie stawki wówczas stosować? Odpowiedź na to pytanie wymaga dłuższego wywodu. Na początku trzeba stwierdzić jeszcze raz, że nie będzie miał zastosowania w tym przypadku art. 20a, ponieważ rada uchwaliła stawki, tyle tylko, że nie obowiązuje jeszcze uchwała rady z „nowymi” stawkami. To, kiedy ona wejdzie w życie zależy od dnia jej ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym. W każdym razie przez część roku podatkowego nie ma na terenie gminy obowiązujących stawek podatkowych.

Nie jest to problem nowy. Pojawia się regularnie (od kilku lat) zawsze pod koniec roku poprzedzającego rok podatkowy, kiedy to rady gmin podejmują uchwały w sprawie stawek. Dotyczy on zasad realizacji podatku lub opłaty samorządowej w sytuacji, gdy rada gminy podjęła uchwałę określającą stawki przed rozpoczęciem roku podatkowego, ale zrobiła to późno, przez co nie mogą one wejść w życie przed 1. stycznia roku podatkowego. W doktrynie i orzecznictwie przyjmowało się, że brak obowiązującej uchwały rady określającej stawki podatku uniemożliwia wymiar i pobór podatku od nieruchomości³¹. Nie oznacza to jednak, że brak uchwały jest jednoznaczny ze zniesieniem obowiązku podatkowego obciążającego władających nieruchomościami i obiektami budowlanymi na terenie gminy. Obowiązek podatkowy wynika bezpośrednio z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i nie może być – co podkreśla się zgodnie w literaturze przedmiotu i orzecznictwie – znoszony przez radę gminy poprzez podjęcie stosownej uchwały, lub – tak jak to jest w analizowanej sytuacji – poprzez jej niepodjęcie³². Tak więc wynikający z ustawy obowiązek płacenia podatku od nieruchomości istnieje bez względu na to czy rada gminy podjęła stosowną uchwałę określającą stawki. Brak tej uchwały na dany rok, a przez to stawek podatku, powodował, że wynikający z ustawy

31 Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski: Podatek ..., op. cit., s. 32; L. Etel, E. Ruśkowski: Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Warszawa 1996, s. 90; A. Hanusz: Podatki i opłaty lokalne. Przepisy, orzecznictwo, komentarz, Warszawa 1993, s. 24.

32 Zob. wyrok NSA z dnia 21. grudnia 1993 r. (sygn. akt 2394/93) – opublikowany w: „Wspólnota” 1994, nr 18, gdzie Sąd rozważając kwestie związane ze stosowaniem przez radę zwolnień podatkowych, wyraża pogląd o braku uprawnień rady do generalnego uchylenia obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy. Szerzej zagadnienie to omawia L. Etel. E. Ruśkowski: Komentarz..., op. cit., s. 108 i n.

obowiązek podatkowy nie mógł się przekształcić w zobowiązanie podatkowe konkretnego podatnika do zapłaty podatku. Dotyczyło to zarówno osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, w stosunku do których zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości powstaje z mocy prawa, jak również do osób fizycznych, dla których zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą doręczenia decyzji organu podatkowego wymierzającej podatek. W jednym i drugim przypadku przekształcenie się ogólnego obowiązku płacenia podatku od nieruchomości w skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe z tego tytułu uniemożliwiał brak obowiązujących stawek. W efekcie podmioty te nie były w stanie zapłacić tego podatku, chociaż istniał obowiązek podatkowy. Problem ten jest łatwiejszy do rozwiązania wówczas, gdy istniała uchwała rady gminy dotycząca stawek podatku od nieruchomości podjęta w latach poprzednich. Jeżeli w treści takiej uchwały nie było stwierdzenia, że obowiązuje ona jedynie w danym roku podatkowym, można przyjąć, że znajduje ona zastosowanie aż do momentu podjęcia przez radę nowej uchwały w tej sprawie³³. Z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wynika, aby rada musiała corocznie uchylać „nowe” stawki podatku od nieruchomości. W praktyce jednak, z uwagi na roczny charakter podatku od nieruchomości, rady przyjmowały najczęściej uchwałę na jeden, określony w tytule uchwały rok podatkowy³⁴. Uchwała traciła więc moc obowiązującą po jego upływie. W takiej sytuacji, po rozpoczęciu roku, nie było żadnej podstawy do ustalenia stawek, a przez to i kwoty podatku. Do momentu wejścia w życie stosownej uchwały istniał wynikający z ustawy obowiązek podatkowy, ale podatek od nieruchomości nie mógł być wymierzany przez organy podatkowe, ani też samodzielnie opłacany przez podatników. Po podjęciu uchwały sytuacja zmieniała

33 Zob. A. Mariański: *Orzecznictwo SN i NSA w odniesieniu do art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, „Finanse Komunalne” 1997, s. 22.

34 Podatek od nieruchomości ma charakter roczny, stąd też stawki tego podatku są z reguły uchwalane na okres roku kalendarzowego. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera co prawda nakazu podejmowania co roku przez radę uchwały w sprawie stawek podatku od nieruchomości, ale działanie takie jest wskazane, chociażby ze względu na coroczną indeksację stawek maksymalnych. Teoretycznie rzecz ujmując, rada mogłaby uchwalić stawki podatku np. na lata 1997–1998, ale w praktyce naraziłoby to budżet gminy na straty wynikające z zastosowania zbyt niskich stawek podatkowych. Poza tym rada gminy następnej kadencji jest uprawniona do zmiany stawek podatkowych, nawet w ciągu roku podatkowego, przez co ustalanie stawek podatku na okres dłuższy niż rok jest bezcelowe.

się zasadniczo, ponieważ była już podstawa do przekształcenia się generalnego obowiązku podatkowego w indywidualne zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości. Uchwała wchodziła jednak w życie w trakcie roku, czy zatem jej postanowienia mogły obowiązywać od początku roku z mocą wsteczną? Uchwała, zgodnie z art. 4 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, wchodzi w życie po upływie 14. dni od daty jej ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym, lub w terminie późniejszym, o ile to z niej wynika. W razie jej uchwalenia w trakcie roku podatkowego nie można więc przyjąć, że obowiązuje ona od 1. stycznia.³⁵ Jeżeli jednak uchwała wprowadzająca stawki zaczynała obowiązywać z dniem ogłoszenia lub późniejszym, to nie ma podstaw do twierdzenia, że działa ona z mocą wsteczną³⁶. Wejście w życie w trakcie roku uchwały w sprawie stawek nie przesądzało o okresie, za który powinien być opłacony podatek. Nie jest to zresztą przedmiotem tej uchwały, która dotyczy tylko stawek podatku. Wejście w życie uchwały umożliwia, o czym była mowa, opłacenie podatku przez podmioty, na których ciążył ustawowy obowiązek podatkowy. W tym miejscu nasuwa się pytanie: za jaki okres podatek ten powinien być płacony – za cały rok, czy za okres od wejścia w życie uchwały do końca roku? W takiej sytuacji podatek powinien być zapłacony lub wymierzony za cały okres, w którym spoczywał na podatniku ustawowo określony obowiązek podatkowy. Jeżeli zatem dany podmiot władał nieruchomościami 1. stycznia roku podatkowego obowiązek podatkowy spoczywa na nim od tej daty do końca roku, chyba że stan ten uległ zmianie w ciągu roku podatkowego. Za ten właśnie okres powinien też zapłacić podatek od nieruchomości. Nie oznacza to wcale, że uchwała określająca stawki podatku, która została podjęta po rozpoczęciu roku, działa z mocą wsteczną. To nie uchwała bowiem, ale ustawa o podat-

35 Problematyki tej dotyczył m.in. wyrok NSA z dnia 5. maja 1994 r. (sygn. akt SA/Kr 675/93), którego teza została opublikowana w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska: *Orzecznictwo sądów w sprawach podatkowych*. Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny, Toruń 1996, s. 52. Uchwała rady gminy ustalająca stawki podatku od nieruchomości, zgodnie z tym wyrokiem, staje się prawem powszechnie obowiązującym najwcześniej z dniem ogłoszenia, o ile nie przewiduje wyraźnie terminu późniejszego.

36 Ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych przewiduje możliwość wejścia w życie aktu z mocą wsteczną. Problem ten jest przedstawiony w dalszej części opracowania.

kach i opłatach lokalnych nakłada obowiązek płacenia podatku przez władających nieruchomościami.

Czy zatem nieuchwalenie przez radę gminy w terminie stawek podatku od nieruchomości nie wywoływało żadnych skutków? Wywoływało i to zarówno dla gminy, jak i podatników. Przede wszystkim³⁷ w okresie tym budżet był pozbawiony wpływów z tytułu opodatkowania nieruchomości, co mogło być przyczyną załamania się gospodarki finansowej gminy. Organy podatkowe gminy nie miały żadnych możliwości dochodzenia od podatników bliżej nieokreślonych kwot podatku z powodu braku obowiązujących stawek. Z drugiej strony podmioty, na których ciążył obowiązek zapłacenia podatku, nie musiały w tym okresie wpłacać rat na podatek od nieruchomości. Jeżeli jednak wpłaciły pewne kwoty – np. wyliczone w oparciu o stawki obowiązujące w roku ubiegłym – kwoty te powinny być zarachowywane na poczet zobowiązania podatkowego ustalonego po uchwaleniu przez radę stawek podatku, na zasadach określonych dla nadpłat podatku. Podatnicy, którzy nie zapłacili zaliczki albo raty w terminach ustawowych nie ponosili z tego tytułu konsekwencji w postaci odsetek od zaległości podatkowych. Zaległość podatkowa nie powstała z uwagi na to, że nie mogło powstać w tym okresie samo zobowiązanie podatkowe. Podatnicy będący osobami fizycznymi powinni zapłacić pierwszą ratę podatku w ciągu 14. dni od otrzymania decyzji wymierzającej podatek, natomiast osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej opłacają zaległe zaliczki i zaliczkę za dany miesiąc do 15. dnia tego miesiąca³⁸.

4.2. Różnicowanie stawek podatku od nieruchomości w uchwale rady

Problem z różnicowaniem stawek podatków i opłat samorządowych występował szczególnie w odniesieniu do stawek podatku od nieruchomości. Rady gmin, podejmując do końca 2002 roku uchwały ze stawkami dla przedmiotu opodatkowania określonego inaczej niż to wynikało

37 Problem obowiązywania stawek z roku poprzedzającego, który wystąpi w tej sytuacji, został omówiony w dalszej części rozdziału.

38 Zob. art. 6 ust. 7 i 9 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

z obowiązującego wówczas art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, bardzo często spotykały się z zarzutem przekroczenia zakresu upoważnienia ustawowego. W omawianym okresie można było wyróżnić dwa przeciwstawne stanowiska dotyczące możliwości różnicowania stawek w uchwale rady gminy. Zgodnie z pierwszym z nich rada mogła ustalić stawki tylko dla przedmiotów określonych ściśle w art. 5 ust. 1 pkt 1–7 obowiązującej wówczas ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie można było zatem wprowadzić stawek dla innych niż tam wymienionych budynków, gruntów i budowli. Przeciwnicy tego poglądu wskazywali, że rada mogła np. grunty pozostałe, lub budynki gospodarcze różnicować, określając w stosunku do nich odrębne stawki. Zbliżone stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 4. października 1995 r.³⁹ stwierdzając, że przepis art. 5 ust. 1 nie wyklucza wprowadzenia przez radę gminy w uchwale, ustalającej szczegółowe stawki podatkowe, dalszych podziałów nieruchomości na mniejsze grupy i różnicowania dla nich stawek podatkowych, jeżeli nie spowoduje to przekroczenia stawki maksymalnej dla poszczególnych rodzajów nieruchomości. Podzielając ten pogląd należy wskazać, że tylko takie rozumienie uprawnienia do określania stawek poprzez ich różnicowanie zapewniało gminom lepsze ich „dostosowanie” do warunków lokalnych. Przyjęcie pierwszego poglądu sprowadzałoby kompetencje rady do możliwości powielenia w uchwale zapisu ustawy, co podważałoby sens przyznawania jej uprawnień do określania stawek.

Wyżej zasygnalizowane spory interpretacyjne spowodowały zmianę brzmienia art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Na możliwość różnicowania stawek w podatku od nieruchomości od początku 2003 roku wyraźnie wskazuje ust. 2–4 analizowanego przepisu. Podaje się tam, że rada gminy przy określaniu wysokości stawek może różnicować ich wysokości dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, stan techniczny itp. Wyliczenie kryteriów, wg których rada może różnicować stawki, ma charakter przykładowy. Rada jest uprawniona do różnicowania stawek w oparciu o inne okoliczności związane z przedmiotami opodatkowania.

39 Sygn. akt SA/Wr 1432/95 – opublikowanym w: „Prawo Gospodarcze”1996, nr 2.

W ramach uprawnienia do różnicowania stawek podatku od nieruchomości nie mieści się możliwość określania w uchwale stawek dla rodzaju nieruchomości nie wymienionych w art. 5 analizowanej ustawy. W przepisie tym wymienione są budynki, budowle i grunty, przez co jedynie dla nich, wg mnie, rada może ustalić stawki. Nie może tego zrobić np. dla obiektów budowlanych, ponieważ obiekty te nie są wymienione w tym artykule i nie ma ustalonej dla nich stawki maksymalnej. Byłoby to przekroczenie kompetencji zawartej w powoływanym przepisie. Może natomiast ustalać niższe stawki, z czym się można zetknąć w praktyce, dla nieruchomości i obiektów wymienionych w tym artykule, np. dla budynków wykorzystywanych na potrzeby kultury i sztuki, działalności charytatywnej, sportowej itp. Spotykane w praktyce ustalenie niższej stawki dla poszczególnych rodzajów nieruchomości i obiektów wymienionych w art. 5 zajętych pod inwestycje na terenie gminy nie stanowi naruszenia omawianego warunku. Wymaga to jednak precyzyjnego określenia warunków stosowania stawki preferencyjnej. Lapidarne zapisy uchwał zawierających niższe stawki dla nieruchomości związanych z rozpoczynaniem prowadzenia działalności gospodarczej powodują, że z preferencyjnego opodatkowania korzystają inni podatnicy, niż to wynikałoby z intencji rady.

4.3. Stawki dla gruntów

4.3.1. Zasady ustalania stawek dla gruntów

Rada gminy, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 jest zobowiązana do ustalenia stawek dla trzech rodzajów gruntów:

- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;
- pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych oraz
- pozostałych.

Przy ustalaniu zasad opodatkowania gruntów pomocne są dane wynikające z ewidencji. Nie są one jednakże wystarczające. Zastosowanie stawki do określonej kategorii nieruchomości wymaga w zasadzie – w każdym przypadku – ustalenia dodatkowych parametrów danego gruntu, a przede wszystkim sposobu jego wykorzystywania. W praktyce największe problemy napotyka ustalanie stawek dla nieruchomości

związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. W związku z tym, że są one identyczne dla wszystkich przedmiotów opodatkowania w tym miejscu przedstawione zostaną łącznie.

4.3.2. Stawka dla gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej

Nieruchomości i obiekty budowlane związane z prowadzeniem działalności gospodarczej są opodatkowane znacznie wyższymi stawkami, niż pozostałe rodzaje rzeczy stanowiących przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zakwalifikowanie danej nieruchomości lub obiektu jako związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą powoduje wzrost obciążenia podatkowego od kilku – przy opodatkowaniu gruntów, do kilkudziesięciu razy – przy opodatkowaniu budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Pomimo bogatego orzecznictwa sądowego i literatury do niedawna nie było jednolitego stanowiska co do tego, na czym ma polegać związek budynku, gruntu i budowli z działalnością gospodarczą.

Do końca 2002 r., kiedy to wprowadzono zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych dotyczące m.in. „związku z działalnością gospodarczą”, można było wyróżnić dwa przeciwstawne poglądy na ten temat. Zgodnie z pierwszym z nich o zaliczeniu budynku lub gruntu do kategorii związanych z działalnością gospodarczą decydował sam fakt ich posiadania przez podmiot gospodarczy⁴⁰. Nieruchomościami związanymi z działalnością gospodarczą były, zdaniem zwolenników tego poglądu, nieruchomości posiadane przez przedsiębiorcę, bez względu na to czy w rzeczywistości były wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Zgodnie z odmiennym stanowiskiem, prezentowanym przede wszystkim w literaturze przedmiotu, a w mniejszym zakresie także w orzecznictwie sądowym, o opodatkowaniu nieruchomości jako związanych z działalnością gospodarczą decydował realny (a nie abstrakcyjny) związek nieruchomości z jej prowadzeniem,

40 Zob. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 18. grudnia 1992 r. (sygn. akt III AZP 25/92) – opublikowaną w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1993, nr 4, gdzie Sąd stwierdził, że posiadanie przez podmiot gospodarczy ośrodka wczasowego jest wystarczającą przesłanką do uznania, iż budynki i grunty tego ośrodka wykorzystywane są na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

przejawiający się tym, że nieruchomości „służyła” teźże działalność⁴¹. O tym, czy dana nieruchomość była związana z prowadzeniem działalności gospodarczej nie decydował „jakikolwiek” związek z działalnością gospodarczą, ale jej realne powiązania z tego typu działalnością,⁴² ustalane w każdym indywidualnym przypadku.

Tak duże rozbieżności w pojmowaniu związku nieruchomości z działalnością gospodarczą były jednym z powodów zmian przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które weszły w życie z dniem 1. stycznia 2003 r.⁴³ W słowniczku znowelizowanej ustawy znalazła się też definicja gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z tą definicją wszystkie budynki, budowle i grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą (z dwoma wyjątkami) są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, chyba że przedmiot opodatkowania nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Te wyjątki to budynki mieszkalne i zajęte pod nie grunty oraz grunty pod jeziorami i zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych.

Z przytoczonej definicji jednoznacznie wynika, że sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę budynku, budowli lub gruntu skutkuje tym, że są one związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie ma więc znaczenia to, czy są one i w jakich celach wykorzystywane przez przedsiębiorcę. Tak więc różnego rodzaju obiekty i grunty nie wykorzystywane w danym momencie, albo gdzie prowadzona jest innego rodza-

41 Zob. E. Ruśkowski, L. Etel: Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 3 i wyrok NSA z dnia 26 maja 1994 r. (sygn. akt SA/Ka 1897/93) oraz głosę M. Kalinowskiego opublikowaną w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, nr 6. W powołanym wyroku NSA słusznie zauważył, że z określenia, że grunty służą prowadzonej działalności gospodarczej wyprowadzić trzeba wniosek, iż działalność gospodarcza musi być prowadzona, a grunty jej służyć, choćby pośrednio, jak np. obiekty socjalne czy nawet ośrodki wypoczynkowe. Nie oznacza to, że różnego rodzaju przerwy i zawieszenia prowadzenia działalności gospodarczej oznaczają, że związek ten przestaje istnieć. Tylko trwałe zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej skutkuje zmianą klasyfikacji nieruchomości – zob. głosę R. Mastalskiego do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 18. grudnia 1992 r. (sygn. akt III AZP 25/92) – opublikowaną w: „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1994, z. 1, s. 35 i uchwałę NSA z dnia 28. grudnia 1995r. (sygn. akt FPK 21/95) – opublikowaną w: „Wokanda” 1996, nr 2.

42 Zob. L. Etel: Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne, Białystok 2001, s. 151 i nast.

43 Dz.U. Nr 200, poz. 1683.

ju działalność niż gospodarcza (np. socjalna), należy uznać za związane z działalnością gospodarczą, jeżeli są w posiadaniu przedsiębiorcy. Należy podkreślić, że w omawianej definicji nie ma w ogóle warunku wykorzystywania tego rodzaju nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą. Jedyną przesłanką jest ich posiadanie przez przedsiębiorcę.

Duże znaczenie ma więc wyjaśnienie owego posiadania przez przedsiębiorcę budynków, budowli i gruntów. Nie może ono być odnozione tylko i wyłącznie do posiadania w rozumieniu art. 336 kodeksu cywilnego. Również władający nieruchomością na podstawie innych tytułów prawnych niż objętych zakresem przedmiotowym kodeksu cywilnego jest posiadaczem w rozumieniu przyjętym na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W doktrynie wskazuje się, że w niektórych ustawach ustawodawca posługuje się tym terminem w celu oznaczenia władztwa ekonomicznego nad rzeczą, pozwalającego na korzystanie z niej bez względu na to, czy władztwo to jest wyrazem prawa (własności, użytkowania, dzierżawy), czy też nie jest z takim prawem związane. Taką ustawą jest właśnie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie używa się pojęcia posiadanie na określenie korzystania przez przedsiębiorcę, bez względu na istnienie i rodzaj tytułu prawnego do władania nieruchomością. Sam fakt objęcia we władanie przez przedsiębiorcę nieruchomości powoduje, że staje się on jej posiadaczem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Tego typu posiadaczem jest zarówno przedsiębiorca mający prawo własności danej nieruchomości, lub mający tę nieruchomość w trwałym zarządzie na podstawie ustawy z dnia 21. sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami⁴⁴, jak również i ten kto korzysta z nieruchomości sąsiada—właściciela bez jego wiedzy i zgody. Sam fakt wykorzystywania nieruchomości przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że to przedsiębiorca staje się posiadaczem tejże, a w związku z tym staje się ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ten rodzaj władztwa ekonomicznego nad nieruchomością nie przesądza o tym, kto będzie podatnikiem. Przedsiębiorca wykorzystujący grunty osoby fizycznej do prowadzenia działalności gospodarczej nie będzie

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

podatnikiem. To ta osoba fizyczna, jako właściciel gruntu, jest podatnikiem, płacącym podatek od gruntu wykorzystywanego przez przedsiębiorcę, a więc wg najwyższych stawek.

Wydaje się, że nowa definicja gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, zawarta w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, wymaga doprecyzowania przede wszystkim poprzez wskazanie, że nieruchomości te służą lub mogą służyć choćby pośrednio prowadzonej działalności gospodarczej. W ten sposób rozwiązany zostałby np. problem opodatkowania działki gruntu zakupionej przez osobę fizyczną będącą przedsiębiorcą. Czy zawsze jest to grunt związany z działalnością gospodarczą? Z analizowanej definicji wynika, że każdy grunt będący w posiadaniu przedsiębiorcy jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. W rzeczywistości jednak wcale tak być nie musi, chociażby wówczas, gdy wspomniana osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą kupiła działkę gruntu. Warunki formalne przewidziane w definicji są w tym przypadku spełnione – przedsiębiorca posiada działkę gruntu, a zatem jest ona związana z prowadzoną działalnością gospodarczą. Może się jednak okazać, że ta działka została nabyta, np. na budowę domu letniskowego dla syna przedsiębiorcy. W takim przypadku grunt taki, chociaż kupiony przez przedsiębiorcę, powinien być opodatkowany wg stawek przewidzianych dla gruntów pozostałych, ponieważ nie ma on związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Z definicji zawartej w art. 1a ust.1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych to jednak bezpośrednio nie wynika.

Dużym mankamentem analizowanej definicji jest posługiwanie się w niej mało precyzyjnym określeniem „względny techniczny”. Grunt, budynek i budowla są traktowane jako związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, chyba że nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Co to znaczy „ze względów technicznych”? Nigdzie to pojęcie nie zostało bezpośrednio zdefiniowane przez ustawodawcę, należy zatem przyjąć jego rozumienie wynikające z języka potocznego i pomocniczo z prawa budowlanego. Jeżeli zatem stan techniczny np. budynku jest katastrofalny i grozi zawaleniem, bez odwoływania się do prawa budowlanego należy stwierdzić, że nie może tam być prowadzona działalność gospodarcza.

Nie zawsze jednak wspomniane „względy techniczne” są widoczne gołym okiem. Wówczas można posiłkowo posłużyć się przepisami prawa budowlanego, które reguluje te kwestie. Jako przykład aktu zawierającego przybliżenie „względów technicznych” można podać rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12. kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie⁴⁵.

Ministerstwo Finansów wskazuje, że za „względy techniczne” nie można uznać „względów technologicznych” (awaria urządzeń, instalacji itp.), co jednakże niewiele wyjaśnia⁴⁶. Jak należy sądzić, chodzi o to, że tylko wady konstrukcji budynku lub budowli a nie urządzeń w nich zamontowanych, skutkują ich wyłączeniem z kategorii związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. To tylko z pozoru wyjaśnia problem. Jak np. zakwalifikować przeciekający dach albo pomieszczenia bez okien? Takich pytań w praktyce pojawi się znacznie więcej i – jak należy sądzić – dopiero orzecznictwo sądowe lub szybka konkretyzacja przepisów może ten problem jednoznacznie rozwiązać.⁴⁷

W tym miejscu należałoby zwrócić uwagę na negatywne następstwa wyłączenia z kategorii budynków, budowli i gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej tych, które nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności ze względów technicznych. Powstała w ten sposób luka w systemie opodatkowania zwłaszcza czasowo nie wykorzystywanych budynków służących prowadzeniu działalności. Podatnicy będą mogli łatwo wykazać, że budynki te nie są opodatkowane najwyższymi stawkami, ponieważ nie nadają się ze względów technicznych do prowadzenia działalności. Z tych powodów nie będą podlegały opodatkowaniu budynki remontowane i przystosowywane do zmiany profilu działalności. Z drugiej strony podatnicy, którzy nabywają „na zapas” (w celu dalszej odsprzedaży), wymagające remontu nieruchomości, nie będą obciążani podatkiem wg najwyższych

45 Dz.U. Nr 75, poz. 690.

46 Jak słusznie zauważa A. Koleśnik nie wiadomo czym różnią się „względy techniczne” od „względów technologicznych” – zob. A. Koleśnik: Co to są względy techniczne? „Dobra Firma” – dodatek do „Rzeczpospolitej” z dnia 13. lutego 2003 r.

47 Szerzej na temat „względów technicznych”: R. Dowgier: Wyłączenie gruntu, budynku i budowli z działalności gospodarczej – „względy techniczne”, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 5.

stawek (nie nadają się one do prowadzenia działalności). W ten sposób relatywnie obniży się opodatkowanie „ruiny” w centrum dużego miasta, co na pewno nie wpłynie na zwiększenie zainteresowania przedsiębiorcy szybkim jej remontem. Za to na zmniejszy wpływy gmin z opodatkowania tego typu obiektów.

W przypadku, gdy ze względów technicznych podatnik nie prowadzi działalności na danej nieruchomości podlega ona opodatkowaniu wg stawek niższych, właściwych dla tzw. pozostałych nieruchomości. Niższe stawki znajdują zastosowanie tylko wówczas, gdy działalność nie jest prowadzona. Jeżeli natomiast podatnik działalność prowadzi, chociaż z uwagi na względy techniczne nie powinna ona być prowadzona, to płaci podatek wg stawek najwyższych.

4.3.3. Stawka dla gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych

O zaliczeniu danego gruntu pod określony akwen, a więc jezioro, zbiornik wodny retencyjny czy zbiornik elektrowni wodnej, decydują zapisy w ewidencji gruntów. Z reguły grunty te są oznaczone jako „Wp” lub „Ws”. Grunty pod wodami płynącymi (symbol „Wp”) nie podlegają opodatkowaniu, za wyjątkiem jezior oraz gruntów zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych.

Przy opodatkowaniu gruntów wyszczególnionych w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) należy wyraźnie odróżnić grunty pod jeziorami, zajęte na zbiorniki wodne retencyjne i elektrowni wodnych – od gruntów pod stawami oznaczonymi w ewidencji symbolem „Wsr”. Ten ostatni rodzaj gruntów „wchodzi” bowiem do pojęcia użytków rolnych i jeśli nie będzie zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, to podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym. Grunt oznaczony symbolem „Wsr”, nawet wówczas, gdy jest w posiadaniu przedsiębiorcy – nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, tylko podatkiem rolnym.

Grunty pod wodami płynącymi oznaczone w ewidencji gruntów symbolem „Wp”, co do zasady, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na mocy art. 2 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Całkowicie odmiennie przedstawia się sprawa opodatkowania gruntów pod wodami stojącymi, oznaczonych w ewidencji

symbolem „Ws”. Nie podlegają one podatkowi rolnemu, a przez to są przedmiotem podatku od nieruchomości. W konstrukcji podatku od nieruchomości nie ma przewidzianych zwolnień dla tego typu gruntów. W związku z tym grunty oznaczone symbolem „Ws” powinny być opodatkowane albo stawką przewidzianą dla gruntów pozostałych, albo – gdy są w posiadaniu przedsiębiorcy – stawką dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jest to bardzo wysokie opodatkowanie, nader często dotyczące gruntów, które z uwagi na swą specyfikę nie mogą być wcale wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Ten stan rzeczy wymaga zmiany przepisów regulujących podatek od nieruchomości poprzez objęcie gruntów oznaczonych jako „Ws” stawką przewidzianą dla gruntów pod jeziorami. Możliwe jest też wprowadzenie takiej stawki w uchwale rady gminy, nawet w ciągu roku podatkowego. W niektórych przypadkach problem ten może być rozwiązany poprzez zastosowanie do tego typu zbiorników stawki przewidzianej dla gruntów pod jeziorami, które są w ewidencji czasami klasyfikowane jako „Ws”. Wymaga to jednak przeanalizowania oznaczeń danego zbiornika w ewidencji gruntów. Nie każdy grunt pod zbiornikiem wodnym, oznaczony jako „Ws” może być traktowany jako grunt pod jeziorem.⁴⁸

4.3.4. Stawka dla gruntów pozostałych

W 2003 roku ponad trzykrotnie w stosunku do roku poprzedniego wzrosła maksymalna stawka podatku przewidziana dla kategorii gruntów pozostałych⁴⁹. Celem tak dużej podwyżki stawki było, jak należy sądzić, umożliwienie gminom ustalania różnych stawek w odniesieniu do poszczególnych rodzajów gruntów. Niektóre gminy, nie zważając na tak drastyczne zwiększenie stawki ustawowej, zdecydowały się na uchwalenie stawki w wysokości maksymalnej. Wywołało to duże zaniepokojenie wśród podatników, którzy wskazywali na brak uzasadnienia do tak dużego zwiększenia obciążenia tego rodzaju gruntów. W efekcie część gmin zmniejszyła stawki w trakcie roku podatkowego, podejmując stosowne uchwały. Takie działanie organów gmin jest,

48 Zob. L. Etel, M. Popławski, S. Presnarowicz, R. Dowgier: *Podatki i opłaty samorządowe w pytaniach i odpowiedziach*, Warszawa 2003, s. 51.

49 Z 9 gr w 2002 roku do 30 gr w 2003.

o czym już była mowa, zgodne z prawem. Zmniejszenie wysokości obciążenia podatkowego w trakcie roku jest dopuszczalne, a w analizowanym przypadku nawet konieczne.

Rady gmin, określając wysokość stawek dla gruntów pozostałych powinny zróżnicować wysokość tej stawki, zwłaszcza w odniesieniu do działek będących we władaniu byłych rolników, którzy przekazali gospodarstwa za rentę lub emeryturę. W ich władaniu często znajdują się działki o powierzchni do 0,5 ha nie sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne. Działki te stanowią grunt „pozostały”, obciążony wyżej wskazaną stawką.

4.4. Stawki podatku od nieruchomości dla budynków

4.4.1. Rodzaje stawek dla budynków

Na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy jest zobowiązana do ustalenia właściwej stawki podatku dla następujących rodzajów budynków:

- mieszkalnych;
- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej;
- zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym;
- zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych oraz
- pozostałych.

Rada gminy jest zobowiązana do określenia stawki dla każdego z wyżej wymienionych rodzajów budynków. Niedopuszczalna jest praktyka pomijania niektórych kategorii budynków uzasadniana tym, że na terenie gminy nie ma takich budynków. Wskazuje się przy tym, że uchwalanie stawki, np. dla budynków zajętych na obrót materiałem siewnym jest bezcelowe, ponieważ taka stawka nie będzie miała zastosowania. Po co zatem uchwalać „martwy” przepis. Tego typu argumentacja zawodzi wówczas, gdy na terenie gminy dana osoba w trakcie roku podatkowego zajmie budynek na prowadzenie takiej działalności.

Wówczas okaże się, że w uchwale rady nie ma właściwej stawki przewidzianej w ustawie. Stąd też sam fakt nie występowania na terenie gminy określonego ustawowo rodzaju budynku nie może skutkować brakiem stawki podatku w uchwale rady.

4.4.2. Stawka podatku dla budynków mieszkalnych

Występujące przy określaniu przez rady gmin stawek dla budynków mieszkalnych problemy są związane z brakiem definicji tego rodzaju budynków. Stosunkowo niskie opodatkowanie budynków mieszkalnych podatkiem od nieruchomości powoduje, że podatnicy bardzo często w deklaracjach lub informacjach wykazują dany budynek jako mieszkalny, chociaż w istocie jest on wykorzystywany w innych celach. Takie postępowanie jest niekiedy inspirowane orzecznictwem sądowym, gdzie formułowane są dyskusyjne poglądy co do kryteriów zaliczania określonego obiektu do kategorii budynków mieszkalnych. W jednym z takich wyroków NSA stwierdził, że nie może budzić wątpliwości fakt, że budynek aresztu śledczego stanowi budynek mieszkalny w rozumieniu art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych⁵⁰. Zdaniem Sądu „jedynym bowiem kryterium mogącym mieć wpływ na ocenę czy dany budynek jest budynkiem mieszkalnym, może być tylko faktyczne przeznaczenie tego budynku i jego wykorzystanie na cele mieszkalne.” Sąd uznał za tożsame pojęcie „budynek mieszkalny”, które było użyte w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym do końca 2002 r., z każdym budynkiem, który jest wykorzystywany na cele mieszkalne. Jedynym kryterium decydującym o zaliczeniu budynku do kategorii budynków mieszkalnych, zgodnie z tym poglądem, jest faktyczne wykorzystywanie budynku na cele mieszkalne⁵¹.

50 Wyrok z dnia 20. stycznia 1998 r. (sygn. akt I SA/P 1064/97) – opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1999, nr 3 wraz z głosem krytyczną autorstwa L. Etela.

51 Należy zaznaczyć, że ze zbliżonym kryterium zaliczania do kategorii nieruchomości mieszkalnych można się spotkać w praktyce organów podatkowych przy interpretacji zwolnienia od VAT-u usług wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości mieszkalnych. Właśnie cel wykorzystania lokalu mieszkalnego jest przyjmowany przez urzędy skarbowe jako zasadnicze kryterium decydujące o opodatkowywaniu podatkiem od towarów i usług. Jeżeli nieruchomości mieszkalne są wynajmowane na cele mieszkalne, to korzystają ze zwolnienia od podatku, natomiast, gdy są wykorzystywane przez najemcę na prowadzenie działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu. Generalnie jednak o zaliczeniu do kategorii budynków mieszkalnych w podatku od towarów i usług decyduje Klasyfikacja Obiektów Budowlanych – zob. art. 51 ust. 3 ustawy z dnia 8. stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

Stosowanie jako jedynego kryterium uznawania budynku za mieszkalny jego wykorzystywania na cele mieszkalne, jak to zrobił Sąd, może prowadzić do powstawania wielu problemów. Jest to kryterium mało precyzyjne i bardzo łatwe do zastosowania w celu ucieczki przed wyższym opodatkowaniem. Warto podkreślić, że pojęcie „budynek mieszkalny” jest używane nie tylko w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ale również w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵², podatku dochodowym od osób prawnych, ustawie o podatku od towarów i usług, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn. Jest to więc pojęcie, które ma bardzo szerokie zastosowanie w prawie podatkowym i wywołuje znaczące następstwa w zakresie opodatkowania. Ze względu na wagę omawianego problemu nie można akceptować poglądu, zgodnie z którym jedynym wyznacznikiem tego do jakiej kategorii opodatkowania zaliczany jest dany budynek, jest jego faktyczne wykorzystanie.⁵³

Jakie zatem czynniki mają decydujące znaczenie do uznania danego budynku za budynek mieszkalny? Pytanie takie jest uprawnione wobec braku definicji budynku mieszkalnego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W takim przypadku podatnicy i organy podatkowe powinni poszukiwać wyjaśnienia tego pojęcia w innych unormowaniach prawnych oraz dostępnych słownikach języka polskiego. Nie obowiązująca już ustawa z dnia 10. kwietnia 1974 r. – Prawo lokalowe⁵⁴ w art. 3 określając, co należy rozumieć pod nazwą dom jednorodzinny, dom mieszkalny, dom mieszkalno – pensjonatowy, podkreślała „element przeznaczenia do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych właścicieli takich domów lub ich bliskich”. Aktualne akty prawne rangi ustawowej nie zawierają wprost definicji „budynku mieszkalnego”. Pojęciem tym posługuje się jednakże rozporządzenie Ministra Infra-

52 Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 12. lipca 2000 r. (sygn. akt III RN 201/2000) – opublikowany w: OSNAP 2002, nr 11, s. 44, do kategorii budynków mieszkalnych zaliczył budynek letniskowy. Pogląd ten nie może być jednak, według mnie, przeniesiony na grunt ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

53 Przeciwny pogląd wyraził NSA w uchwałach z dnia 22. kwietnia 2002 r. (sygn. akt FPK 17/01) oraz z dnia 1. lipca 2002 r. (sygn. akt FPK 3/02). W kwestii zmiany wykorzystywania budynku i zmiany tego zdarzenia na wysokość opodatkowania zobacz także: R. Dowgier: Glosa krytyczna do wyroku NSA z dnia 13. czerwca 2002 r. (sygn. akt I SA/Łd 2272/00) – opublikowana w: „Finanse Komunalne” 2003, nr 6.

54 Tekst jednolity: Dz.U. z 1999 r. Nr 15, poz. 140 ze zm.

struktury z dnia 12. kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie. W akcie tym stwierdza się, iż ilekroć jest mowa o budynku mieszkalnym – to rozumie się przez to budynek wielorodzinny, zawierający 2 lub więcej mieszkań, dom jednorodzinny oraz dom mieszkalny w zabudowie zagrodowej. Również niewiele wyjaśnia pojęcie budynków mieszkalnych rodzinnych stałego zamieszkania, określone w Klasyfikacji Obiektów Budowlanych pod symbolem 11.

Natomiast w Słowniku Języka Polskiego pod red. M. Szymczaka (Warszawa 1979, t. II, s. 162), oraz w Słowniku Współczesnego Języka Polskiego (Warszawa 1996, s. 518) wskazuje się, iż pod określeniem budynek mieszkalny należy m.in. rozumieć budynek służący, przeznaczony, nadający się do mieszkania, zamieszkiwania. Także w doktrynie prawa podatkowego za budynek mieszkalny przyjęło się uważać całość pomieszczeń, w bryle budynku, związanych z szeroko pojętą funkcją zamieszkiwania. W skład budynku mieszkalnego wchodzi w tej sytuacji nie tylko pomieszczenia mieszkalne, lecz także np. kotłownia, pralnia, czy garaż⁵⁵.

Dokonany skrótowo przegląd spotykanych w przepisach prawa i piśmiennictwie definicji budynku mieszkalnego wskazuje, że nigdzie nie ma jednoznacznego stwierdzenia, jakie obiekty budowlane należy zaliczać do tej kategorii, a główny nacisk kładziony jest na spełnianie przez nie funkcji mieszkalnych. Wynika stąd, że ten sposób ustalania pojęcia „budynek mieszkalny” nie rozwiązuje do końca analizowanego problemu, pozostawiając wiele wątpliwości w tym zakresie. Jak zatem organy podatkowe mają klasyfikować budynki na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości w sytuacji, gdy ten sposób ustalenia znaczenia tego pojęcia jest zawodny? Odpowiadając na tak postawione pytanie, należałoby wyjść od stwierdzenia, że organy podatkowe nie są kompetentne do określania rodzaju budynków, zwłaszcza gdy klasyfikacja ta wzbudza wątpliwości podatnika. Nie mają one dostatecznej wiedzy technicznej, aby samodzielnie określić, że dany budynek jest

55 Zob. L. Etel, E. Ruśkowski: Komentarz do ustawy..., op. cit., s. 91–92.

budynkiem mieszkalnym,⁵⁶ a nawet gdyby taką wiedzę miały, to nie są organem uprawnionym do dokonywania takiej klasyfikacji. Problem ten został dostrzeżony przez ustawodawcę, o czym świadczy przede wszystkim art. 21 prawa geodezyjnego i kartograficznego, w którym stwierdzono m.in., że podstawą wymiaru podatków powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków.⁵⁷ W ewidencji gruntów i budynków, prowadzonej na podstawie rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29. marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków⁵⁸, powinny być zatem zawarte dane niezbędne do określenia rodzaju budynku, w tym również budynku mieszkalnego. Ze względu na podstawową funkcję użytkową budynku ustala się, na podstawie § 65 ust. 1 rozporządzenia, następujące rodzaje budynków: **mieszkalne**, przemysłowe, transportu i łączności, handlowo-usługowe, zbiorniki, silosy i budynki magazynowe, biurowe, szpitale i zakładów opieki medycznej, oświaty, nauki, kultury oraz budynki sportowe, produkcyjne, gospodarcze i usługowe dla rolnictwa i inne budynki niemieszkalne. Zgodnie z § 65 ust. 2 przynależność budynku do odpowiedniego rodzaju ustala się zgodnie z zasadami Klasyfikacji Środków Trwałych, wprowadzonej na podstawie przepisów o statystyce publicznej. W związku z tym, jeżeli dany budynek figuruje w ewidencji, łatwo można ustalić jaki jest to rodzaj budynku, a nawet więcej – organ podatkowy nie może w takim przypadku klasyfikować samodzielnie budynku, tylko w razie wątpliwości powinien zasięgnąć stosownej informacji w wydziale geodezji i kartografii właściwego urzędu gminy. Ten sposób ustalenia rodzaju budynku, który chyba nie był w ogóle rozważany przez NSA i organy podatkowe, jest jednak mało przydatny z uwagi na to, że w większości gmin nie zostały jeszcze utworzone ewidencje budynków. Funkcjonują jedynie ewidencje gruntów, w których zawarte są informacje dotyczące nieruchomości grunto-

56 Podkreślam, że chodzi tu o zaliczenie przez organ podatkowy istniejącego obiektu do kategorii budynków mieszkalnych, a nie do budynków w ogóle. Definicja budynku jest zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a przez to organy podatkowe mogą samodzielnie ustalać, czy dany obiekt jest budynkiem w rozumieniu tej ustawy. W tym miejscu chodzi o to, że organ podatkowy nie ma podstaw prawnych, ani też dostatecznego przygotowania, żeby klasyfikować dane budynki jako mieszkalne.

57 Ustawa z dnia 17. grudnia 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jednolity: Dz.U. z 2000 r. Nr 100, poz. 1086 ze zm.)

58 Dz.U. Nr 38, poz. 454.

wych. Nie zwalnia to jednak, wg mnie, organu podatkowego od wystąpienia w razie wątpliwości co do rodzaju budynku, ze stosownym zapytaniem do właściwego wydziału urzędu gminy. Zgodnie z art. 24 prawa geodezyjnego i kartograficznego informacje o gruntach i budynkach zawarte w operatach ewidencyjnych (mapy) są jawne i mogą być odpłatnie udzielane zainteresowanym. W analizowanej sprawie ten sposób ustalenia rodzaju budynku nie był, jak się wydaje, brany pod uwagę przez NSA. Sąd rozstrzygnął problem określenia rodzaju budynku, tworząc samodzielnie definicję budynku mieszkalnego, bez uciekania się do informacji zawartych w zasobie geodezyjno-kartograficznym. Uzyskanie takiej informacji jest, moim zdaniem, konieczną przesłanką ustalenia w postępowaniu podatkowym niezbędnych danych dla prawidłowego opodatkowania budynku. A co wówczas, gdy właściwy wydział geodezyjno-kartograficzny nie dysponuje informacjami dotyczącymi danego budynku? W takiej sytuacji organ podatkowy powinien dotrzeć do dokumentacji budowlanej danego budynku (decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, projekt budowlany, pozwolenie na budowę, decyzja o dopuszczeniu budynku do użytkowania itp.), gdzie znajduje się, dokonane przez uprawniony organ, precyzyjne określenie rodzaju budynku. Dokumentacja budowlana jest w takim przypadku właściwa do określenia rodzaju budynku na potrzeby opodatkowania, co wynika pośrednio z jego definicji zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z nią budynkiem jest **obiekt budowlany** w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a więc obiekt, którego zasady wznoszenia i eksploatacji określone są w ustawie prawo budowlane, gdzie jest również uregulowany tryb wydawania ww. decyzji⁵⁹. W decyzjach tych wyraźnie określony jest rodzaj wznoszonego, czy też oddanego do użytku obiektu. Organ podatkowy, wg mnie, nie ma podstaw do kwestionowania określenia rodzaju budynku zawartego w tego typu decyzjach. Potwierdza to brzmienie art. 194 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy administracji publicznej stanowią

59 Ustawa z dnia 7. lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jednolity: Dz.U. z 2000 r. Nr 106, poz. 1126 ze zm.).

dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone⁶⁰. Zwalnia to organ podatkowy od ustalania we własnym zakresie z jakiego rodzaju budynkiem mamy do czynienia w sytuacji, gdy podatnik kwestionuje prawidłowość klasyfikacji wynikającej z decyzji uprawnionego organu. Jeżeli np. z pozwolenia na budowę wynika, że jest to budynek gospodarczy, a podatnik twierdzi, że jest to budynek mieszkalny, to powinien niejasności te wyjaśnić w organie, który wydał tę decyzję. Organ podatkowy nie ma podstaw do podważania prawomocnych decyzji, z których wynika, że np. dany obiekt budowlany jest budynkiem mieszkalnym, albo nim nie jest.⁶¹ Jeżeli w trakcie wszczętego postępowania podatkowego okaże się, że takiej dokumentacji budowlanej nie ma, organ podatkowy powinien wystąpić do rzeczoznawcy budowlanego o opinię, czy dany obiekt budowlany jest budynkiem mieszkalnym w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane⁶². Nie trzeba być znawcą tej problematyki żeby – bazując chociażby na § 3 rozporządzenia Ministra Infrastruktury w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie, przewidzieć treść takiej opinii. Budynki m.in. zakładów karnych, podobnie jak hotele, schroniska, internaty i koszary, zaliczane są (zgodnie z powołanym przepisem) do kategorii „budynków zamieszkania zbiorowego”, które nie są „budynkami mieszkalnymi” w rozumieniu tego aktu. Natomiast Klasyfikacja Środków Trwałych i Klasyfikacja Obiektów Budowlanych budynki tego typu zaliczają wprost do „innych budynków niemieszkalnych”.

4.4.3. Stawka dla budynków mieszkalnych (ich części) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy część budynku mieszkalnego jest wyżej opodatkowana wówczas, gdy „jest zajęta na prowadzenie

60 Na tej zasadzie organ podatkowy nie przeprowadza własnego postępowania w sprawie ustalenia np. tożsamości podatnika, a opiera się na danych wynikających z dowodu tożsamości, wydanego przez uprawniony organ.

61 Urzędy skarbowe, ustalając pojęcie budynku lub lokalu mieszkalnego, bazują na danych wynikających z dokumentacji budowlanej budynku i nie starają się same klasyfikować budynków na podstawie ustalonych przez siebie definicji.

62 Jest to postępowanie zgodne z art. 197 ordynacji podatkowej, w którym stwierdza się, że w przypadku gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać biegłego w celu wydania opinii.

działalności gospodarczej”. Sformułowanie to wyraźnie sugeruje, na co zwrócił uwagę NSA w jednym z wyroków, aby część budynku mieszkalnego była przeznaczona do prowadzenia w niej działalności gospodarczej z wyłączeniem funkcji mieszkalnych i innych, związanych z zamieszkiwaniem w budynku.⁶³ Wymagane jest zatem, zdaniem Sądu, ustalenie bezpośredniego związku między częścią budynku mieszkalnego i rodzajem wykonywanej przez podatnika działalności. Zastosowane w tym wypadku kryterium opodatkowania wyższymi stawkami jest bardziej precyzyjne, niż w przypadku pozostałych budynków i nie wywołuje w praktyce zbyt dużych rozbieżności interpretacyjnych⁶⁴.

4.4.4. Preferencyjna stawka dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym

Od 1. stycznia 1997 r. nałożono na rady gmin obowiązek określenia stawki podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym. W zmienionej ustawie określono na zasadzie preferencyjnej górną granicę stawki odnoszącej się do tego przedmiotu opodatkowania, gdyż jest ona o ponad połowę niższa od stawki dla kategorii budynków związanych z innym rodzajem działalności gospodarczej. Warto tu zauważyć, iż ustawodawca nie różnicuje rodzajów podmiotów, które zostałyby „ulgowo” opodatkowane. Zarówno więc osoby fizyczne, jak i osoby prawne, spółki jawne i inne jednostki korzystają z takich samych zasad opodatkowania, jeśli są właścicielami (posiadaczami) budynków, bądź ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym. W uchwale rad też nie ma podstaw do różnicowania tej stawki w oparciu o podmiot prowadzący obrót kwalifikowanym ziarnem siewnym. W praktyce może powstać problem, jaką stawką opodatkować budynek lub jego część, jeśli jest on zajęty nie tylko na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwa-

63 Zob. wyrok NSA z dnia 11. sierpnia 1992 r. (sygn. akt SA/Wr 650/92) – opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 6.

64 Problematyczny jest sposób ustalenia powierzchni części budynku jako podstawy opodatkowania – zob. uchwałę NSA z dnia 28. lipca 1997 r. (sygn. akt FPK 8/97) – opublikowana w: ONSA 1997, nr 4, poz. 153.

lifikowanym materiałem siewnym, ale też służy innej działalności gospodarczej. W takim przypadku należy zawsze ustalić, jaka część danego budynku (powierzchnia użytkowa) służy działalności polegającej na obrocie kwalifikowanym materiałem siewnym. Tylko ta część obiektu (budynku, lokalu) będzie mogła być opodatkowana niższą stawką podatku od nieruchomości.

4.4.5. Stawka dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych

Poczynając od 1. stycznia 2003 roku wprowadzono całkowicie nową stawkę dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych. Wynosi ona maksymalnie 3,46 zł od m² powierzchni użytkowej. Definicja świadczeń zdrowotnych jest zawarta w art. 3 ustawy z dnia 30. sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej. Nie obejmuje ona działalności prowadzonej przez weterynarzy czy też aptekarzy.

Budynki zoz-ów były do końca 2002 roku opodatkowane według najwyższych stawek przewidzianych dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Obecnie stawka dla budynków zoz-ów jest niższa niż dla budynków pozostałych, która wynosi 5,78 zł. Może to prowadzić do nieprzewidzianych przez ustawodawcę następstw w zakresie opodatkowania zakładów opieki zdrowotnej prowadzonych w formie jednostek budżetowych. Budynki tego typu zoz-ów powinny być opodatkowane jako pozostałe, ponieważ jednostka budżetowa nie prowadzi działalności gospodarczej. W efekcie zapłacą one wyższy podatek niż zoz-y prowadzące działalność gospodarczą. Rady gmin na terenie, których znajdują się zoz-y prowadzone w formie jednostek budżetowych, powinny w uchwałach obniżyć stawkę podatku od budynków takich zoz-ów przynajmniej do wysokości stawki płaconej przez zoz-y prowadzące działalność gospodarczą.

Omawiana zmiana, to wynik problemów z opodatkowaniem zakładów opieki zdrowotnej, które do końca 2002 roku płaciły podatek wg takich samych stawek jak przedsiębiorcy. Wydaje się jednak, że to gmina powinna mieć możliwość decydowania o tym, czy i jakie zakłady opieki zdrowotnej powinny być preferencyjnie opodatkowane. Jeżeli bowiem na terenie gminy działa np. tylko jeden niepubliczny

zakład opieki zdrowotnej, osiągający wysokie dochody z prowadzonej działalności gospodarczej, to nie ma podstaw do zmniejszania wysokości opodatkowania tego typu zakładu. Ustawowe obniżenie wysokości podatku od nieruchomości wszystkich zakładów opieki zdrowotnej nie znajduje uzasadnienia. Z tego typu pomocy powinny korzystać jedynie placówki znajdujące się w trudnej sytuacji finansowej. To rada gminy powinna samodzielnie o tym decydować.

Nie wprowadzono zmian w zakresie opodatkowania gruntów i budowli będących we władaniu zoz-ów. Jednostki te powinny opłacać podatek od gruntów i budowli wg najwyższych stawek, przewidzianych dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Rady gmin mogą oczywiście stawki te obniżyć.

4.4.6. Stawka podatku od nieruchomości dla budynków pozostałych

Istotne problemy związane z ustalaniem przez radę stawek podatku od nieruchomości występują przy opodatkowaniu tzw. „pozostałych budynków”. Problem ten, chociaż nie znajduje zbyt dużego odzwierciedlenia w piśmiennictwie i orzecznictwie sądowym, bardzo często występuje w praktyce i stąd też zasługuje na zasygnalizowanie. „Pozostałe budynki”, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, to budynki niemieszkalne i nie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Są to przede wszystkim przydomowe komórki, garaże, domy letniskowe, o ile oczywiście spełniają warunki przewidziane w definicji budynku zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 1. Znaczącą grupę nieruchomości zaliczanych do tych kategorii stanowią budynki należące do partii politycznych, organizacji społecznych, fundacji, stowarzyszeń, związków zawodowych, administracji rządowej – pod warunkiem, że nie jest w budynkach tych prowadzona działalność gospodarcza. Podatek od różnego rodzaju szopek, chlewików itp. obiektów jest, biorąc pod uwagę aktualnie obowiązujące regulacje, porównywalny, a w niektórych przypadkach wyższy od podatku obciążającego duży budynek mieszkalny. Wynika to stąd, że maksymalna stawka ustawowa od „pozostałych budynków” jest prawie 12 razy wyższa od stawki mającej zastosowanie do budynków mieszkalnych. Z tego powodu podatek od szopki, w której składowany jest

opał o pow. 20 m² jest dużo wyższy od kwoty podatku obciążającego luksusową willę o pow. 150 m². W praktyce prowadzić to może do powstania niepotrzebnych konfliktów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami, którzy nie chcą płacić podatku od „szopki” w kwocie wyższej niż od domu. Niektóre rady gmin problemy te minimalizują, stosując zwolnienia lub ulgi obejmujące tego typu budynki⁶⁵, ale wydaje się, że jest tu potrzebna ustawowa zmiana proporcji w wysokości opodatkowania budynków mieszkalnych i „pozostałych”.

Specyficzną kategorię budynków pozostałych stanowią budynki letniskowe. W gminach położonych na terenach atrakcyjnych turystycznie wznoszonych jest dużo budynków wykorzystywanych w celach rekreacyjnych. Władze lokalne tego typu budynki chcą opodatkować z reguły najwyższymi stawkami w ramach dopuszczalnego limitu przewidzianego w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit. e) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dla budynków tzw. pozostałych. Ustalenie takiej stawki mieści się w przedstawionym wyżej uprawnieniu rady do różnicowania stawek podatku dla budynków ze względu na sposób wykorzystania budynków (art. 5 ust. 3). Należy jednak podkreślić, że stawki dla budynków letniskowych mogą być ustalane w ramach stawek dla budynków „pozostałych”. Należy zatem ustalić stawkę dla budynków letniskowych i dla innych budynków mieszczących się w tej kategorii. Stawka dla budynków letniskowych może być wyższa niż dla innych budynków „pozostałych”, ale nie może przekraczać górnej granicy stawki określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) wskazanej ustawy.

Przy określaniu stawki dla budynków letniskowych należy zwrócić uwagę na brak legalnej definicji tego typu budynków zarówno w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, jak i prawie budowlanym. W

65 Problemu tego dotyczy wyrok NSA z dnia 19. czerwca 2001 r. (sygn. akt III SA 593/01) – opublikowany w: ONSA 2002, nr 3, poz. 122, w którym Sąd uwzględnił skargę gminy wniesioną na rozstrzygnięcie RIO, która orzekła o nieważności uchwały rady w części ustalającej odrębną stawkę podatku od nieruchomości dla garaży. Rada gminy, określając wysokość rocznych stawek podatku w zakresie „pozostałych budynków” podzieliła je na dwie kategorie: garaże i pozostałe budynki (przydomowe komórki, szopki, chlewiki) i dla każdej ustaliła właściwą stawkę, w granicach maksymalnych stawek ustawowych. NSA uznał, iż w takiej sytuacji nie może być mowy o naruszeniu prawa przez radę gminy. O takim naruszeniu można by mówić wtedy, gdyby przeprowadzone różnicowanie stawek podatkowych wykraczało poza limity ustawowe lub łączyło się z przesunięciami „międzykategorialnymi” (powodowało modyfikację ustawowej konstrukcji podatku od nieruchomości). Zob. także głosę aprobusującą do tego wyroku autorstwa L. Etela – opublikowana w: „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 1, s. 46–48.

związku z tym w doktrynie i orzecznictwie występują problemy z opodatkowaniem budynków wzniesionych na terenach rekreacyjnych, bardzo często bez pozwolenia na budowę, w którym mieszkają czasowo lub na stałe ludzie. Czy ten budynek ma być traktowany jako mieszkalny, letniskowy czy też „pozostały”? Według mnie zasadą jest, iż przy zaliczaniu danego budynku do kategorii budynków mieszkalnych, o których mowa w art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, decydujące znaczenie ma ewidencja gruntów i budynków, a jeśli dany budynek nie figuruje w ewidencji budynków, to dokumentacja architektoniczno–budowlana danego obiektu. Jeżeli wynika z niej, że jest to budynek mieszkalny, za taki powinien go uznać organ podatkowy. A jak należy traktować budynek wybudowany bez zezwolenia (samowola budowlana)? Organ podatkowy nie ma podstaw, aby opodatkować go podatkiem od nieruchomości wg stawek właściwych dla budynków mieszkalnych. Budynek ten nie spełnia bowiem szeregu warunków przewidzianych w prawie budowlanym dla tej kategorii budynków. Do momentu zalegalizowania tego budynku właściciel obiektu powinien być obciążony podatkiem wg stawek pozostałych. Tego typu budynki są bardzo często wznoszone na terenach rekreacyjnych jako tzw. budynki letniskowe. Sezonowe wykorzystywanie tego budynku do zamieszkiwania nie może prowadzić do uznania tego obiektu za budynek mieszkalny. Nie odpowiada on bowiem wymogom budynku mieszkalnego zawartym w prawie budowlanym, a sam fakt zamieszkiwania nie przesądza o charakterze tego budynku⁶⁶. Jest to na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budynek pozostały.

Natomiast tzw. budynek letniskowy, który został wybudowany zgodnie z pozwoleniem na budowę jako mieszkalny, powinien być opodatkowany wg stawek przewidzianych dla budynków mieszkalnych. Nie ma tu znaczenia fakt wykorzystywania tego budynku jedynie przez część roku. Jest to budynek mieszkalny i nie traci tego charakteru nawet wówczas, gdy nikt nie będzie w nim mieszkał.

Rady gmin, podejmując uchwały w sprawie stawek podatku od nieruchomości, zasygnalizowany wyżej problem budynków letniskowych mogą rozwiązać poprzez zamieszczenie definicji budynku letniskowego. Definicja ta nie może jednak naruszać postanowień ustawy. Nie można zatem za budynek letniskowy uznać budynku wzniesionego

zgodnie z pozwoleniem na budowę jako mieszkalny. Sam fakt czasowego zamieszkiwania w takim budynku nie stanowi przesłanki do odstąpienia od traktowania go na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budynku mieszkalnego.

4.5. Stawka dla budowli

Maksymalna stawka dla budowli wynosi 2% wartości stanowiącej podstawę opodatkowania. Ustalenie stawki przez radę gminy w praktyce sprowadza się do przyjęcia stawki maksymalnej. Takie postępowanie większości rad jest spowodowane mylnym przekonaniem o niemożliwości określenia w uchwale rady stawki niższej niż ustawowa. Wynikająca z art. 5 ust. 1 kompetencja rady do ustalania stawek odnosi się także do stawki procentowej, przewidzianej dla budowli. Rady mogą zatem ustalać niższe stawki procentowe na takich samych zasadach jak stawki kwotowe. Poczynając od 1. stycznia 2003 roku rada nie jest ograniczona zapisem, że stawka nie może być niższa niż 50% stawki maksymalnej. Dopuszczalne jest zatem ustalenie stawki niższej niż 1% wartości początkowej budowli. Istnieje możliwość różnicowania stawki dla poszczególnych rodzajów budowli podlegających opodatkowaniu.

5. Uchwały w sprawie stawek podatku od środków transportowych

5.1. Roczny charakter stawek podatku od środków transportowych

W art. 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określone zostały zasady ustalania stawek w podatku od środków transportowych. Rada gminy podejmuje uchwałę w sprawie stawek podatku na dany rok podatkowy. Oznacza to, że stawki podatku zawarte w tej uchwale znajdują zastosowanie przez cały rok podatkowy, tj. od 1. stycznia do końca grudnia. Wejście w życie w trakcie roku uchwały podjętej przed rozpoczęciem roku podatkowego wywołuje następstwa identyczne jak przedstawione wyżej w odniesieniu do podatku od nieruchomości. Należy jeszcze raz podkreślić, że wejście w życie uchwały rady w trakcie roku nie przesądza o okresie, za który powinien być opłacony podatek. Staw-

ki podatku od środków transportowych mają charakter roczny i bez względu na termin ich wejścia w życie znajdują zastosowanie do całego roku podatkowego.

Wejście w życie uchwały w trakcie roku podatkowego umożliwia, o czym była mowa, opłacenie podatku przez podmioty, na których ciążył ustawowy obowiązek podatkowy. W takiej sytuacji podatek powinien być zapłacony lub wymierzony za cały okres, w którym spoczywał na podatniku obowiązek podatkowy. Jeżeli zatem dany podmiot był właścicielem środka transportowego 1. stycznia roku podatkowego, obowiązek podatkowy spoczywa na nim od tej daty do końca roku chyba, że stan ten uległ zmianie w ciągu roku podatkowego. Za ten właśnie okres powinien też zapłacić podatek. Nie oznacza to wcale, że uchwała określająca stawki podatku, która weszła w życie po rozpoczęciu roku, działa z mocą wsteczną⁶⁷. To nie uchwała bowiem, ale ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nakłada obowiązek płacenia podatku przez właścicieli środków transportowych za cały rok podatkowy.

Wejście w życie uchwały w sprawie stawek podatkowych nie może być też traktowane jako przejaw „zaskakiwania” podatników nowymi stawkami. O stawkach maksymalnych podatku od środków transportowych podatnik mógł dowiedzieć z komentowanego artykułu już na początku danego roku podatkowego. Stawki określone w uchwałach rad nie mogą przekraczać wspomnianych stawek maksymalnych. Ich zatem wprowadzenie nawet w trakcie roku podatkowego w wysokości takiej samej lub niższej jak w komentowanym artykule ustawy nie powinno być zaskoczeniem dla podatnika. Mógł on bowiem przewidzieć, że stawki określone przez radę gminy będą zbliżone do stawek zawartych w ustawie.

Wejście w życie uchwały w sprawie stawek podatku od środków transportowych w trakcie roku nie łamie też sformułowanej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasady niezmienności prawa podatkowego w trakcie roku podatkowego⁶⁸. Zasada ta ma jeden

67 Uchwały wprowadzane w trakcie roku za działające wstecz uznaje M. Paczocha: Granice władztwa podatkowego gmin (wybrane zagadnienia), „Finanse Komunalne” 2000, nr 6, s. 9.

68 Zob. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12. stycznia 1995 r. (sygn. akt K 12/94).

główny cel – ochronę interesów podatników⁶⁹. W związku z tym należy rozważyć, jakie interesy podatnika naruszyłoby wprowadzenie w życie uchwały w sprawie stawek podatkowych np. 10 stycznia roku podatkowego. Ja nie dostrzegam żadnych negatywnych dla podatnika następstw późniejszego wejścia w życie takiej uchwały. W literaturze wskazuje się, że w takim przypadku podatek pozbawiony byłby możliwości zapłacenia podatku w równych ratach⁷⁰. Trudno jest zgodzić się z takim twierdzeniem, a to z uwagi na to, że podatek pierwszą ratę podatku może w takiej sytuacji, o czym niżej, zapłacić później niż to wynika z terminów określonych ustawowo. Jest to więc korzystne dla podatnika, który pierwszą ratę podatku zapłaci bez odsetek nie 15. lutego (nie ma uchwały), tylko 15. marca albo nawet później. Tak więc wejście w życie uchwały po rozpoczęciu roku podatkowego nie powoduje pogorszenia sytuacji podatnika, a nawet ją polepsza, ponieważ podatek przez część roku nie musi płacić rat w terminach ustawowych. Z wyżej wymienionych powodów nie znajduje dostatecznych podstaw twierdzenie, zgodnie z którym wejście w życie uchwały w sprawie stawek jest nie tylko „jaskrawym naruszeniem prawa, ale i interesów podatników”⁷¹.

Nieuchwalenie stawek podatku od środków transportowych przed rozpoczęciem roku lub stwierdzenie nieważności uchwały w sprawie stawek przez organ nadzoru wywołuje podobne skutki jak omówione w podatku od nieruchomości. Przede wszystkim w roku 2004 znajdzie zastosowanie art. 20a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Z powołanego przepisu wynika, że nieuchwalenie stawki powoduje stosowanie stawek z roku poprzedzającego rok podatkowy. We wcześniejszych rozważaniach ustalono, że stosowanie tej reguły jest możliwe tylko wówczas, gdy nie zmieniły się przepisy regulujące zasady ustalania stawek podatkowych. Zmiana tych przepisów powoduje, że stawki z roku poprzedniego są niedostosowane do nowych regulacji. Uchwały w sprawie stawek podatku od środków transportowych na 2003 r. pod-

69 Zob. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15. marca 1995 r. (sygn. akt K 1/95).

70 Zob. M. Paczocha: *Granice władztwa...*, op. cit., s. 9. Zawarte tam rozważania dotyczą rat w podatku od nieruchomości, ale nie ma przeszkód aby odnieść je do rat występujących w konstrukcji podatku od środków transportowych.

71 Zob. M. Paczocha: *Granice władztwa...*, op. cit., s. 9.

jęte zostały na podstawie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązujących już w 2002 roku. Przepisy te nie uległy zmianie w 2003 roku, co umożliwia zastosowanie w 2004 roku stawek z uchwały na rok 2003.

5.2. Uszczegółowienie stawek ustawowych w podatku od środków transportowych

Przy konstruowaniu uchwały w sprawie stawek podatku od środków transportowych często pojawia się problem możliwości uszczegółowienia katalogu stawek podatku od tych środków. Problem ten da się przybliżyć następującym pytaniem: czy rada może uchwalić zamiast jednej stawki dla samochodów ciężarowych o DMC od 3,5 tony do 5,5 tony włącznie (art. 10 ust. 1 pkt 1 lit. e), dwie stawki – dla samochodu od 3,5 do 4,5 włącznie i od 4,5 do 5,5 tony włącznie? Według mnie nie ma żadnych przeszkód natury prawnej, aby takie dwie stawki mogły być wprowadzone w uchwale rady. Rada, uchwalając stawki, może je różnicować uwzględniając m.in. dopuszczalną masę całkowitą, co bezpośrednio wynika z ust. 2 komentowanego artykułu. Rada nie może natomiast nie uchwalić stawki dla środka transportowego, który został wymieniony w art. 10 ust. 1 pkt 1–7. Oznacza to, że jeżeli np. w analizowanym artykule w pkt. 1 wymieniony jest samochód ciężarowy o DMC od 3,5 do 5,5 tony, to rada gminy nie może uchwalić stawki tylko dla samochodów od 5,5 tony i wyżej, z pominięciem samochodów od 3,5 do 5,5 tony. Podobnie jest ze stawkami dla autobusów, gdzie ustawodawca wyróżnił dwie stawki – dla autobusów o liczbie miejsc do siedzenia mniejszej niż 30 i równej, lub wyższej niż 30. Rada powinna uchwalić co najmniej dwie stawki dla tych autobusów, ale może ich uchwalić więcej różnicując je w zależności od ilości miejsc w autobusie. Dokonując dalszego różnicowania stawek rada powinna uwzględniać wysokość stawki maksymalnej.

Z art. 10 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że przy określaniu stawek dla środków transportowych innych niż te, dla których przewidziano stawki minimalne, rada gminy może różnicować wysokość stawek, uwzględniając w szczególności wpływ środka transportowego na środowisko naturalne, rok produkcji albo liczbę miejsc do siedzenia. Rada gminy „może uwzględnić” wymienione w tym prze-

pisie parametry, co oznacza, że nie jest ona ustawowo zobligowana do ustalenia stawek z ich uwzględnieniem. Brzmienie analizowanego przepisu nie wyklucza przyjęcia przez radę innych kryteriów różnicowania stawek podatku od środków transportowych.

W analizowanym art. 10 ust. 2 stwierdza się, że przy określaniu stawek, o których mowa w ust. 1 pkt 1,3,5,7 rada gminy może różnicować wysokość stawek w oparciu o wymienione tam przykładowo kryteria. Z przepisu tego *a contrario* można wyprowadzić wniosek, że rada nie może różnicować innych stawek podatku od środków transportowych. Uprawnienie do różnicowania w przepisach uchwały stawek nie obejmuje rodzajów środków transportowych, dla których przewidziana jest stawka minimalna. Stawka dla tych środków powinna być ustalona w jednej kwocie odnoszonej do poszczególnych rodzajów środków wymienionych w ust. 1 pkt 2, 4 i 6.

Nie można bezkrytycznie przyjąć prezentowanego w wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów rozumienia wymienionych w ustawie przykładowych kryteriów różnicowania stawek podatku. Ministerstwo Finansów wskazuje, że pod pojęciem „wpływ na środowisko naturalne” należy rozumieć poziom emisji spalin i hałasu wynikający z odpowiednich certyfikatów uzyskiwanych przez producentów i importerów pojazdów (certyfikaty Euro 0,1,2,3).⁷² Producent lub importer pojazdu może wystawić właścicielowi pojazdu zaświadczenie, że dany typ pojazdów spełnia określony poziom wymagań. Odnosząc się do tego poglądu ministerstwa należy stwierdzić, że wspomniane certyfikaty mogą być jednym z kryteriów składających się na pojęcie „wpływ pojazdu na środowisko naturalne”. Mogą one, ale nie muszą, być brane pod uwagę przez radę gminy podejmującą uchwałę w sprawie stawek podatku od środków transportowych. Rada gminy może zróżnicować te stawki w oparciu o inne wyznaczniki wpływu pojazdu na środowisko naturalne. Takimi kryteriami może być też fakt posiadania katalizatora, rodzaj paliwa czy też wspomniany wyżej wiek pojazdu. Rada może ustalić stawki niższe dla tych pojazdów nawet wówczas, gdy nie spełniają one wymagań wynikających z powołanych wyżej certyfika-

72 Zob. Pismo Ministerstwa Finansów – Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru oraz Ministerstwa Infrastruktury z dnia 21. listopada 2002 r. (Nr LK-2123/LK/01/KT) pt. Informacja w sprawie podatku od środków transportowych.

tów Euro. Minister Finansów, zamieszczając we wzorze deklaracji certyfikaty Euro, przekroczył zakres upoważnienia wynikającego z art. 9 ust. 8. Z przepisu tego nie wynika, że minister jest uprawniony do definiowania wynikającego z ustawy zwrotu „wpływ na środowisko naturalne”. Jego kompetencja ogranicza się jedynie do określenia wzoru deklaracji i szczegółowego zakresu danych zawartych w niej danych. Ograniczenie rozumienia „wpływu na środowisko naturalne” do wspomnianych certyfikatów, które ma miejsce we wzorze deklaracji, nie ma żadnego uzasadnienia faktycznego i prawnego. Deklaracja na podatek od środków transportowych „wymagająca” zamieszczenia informacji o certyfikatach Euro wprowadza wymóg nie zamieszczony w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Rada gminy, obniżając stawki podatku wymogiem tym nie jest związana.

5.3. Obniżanie stawek podatku od środków transportowych

Z określaniem stawek w podatku od środków transportowych na podstawie komentowanego przepisu wiąże się sygnalizowany już wcześniej problem procentowych obniżek stawek. Stawki podatku od środków transportowych ustalone dla wszystkich rodzajów środków transportowych bywają w przepisach uchwał rad obniżane np. o 20, 30 lub 50% dla określonych podatników, lub przedmiotów opodatkowania. Różnicowanie stawek w oparciu o podmiot podatku narusza konstytucyjną zasadę równości opodatkowania. Określone podmioty płacą podatek wg preferencyjnych stawek, co dyskryminuje innych podatników. Procentowe obniżanie stawek wcześniej ustalonych narusza, według mnie, ustawowo określony sposób stanowienia stawek podatku od środków transportowych⁷³. Rada gminy jest zobowiązana do ustalania stawek tego podatku na zasadzie wskazania właściwej stawki kwotowej w stosunku do określonego środka transportowego. Określenie stawki nie może być przez radę „przerzucane” na podatnika poprzez wskazanie trybu jej ustalenia. W uchwale rady powinna być wskazana jednoznacznie właściwa stawka, bez konieczności jej samodzielnego obliczania przez podatnika⁷⁴. Taki sposób rozumienia uprawnienia rady

73 Taka procentowa obniżka stawki, co zostało już wcześniej podniesione, jest w istocie ulgą podatkową.

74 Zob. W. Sech: Podatek od środków transportowych w 2002 roku, Warszawa 2001, s. 45.

do określania stawek chroni podatnika przed trudnościami, które mogą powstać wówczas, gdy rada w sposób bardzo pogmatwany wskazałaby tryb obliczania stawki podatku od środków transportowych. Obniżanie stawki już ustalonej o pewien procent nie może być utożsamiane z uprawnieniem rad gmin do określania stawek.

5.4. Stawki minimalne w podatku od środków transportowych

Nową instytucją, która została wprowadzona po raz pierwszy od 2002 roku, jest stawka minimalna przewidziana dla samochodów ciężarowych, ciągników siodłowych i balastowych oraz przyczep i naczep o odpowiednio liczonej dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton (art. 10 ust. 1 pkt 2, 4, 6). Stawki minimalne zostały zawarte w trzech załącznikach do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Rada gminy, uchwalając stawki dla tych trzech rodzajów środków transportowych, nie może ustalić stawki niższej niż wynika to z załącznika. Jak to zrobić?

W praktyce część gmin zdecydowała się na skonstruowanie uchwał z uwzględnieniem systematyki załączników do ustawy. Ustalona została stawka dla każdego rodzaju środka transportowego występującego w tych załącznikach. Działanie takie nie narusza ustawowo określonych zasad ustalania stawek tego podatku, ale jest dosyć kłopotliwe z uwagi na konieczność uwzględniania trudno dostępnych parametrów takich jak np. systemy zawieszenia. Organy podatkowe nie dysponują danymi dotyczącymi systemu zawieszenia. Co prawda to podatnik będzie zobligowany do wyliczenia podatku z uwzględnieniem stawki właściwej dla rodzaju zawieszenia, ale w jaki sposób może to zweryfikować organ podatkowy? Dane wynikające z dowodu rejestracyjnego są niewystarczające, a zatem rodzaj zawieszenia trzeba ustalać w oparciu o inne dokumenty, takie jak świadectwo homologacji lub opinia biegłego. Na pewno na tym tle będą powstawały trudne do rozwiązania spory pomiędzy podatnikami i organem podatkowym, zwłaszcza w przypadku samochodów starych, nie mających świadectwa homologacji. Jedynym sensownym ich rozwiązaniem jest wystąpienie do biegłego o sporządzenie opinii, z której będzie wynikało jaki rodzaj zawieszenia ma dany środek transportowy. Ministerstwo w powoływanej już informacji wskazuje, że rodzaj zawieszenia w przypadku samo-

chodów nowych określany jest w świadectwie homologacji. W odniesieniu do pojazdów używanych informacji o rodzaju zawieszenia może udzielić producent, importer pojazdu, wydając na wniosek właściciela pojazdu stosowne zaświadczenia lub duplikat wyciągu ze świadectwa homologacji. Zdaniem ministerstwa także stacja kontroli pojazdów w trakcie badania technicznego może określić, czy pojazd ma zawieszenie pneumatyczne i wydać stosowne zaświadczenie. Nie negując wyżej przedstawionych możliwości uzyskiwania danych dotyczących zawieszenia należy zaznaczyć, że może je wykorzystywać w zasadzie tylko podatnik. Organ podatkowy, kwestionując dane przyjęte przez podatnika, będzie mógł skutecznie oprzeć się jedynie na opinii biegłego. Używanie innych dokumentów przez organ podatkowy jest w zasadzie niemożliwe albo bardzo utrudnione.

Chcąc tych kłopotów uniknąć, część gmin uchwaliła stawki oscylujące w granicach stawek maksymalnych, uwalniając się przez to od trudnego zadania skonstruowania uchwały uwzględniającej dane wynikające z załączników ze stawkami minimalnymi. Jest to zgodne z prawem, albowiem tak ustalone stawki nie naruszają stawek minimalnych.

Stawki minimalne wynikające z załączników nie muszą być uchwalane w uchwale rady gminy. Rada, podejmując stosowną uchwałę jest jedynie zobowiązana do tego, żeby ustalone przez nią stawki nie były niższe niż stawki minimalne. Stąd też spotykane w praktyce wprowadzanie do uchwał załączników ze stawkami minimalnymi, a przez to „liczby osi” i wspomnianego wyżej „rodzaju zawieszenia” jest dopuszczalne, ale nie jest konieczne. Równie dobrze uchwała może być skonstruowana bez uwzględnienia podziału środków transportowych, zawartego w załącznikach. Konstrukcja uchwały może się opierać o podział środków transportowych wynikający z art. 10, bez „liczby osi” oraz rodzaju zawieszenia.

5.5. Waloryzacja stawek w podatku od środków transportowych

W art. 12b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określone zostały reguły waloryzacji minimalnych stawek podatku, podanych w załącznikach do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Stawki minimalne ulegają przeliczeniu w zależności od kursu EURO na dzień 1

października danego roku w stosunku do roku 2000. Minister Finansów oblicza corocznie wskaźnik kursu EURO i jeżeli wskaźnik ten jest wyższy niż 5%, stawki określone w załącznikach ulegają podwyższeniu.

Reguły waloryzacji stawek maksymalnych, występujących w tym podatku, określone są w art. 20 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem m.in. górne granice stawek określone w art. 10 ulegają corocznie podwyższeniu na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku, w którym stawki ulegają podwyższeniu, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Minister Finansów w formie obwieszczenia określa górne granice stawek z art. 10, uwzględniając wskaźnik wzrostu cen detalicznych wynikający z komunikatu prezesa GUS.

Wprowadzenie dwóch różnych wskaźników waloryzujących stawki minimalne (kurs EURO) i stawki maksymalne (wzrost cen detalicznych) nie wydaje się być rozwiązaniem racjonalnym. Stosowanie tych dwóch wskaźników waloryzacji może bowiem doprowadzić w skrajnych przypadkach, co było sygnalizowane w trakcie prac parlamentarnych nad tym podatkiem, do paradoksalnej sytuacji, gdzie stawki minimalne będą wyższe niż stawki maksymalne. Będzie tak wówczas, gdy wskaźnik kursu EURO akurat 1. października gwałtownie wzrośnie, co spowoduje gwałtowny wzrost stawek minimalnych.

Taka właśnie sytuacja wystąpiła w 2003 roku. Wysoki kurs EURO spowodował, że stawki minimalne po zwaloryzowaniu okazały się w kilku przypadkach wyższe niż stawki maksymalne. Jak w tej sytuacji ma postąpić rada gminy, uchwalając stawki podatku od środków transportowych? Problem ten został dostrzeżony przez ustawodawcę, który zdecydował się zmienić zasady ustalania stawek w podatku od środków transportowych poprzez dodanie przepisu, zgodnie z którym w takiej sytuacji obowiązują zwaloryzowane stawki minimalne. Zgodnie z projektem zmiany ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ma być dodany w art. 10 nowy ust. 3. Wynika z niego, że „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 poszczegół-

nych rodzajów pojazdów w wysokości odpowiedniej stawki, określonej w załącznikach nr 1–3 do ustawy.”

W sytuacji, gdy stawka minimalna jest wyższa niż stawka maksymalna rada gminy traci przysługujące jej uprawnienia do kształtowania stawek w podatku od środków transportowych. Obowiązuje wówczas, na mocy przytoczonego przepisu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stawka minimalna (wyższa od maksymalnej). W efekcie rada gminy nie ma żadnych uprawnień dotyczących tej stawki. Nie może jej podwyższyć, co jest zrozumiałe, ale nie może też jej obniżyć. I tu powstaje pewien problem dotyczący przyjęcia przez podatników tak gwałtownego wzrostu stawek podatkowych w podatku od środków transportowych. Wadliwy mechanizm waloryzowania stawki minimalnej doprowadził do wzrostu obciążenia podatkowego ponad wynikający z ustawy dopuszczalny poziom obciążenia tym podatkiem, wyznaczony stawkami maksymalnymi. Stawka maksymalna – w założeniu – jest wprowadzana po to, aby chronić podatnika przed ustalaniem przez rady gmin stawek za wysokich. Jej istota sprowadza się do tego, że interes podatnika jest zabezpieczony przed możliwością nadmiernego obciążenia ze strony gminy, czerpiącej dochody z tego podatku. Wprowadzenie nowego przepisu, który nakazuje radzie gminy stosowanie stawki wyższej niż maksymalna, stoi w sprzeczności z istotą stawki maksymalnej, która nie może być przekraczana. W związku z tym, rozwiązując problem ustalania stawki właściwej w przypadku, gdy stawka minimalna przekracza stawkę maksymalną, należałoby zapisać, że stosuje się wtedy stawkę maksymalną, a nie – jak to wynika z projektowanego art. 10 ust. 3 – stawkę minimalną (wyższą od stawki maksymalnej). Za takim rozwiązaniem przemawia również to, że stawki w tym podatku są dostosowane do poszczególnych rodzajów środków transportowych. Wyższa jest np. stawka maksymalna dla ciągnika siodłowego niż stawka dla naczepy. „Zastępowanie” stawek maksymalnych stawkami minimalnymi (wyższymi) prowadzi do zakłócenia tych proporcji. Stawki od przyczep mogą przewyższyć stawki od samochodu. Doprowadzi to zatem do przypadkowego zróżnicowania wysokości tych stawek, oderwanego od struktury przyjętej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Pewne rodzaje stawek będą rosły znacznie szybciej niż pozostałe, bez żadnego uzasadnienia.

Mankamentem nowego art. 10 ust. 3 jest też to, że nie ma w nim 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? 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 dochodów uzyskiwanych przez te osoby. Dochodowość ta jest z kolei zależna od tego na jakim terenie działa podatnik. Inna będzie w przypadku podatnika prowadzącego działalność w niewielkiej gminie wiejskiej oddalonej od dużych miast, a inna podatnika działającego 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 spowoduje, że będzie obowiązywała na podstawie ustawy jednakowa 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 od kursu EURO. Co wówczas, gdy ten kurs wzrośnie jeszcze 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 rozwiązanie racjonalnym.

W związku z wystąpieniem zjawiska przekroczenia przez stawki minimalne poziomu stawek maksymalnych ustawodawca zdecydował się zmienić również art. 20a, gdzie w ust. 2 zapisano, że „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 odpowiednio stawki wynikające z załączników nr 1–3 do ustawy.”

Przepis ten nakazuje, o ile go dobrze rozumiem, przyjęcie wyższych stawek (z załączników), a nie z uchwały rady (niższych) obowiązującej w roku poprzedzającym rok podatkowy wówczas, gdy rada nie podejmie uchwały w sprawie stawek tego podatku. Jeżeli nie ma zatem uchwały rady na dany rok podatkowy, obowiązują stawki z roku poprzedniego, z jednym wyjątkiem. Ten wyjątek dotyczy stawek minimalnych zwaloryzowanych. Jeżeli są one wyższe niż ubiegłoroczne stawki wynikające z uchwały, stosuje się stawki minimalne zwaloryzowane.

Konstrukcja tego przepisu ma wszystkie wady przedstawione wyżej w odniesieniu do art. 10 ust. 3. Jej stosowanie doprowadzić może do przypadkowego ukształtowania stawek i nadmiernego wzrostu tylko niektórych z nich. Rada gminy pozbawiona jest też jakichkolwiek możliwości kształtowania tych stawek, co uniemożliwia minimalizowanie negatywnych następstw gwałtownego ich wzrostu.

W konkluzji należy stwierdzić, że zasadniczą przyczyną opisanych problemów z ustalaniem stawek w podatku od środków transportowych jest zły mechanizm ich waloryzowania, zawarty w art. 12b i 20 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawodawca nie powinien zmieniać przepisów tak, aby zalegalizować skutki funkcjonowania tego mechanizmu, ale zmienić sam mechanizm. Rozwiązaniem tych problemów byłoby przyjęcie (ale tylko w podatku od środków transportowych) jednolitego kryterium waloryzowania stawek minimalnych i maksymalnych. Tym kryterium musi być kurs EURO. Należałoby przy tym rozważyć konieczność zmniejszenia ustawowego poziomu stawek minimalnych, które nie mogą być za wysokie, przede wszystkim dlatego, że są waloryzowane w oparciu o nieprzewidywalny wzrost kursu EURO. Rada gminy powinna mieć możliwość, tak jak jest to dotychczas, ustalania wszystkich stawek tego podatku. Umożliwia to dostosowywanie obciążenia tym podatkiem do możliwości płatniczych podatników działających na danym terenie.

6. Uchwały w sprawie stawek podatku od posiadania psów

Podatek od posiadania psów jest świadczeniem obligatoryjnym, co przejawia się tym, że rada nie ma uprawnień do jego zniesienia bądź niewprowadzania na terenie gminy. Niestety, za obligatoryjnym charakterem tej daniny nie przemawiają ani względy fiskalne (wpływy z tego tytułu są często marginalne), ani też inne funkcje, które podatek ten może pełnić w systemie podatkowym⁷⁵. Stąd też uzasadnione są postulaty, zgodnie z którymi podatek od posiadania psów powinien być usunięty z systemu podatków lokalnych, lub też zaliczony do kategorii obciążeń fakultatywnych. Wówczas o obowiązywaniu na terenie danej gminy tego podatku samodzielnie decydowałaby rada gminy.

Rada gminy (miasta) jest ustawowo zobowiązana do podjęcia uchwały, w której określi wysokość stawek podatku od posiadania psów, z uwzględnieniem stawki maksymalnej, która oczywiście nie może być przekroczona. Stawka wynikająca z ustawy dotyczy posiadania jednego psa i może być zróżnicowana – co jest bardzo często spotykane w praktyce – w zależności od liczby psów będących w posiadaniu osoby fizycznej. Różnicowanie stawek podatku nie może mieć charakteru podmiotowego. Nie można ustalać niższych stawek, np. dla rolników, mieszkańców gminy czy też określonego obszaru. Tego typu preferowanie określonych grup podatników narusza konstytucyjną zasadę równości.

Nie ma podstaw prawnych ustalanie stawek dla osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej. Podatek od posiadania psów, zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, obciąża jedynie osoby fizyczne posiadające psy. Rady gmin w uchwałach nie mogą rozszerzać obowiązku podatkowego na inne kategorie podmiotów. Ustalenie stawki podatku dla osób i jednostek nie będących podatnikami stanowi przekroczenie kompetencji rady do normowania konstrukcji tego świadczenia.

75 Szerzej: C. Kosikowski, J. Matuszewski: *Opodatkowanie posiadania psów – czyli płacz ze śmiechu wokół budy*, Warszawa 2002, s. 259.

Ustalając wysokość stawek należy pamiętać o tym, że przedmiotem podatku nie jest pies, ale posiadanie psa przez podatnika. Stąd też niepoprawne są spotykane w uchwałach stwierdzenia „...stawka podatku od jednego psa wynosi...”. Stawka powinna być ustalana w odniesieniu do przedmiotu podatku, tj. posiadania psa.

Rada gminy (miasta) nie może w drodze uchwały postanowić, że na terenie gminy nie będzie obowiązywał podatek od posiadania psów. Uchwała taka nie będzie zgodna z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, wprowadzającą powszechny obowiązek płacenia tego podatku przez posiadaczy psów. Podatek ten obowiązuje na terenie gminy na mocy wyżej powołanej ustawy, a nie uchwały rady. Obligatoryjny charakter tego świadczenia prowadzić może do paradoksalnych sytuacji, polegających na tym, że musi być ono realizowane również tam, gdzie koszty jego poboru zdecydowanie przekraczają wpływy do gminnego budżetu z tego tytułu. Chcąc tego uniknąć, niektóre rady podejmują uchwały zwalniające wszystkich posiadaczy psów na terenie gminy od omawianego podatku. Nie rozwiązuje to problemu, ponieważ uchwały wprowadzające generalne zwolnienie od tego podatku są sprzeczne z prawem.

7. Uchwały w sprawie stawek opłat lokalnych

Zgodnie z art. 19 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy jest zobowiązana do określenia wysokości stawek opłat uregulowanych w tej ustawie, tj. opłaty targowej, miejscowej i administracyjnej. Stawki ustawowe w uchwałach rad gminy nie mogą być przekraczane (art. 19 pkt 1 ustawy). Należy zwrócić uwagę, że zarówno stawki opłaty targowej, jak i opłaty miejscowej są stawkami dziennymi. Rada gminy (miasta) ma obowiązek określenia zasad ustalania i poboru oraz terminu płatności i wysokości stawek, ale jedynie w stosunku do opłaty targowej i miejscowej. Nie ma takiego obowiązku w zakresie opłaty administracyjnej, gdyż – jak była o tym już mowa – świadczenie to ma charakter fakultatywny. Jeśli natomiast rada zdecyduje się wprowadzić taką opłatę na terenie swojej gminy, także wówczas powinna wypełnić obowiązki określone w art. 19 pkt 1 ustawy. Opłata administracyjna ma

charakter jednorazowy, związany z wykonaniem określonej czynności przez organy gminy.

Niedopuszczalne jest ustalanie stawek opłat w sposób ryczałtowy. W uchwałach rad można spotkać się z rozwiązaniem umożliwiającym opłacanie opłat z góry, np. na początku miesiąca za cały miesiąc albo i dłuższy okres. Stawki takiego „ryczałtu” są zazwyczaj niższe od stawek dziennych. Jest to określane jako abonamentowy sposób wnoszenia opłaty targowej. Sprzedający na targowisku wykupuje tego typu abonament, bez względu na to czy faktycznie dokonuje każdego dnia sprzedaży. Jest to niezgodne z konstrukcją obowiązku płacenia tej opłaty. Obciąża ona sprzedaż dokonywaną na targowisku, a zatem może być pobierana tylko wówczas, gdy ta sprzedaż ma faktycznie miejsce. Nie można pobierać opłaty przed powstaniem obowiązku jej uiszczenia. Przy abonamencie następuje uiszczenie opłaty „z góry”, przed dniem dokonania sprzedaży. Powstaje zatem nadpłata. Sprzedający zapłacił opłatę za wcześniej, przed powstaniem obowiązku jej zapłacenia, albo też zapłacił nienależnie w przypadku, gdy w danym dniu nie dokonywał sprzedaży na targowisku. Tego typu nadpłaty powinny być zwrócone w trybie przewidzianym w ordynacji podatkowej, bez konieczności zapłacenia oprocentowania od tak powstałej nadpłaty.

Bardzo często się zdarza, że inkasentem opłaty targowej jest osoba prowadząca targowisko, która (poza opłatą targową) pobiera na swoją rzecz różnego rodzaju świadczenia. Praktyka pokazuje, że prowadzić to może do wielu zadrażeń wynikających z faktu, że pobierana łącznie opłata niekiedy znacznie przekracza stawkę opłaty ustaloną przez radę, a nawet stawkę ustawową. Niemniej sytuacja taka nie narusza przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Przy określaniu w uchwałach stawek opłaty targowej jej wysokość jest uzależniana od powierzchni zajętej na sprzedaż, miejsca dokonywania sprzedaży, lub sposobu prowadzenia sprzedaży (z samochodu, wozu, stołu itp.). Takie różnicowania stawek jest możliwe na gruncie analizowanego przepisu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przedmiotem opłaty targowej jest sprzedaż i to powinno wynikać z brzmienia uchwały ustalającej jej stawki. Spotykane w praktyce określanie wysokości stawki za zajęcie miejsca, rezerwację stołu lub wjazd samochodem na targowisko jest niezgodne z przedmiotem opłaty. Staw-

ka powinna być ustalona od sprzedaży z określonego miejsca, stołu lub samochodu itp., a nie od przedmiotu z którego dokonuje się sprzedaży.

Różnicowania wysokości stawek opłaty targowej dokonuje się dosyć często poprzez ustalenie właściwej stawki opłaty od metra powierzchni targowiska, stołu czy też placu zajętego na sprzedaż. Stawka ustalona od jednego metra nie przekracza stawki maksymalnej przewidzianej w ustawie. Brak w uchwale rady ograniczenia tak kalkulowanej stawki może jednakże doprowadzić do przekroczenia stawki maksymalnej. Będzie tak wówczas, gdy powierzchnia zajęta pod sprzedaż jest na tyle duża, że zastosowanie stawki jednostkowej do jednego metra doprowadzi do przekroczenia stawki maksymalnej. Z tego też względu w uchwałach rad należy zawrzeć zastrzeżenie, że tak kalkulowane stawki nie mogą być wyższe niż stawki maksymalne z ustawy.

8. Uchwały dotyczące stawek podatku rolnego i podatku leśnego

Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o podatku rolnym stawka tego podatku za rok podatkowy wynosi:

- 1) od 1 ha przeliczeniowego gruntów gospodarstw rolnego – równowartość pieniężną 2,5 q żyta,
- 2) od 1 ha gruntów rolnych nie stanowiących gospodarstwa rolnego – równowartość pieniężną 5 q żyta – obliczone według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy.

Średnią cenę skupu żyta ustala się na podstawie komunikatu prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20. dni po upływie trzeciego kwartału.

Jedynym wyznacznikiem wysokości obciążenia podatkiem rolnym jest cena żyta. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że powiązanie wysokości stawki podatku rolnego z ceną żyta jest rozwiązaniem niespełniającym zakładanego celu, tj. uzależnienia wysokości podatku od dochodowości gospodarstw. Postuluje się określenie stawki, opierając

się na średnich cenach skupu kilku podstawowych produktów rolnych.⁷⁶

Rada gminy jest uprawniona do obniżenia w formie uchwały średniej ceny skupu żyta, wynikającej z komunikatu prezesa GUS. Należy podkreślić, że jest to uprawnienie a nie obowiązek rady. W przypadku niepodjęcia uchwały w sprawie obniżenia ceny żyta obowiązuje cena wynikająca z komunikatu⁷⁷. Omawiane uprawnienie rady do obniżania ceny żyta należy zakwalifikować jako możliwość wprowadzenia ulgi podatkowej⁷⁸. Stawka podatku jest wyznaczona w ustawie, a rada ma kompetencję do jej pośredniego obniżenia poprzez ustalenie niższej ceny żyta.

Obniżka tej ceny może przybrać postać kwotowego zmniejszenia ceny np. z 33,45 zł do 33 zł. Obniżka ta może być również zrealizowana poprzez ustalenie w uchwale rady, o jaki procent zmniejsza się cenę skupu żyta, wynikającą z komunikatu w danym półroczu lub roku podatkowym. Rada może również postanowić, że cena skupu żyta wynikająca z komunikatu, będzie obniżona np. o 25%, bez określenia okresu stosowania tej obniżki, co spowoduje, że do momentu zmiany tej uchwały będzie ona stanowiła rokrocznie podstawę prawną tych obniżek. Uprawnienie do obniżania ceny nie może służyć uchwaleniu ceny „zerowej”. Prowadziłoby to do uchylenia ustawowego obowiązku w zakresie podatku rolnego przez uchwałę rady. Uchwała taka byłaby niezgodna z prawem. Niezgodne z konstytucyjną zasadą równości byłoby zróżnicowanie podmiotowe ceny żyta w taki sposób, że dyskryminowałoby to określoną grupę podatników podatku rolnego⁷⁹. Rada może natomiast w zasadzie bez ograniczeń różnicować wysokość ceny żyta w zależności od rodzaju prowadzonej działalności rolniczej lub struktury upraw w gospodarstwach rolnych. W praktyce najczęstszą

76 Zob. A. Hanusz: *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce*, Lublin 1996, s. 261 i nast.

77 Jeśli rada gminy nie podjęła uchwały o obniżeniu ceny skupu żyta, to podstawę obliczenia podatku rolnego na obszarze tej gminy stanowią ceny skupu żyta ustalone w komunikacie prezesa GUS – zob. wyrok NSA z dnia 10. lutego 1995 r. (sygn. akt SA/Rz 226/94) – opublikowany w: „Monitor Podatkowy 1995, nr 11.

78 Pojęcie ulgi i zwolnienia podatkowego jest wyjaśnione w dalszej części opracowania.

79 W wyroku z dnia 10. listopada 1993 r. (sygn. akt SA/Po 1697/93) – opublikowany w: „Wokanda” 1994, nr 3, NSA stwierdził, że uprawnienie rady gminy do obniżania ceny skupu żyta, obowiązującej wszystkich podatników na terenie gminy, nie obejmuje prawa do zróżnicowania tych cen wobec niektórych grup podatników.

formą współdecydowania rady o wysokości stawki podatku rolnego jest ustalenie kwotowe niższej ceny stosowanej do obliczania podatku rolnego na terenie gminy.

Na bardzo podobnych (do obowiązujących w podatku rolnym) zasadach ukształtowana jest stawka w podatku leśnym. Zgodnie z art. 4 ustawy o podatku leśnym, podatek ten od 1 ha, za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 0,220 m³ drewna, obliczaną według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Dla lasów ochronnych oraz lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych stawka podatku leśnego ulega obniżeniu o 50%. Średnią cenę sprzedaży drewna ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20. dni po upływie trzeciego kwartału.

Podobnie jak w podatku rolnym cena drewna wynikająca z komunikatu może (ale nie musi) być obniżona przez radę gminy w drodze podjęcia stosownej uchwały. Jej podjęcie skutkuje tym, że na terenie całej gminy lub jej części podatek leśny ustala się w oparciu o obniżoną w uchwale cenę. Rada gminy nie może natomiast podejmować uchwały w sprawie określenia stawki w podatku leśnym. W praktyce można spotkać się z uchwałami rad, w których stwierdza się, że stawka podatku wynosi równowartość 0,220 m³ drewna. Jest to działanie bezcelowe, ponieważ stawka podatku jest określona ustawowo i nie może być modyfikowana przez radę. Nie jest to stawka maksymalna, która może być, tak jak jest to w podatku od nieruchomości, obniżana przez radę gminy. Stawka podatku leśnego obowiązuje na terenie gminy nie na podstawie uchwały, ale wskazanego artykułu ustawy o podatku leśnym.

W sposób ulgowy opodatkowane zostały lasy ochronne. Pewne uprawnienia w zakresie decydowania o uznaniu lasu za ochronny posiada rada gminy. Rodzaje lasów, które mogą być uznane za lasy ochronne, zostały wymienione w art. 15 ustawy z dnia 28. września 1991 r. o lasach.⁸⁰ Decyzję o uznaniu lasu za ochronny lub pozbawieniu go tego charakteru podejmuje minister właściwy do spraw środowiska na wnio-

80 Tekst jednolity: Dz.U. z 2000 r. Nr 56, poz. 679 ze zm.

sek dyrektora generalnego, po zasięgnięciu opinii rady gminy – w odniesieniu do lasów stanowiących własność Skarbu Państwa, lub wojewoda na wniosek starosty, uzgodniony z właścicielem lasu i zaopiniowany przez radę gminy – w odniesieniu do pozostałych lasów. Rada opiniując potrzebę uznania lasu za ochronny decyduje pośrednio o wysokości wpływów podatkowych uzyskiwanych z podatku leśnego. Lasy ochronne są opodatkowane niższą stawką. Jest ona z mocy ustawy obniżona do 50% stawki podstawowej. Jeżeli rada gminy obniży cenę drewna w drodze uchwały, to ta obniżona cena znajduje zastosowanie przy ustalaniu stawki obniżonej. W takiej sytuacji stawka obniżona wyniesie 50% stawki z art. 4 ust. 1 ustalonej wg niższej ceny drewna.

9. Uchwały w sprawie zwolnień i ulg w podatkach i opłatach lokalnych

9.1. Zwolnienie a ulga

Ustawy regulujące konstrukcje podatków i opłat zasilających budżety lokalne zawierają przepisy upoważniające radę gminy⁸¹ do wprowadzania na danym terenie zwolnień i ulg podatkowych. Przepisy te można podzielić na dwie grupy, a mianowicie:

- 1) umożliwiające radzie wprowadzanie zwolnień oraz
- 2) umożliwiające wprowadzanie ulg w podatkach i opłatach samorządowych.

Do pierwszej grupy można przykładowo zaliczyć art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym rada gminy może wprowadzać inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ustawie. W przepisie tym mowa jest wyraźnie o uprawnieniu do uchwalania **zwolnień** innych niż zawarte w art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Możliwość wprowadzania innych zwolnień niż zawarte w ustawie przewiduje również art. 12 ust. 4, art. 14 pkt 4, art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 7 ust. 3 ustawy o podatku leśnym.

81 W Polsce podatki jako dochody własne może realizować jedynie gmina, a przez to tylko jej organy mogą mieć kompetencje do stanowienia zwolnień i ulg podatkowych.

Jako najbardziej reprezentatywny przykład przepisów zaliczanych do drugiej grupy należy wskazać art. 13e ustawy o podatku rolnym, który uprawnia radę gminy nie tylko do wprowadzania zwolnień, ale również ulg w podatku rolnym. W przepisie tym wyraźnie mowa jest o ulgach w podatku rolnym.

Już zestawienie tych dwóch grup przepisów pozwala twierdzić, że na gruncie prawa regulującego podatki samorządowe nie ma podstaw do utożsamiania pojęcia „ulga” i „zwolnienie”.⁸² To, wydawać by się mogło oczywiste stwierdzenie, nie jest już takie, gdy odniesiemy je do praktyki uchwałodawczej rad i orzecznictwa sądowego. Rady gmin bardzo często podejmują uchwały wprowadzające różnorodne obniżki stawek, zniżki podatku, lub „częściowe” zwolnienia nie bardzo zważając na to, czy jest to ulga czy też zwolnienie od podatku. Tę negatywną praktykę rad w tym zakresie utwierdza orzecznictwo sądowe, gdzie w zasadzie nie odróżnia się ulgi od zwolnienia podatkowego.⁸³ Ulgę podatkową traktuje się tam jako odmianę zwolnienia od podatku, określaną mianem „zwolnienia częściowego”.⁸⁴ Takie pojmowanie tych instytucji prowadzi do utożsamiania w uchwałach rad ulg i zwolnień podatkowych. Czy rzeczywiście nie ma różnicy pomiędzy ulgą i zwolnieniem w rozumieniu ustaw regulujących podatki i opłaty samorządowe?

Na wstępie należy wyjść od stwierdzenia, że w systemie prawa pojęcie „zwolnienie” i „ulga” podatkowa występują dosyć często. Są to

82 Pogląd ten jest również reprezentowany w orzecznictwie sądowym – zob. wyrok NSA z dnia 23. lipca 1991 r. (sygn. akt III SA 452/91) – opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, z. 4, poz. 75, gdzie Sąd jednoznacznie stwierdził, że treść terminów „zwolnienie” i „ulga” nie jest tożsama w sensie prawnym. W uzasadnieniu tego wyroku podkreślono, że art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uprawnia radę miasta do uchwalania zwolnień od podatku od nieruchomości, a nie ulg w tym podatku. Akceptując poglądy Sądu zawarte w tym wyroku należy zauważyć, że nie zostały one jednak szerzej uzasadnione.

83 Zob. wyrok NSA z dnia 7. czerwca 2000 r. (sygn. akt SA/Rz 342/00) – opublikowany w: „Głosa” 2001, nr 9, gdzie Sąd stwierdza m.in., że „...generalnie rzecz ujmując nie ma wyraźnej różnicy pomiędzy częściowym zwolnieniem od podatku a ulgą podatkową.” Podobny wniosek można wyciągnąć z uzasadnienia wyroku NSA z dnia 8. września 1995 r. (sygn. akt SA/Wr 1374/95) – opublikowanego w: OSP 1996, nr 12, poz. 226. W orzeczeniu tym Sąd zamiennie używa pojęć zwolnienie, częściowe zwolnienie, ulga i zniżka w podatku.

84 Zob. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 7. marca 1995 r. (sygn. akt III AZP 2/95) – opublikowana w: OSNAP 1995, nr 15, gdzie stwierdzono, że w art. 39 ustawy z dnia 15. lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych wszystkie zwolnienia i obniżki objęto zbiorczym terminem „zwolnienia podatkowe”. Uchwała ta jednak dotyczyła pojmowania „zwolnień podatkowych” w tym konkretnym przepisie, a przez to nie może być podstawą do określania znaczenia zwolnienie i ulga podatkowa na gruncie systemu prawa podatkowego.

jednak pojęcia o różnej treści, co nie pozwala traktować ich jako synonimy. Ustawodawca nie używa tych pojęć zamiennie, wręcz przeciwnie – służą one określania konstrukcji prawnych o łatwo dających się zauważyć odmiennościach.

Pogląd powyższy znajduje potwierdzenie w art. 217 Konstytucji RP, gdzie mowa o ulgach i podmiotach zwolnionych od podatku. „Podmioty zwolnione od podatku” to nic innego jak określenie typowego zwolnienia podmiotowego. W przepisie tym obok siebie występuje pojęcie „ulga” oraz „zwolnienie” i nie oznaczają one tej samej instytucji. Stąd też na gruncie Konstytucji ulgi nie można utożsamiać ze zwolnieniem podmiotowym, czy też ze zwolnieniem w ogóle. Nie można bowiem zakładać, że w przepisie tej rangi użyto przypadkowo różnych nazw na określenie tej samej instytucji.

W ustawach regulujących poszczególne podatki też można wskazać na współlistnienie tych dwóch pojęć. I tak np. w art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uregulowane są zwolnienia od podatku, a w art. 27c – ulga uczniowska. Pojęcie ulgi i zwolnienia występuje również w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (zob. np. art. 40), oraz ustawie o podatku od spadku i darowizn (zob. art. 4 i art. 16 ust. 2). Przykłady te jednoznacznie wskazują, że nie znajdują podstaw twierdzenia, zgodnie z którymi pojęcie „ulga” i „zwolnienie” podatkowe oznacza to samo i może być wykorzystywane zamiennie. Zgodnie z podstawowymi regułami wykładni bez uzasadnionych powodów nie powinno się przypisywać różnym terminom tego samego znaczenia.⁸⁵

Rozważania te prowadzą pośrednio do odrzucenia przy ustalaniu zakresu pojęcia „zwolnienie” i „ulga” wnioskovania w oparciu o regułę *a maiori ad minus* (wnioskowania z czegoś większego o czymś mniejszym).⁸⁶ Zwolnienie i ulga to dwie różne instytucje występujące w konstrukcji prawnej podatku. Ich zakres przedmiotowy, o czym niżej, nie pozwala na klasyfikowanie zwolnienia podatkowego jako pojęcia szer-

85 Zob. J. Wróblewski: Rozumienie prawa i jego wykładnia, Ossolineum 1990, s. 79–80.

86 Na potrzebę rozważenia zastosowania reguły *a maiori ad minus* przy interpretacji przepisów kształtujących kompetencje prawotwórcze zwrócili uwagę B. Brzeziński, M. Kalinowski w głosie do wyroku NSA z dnia 8. września 1995 r. (sygn. akt SA/Wr 1374/95) – opublikowanej w: OSP 1996, nr 12, s. 567.

szego, obejmującego również ulgę podatkową. Co prawda skutki ekonomiczne zastosowania w praktyce zwolnienia lub ulgi mogą być tożsame, ale na płaszczyźnie prawnej są to całkowicie odrębne instytucje. Zwolnienia podatkowe dotyczą innych elementów konstrukcji podatku niż ulgi. Nie można zatem twierdzić, że ulga podatkowa to nic innego niż „częściowe zwolnienie” od podatku. I na odwrót – ulgi podatkowe nie obejmuje swym zakresem przedmiotowym zwolnienia podatkowego⁸⁷.

W tym miejscu pewnych wyjaśnień wymaga pojmowanie ulgi podatkowej w ordynacji podatkowej. W art. 3 pkt 6 tej ustawy przyjęto, że przez ulgę podatkową „...rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku.” Z definicji tej wynika m.in., że ulga podatkowa to również zwolnienie od podatku. Jest to jednakże uproszczone rozumienie ulgi podatkowej przyjęte wyłącznie na potrzeby ordynacji podatkowej, a w związku z tym nie może być bezpośrednio stosowane w innych ustawach podatkowych, w tym również ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Potwierdza to brzmienie art. 3 ordynacji, a w szczególności zwrot „ilekroć w ustawie jest mowa o ...rozumie się przez to...”. Artykuł 3 ordynacji zawiera „słowniczek” terminów użytych w tej ustawie, a przez to nie może być bezpośrednio wykorzystywany przy ustalaniu znaczenia poszczególnych zwrotów z innych ustaw. Tak więc definicja ulgi podatkowej z ordynacji nie podważa wcześniejszego twierdzenia, że zwolnienia i ulgi to dwa różne pojęcia oznaczające inne instytucje z zakresu prawa podatkowego.

Czym zatem różni się ulga od zwolnienia w systemie prawa podatkowego? W żadnej z ustaw podatkowych, poza wyżej powołaną ordynacją podatkową, nie zamieszczono definicji zwolnienia i ulgi podatkowej. Są to jednakże instytucje powszechnie stosowane w konstrukcji poszczególnych podatków. Na podstawie analizy przepisów regulujących te instytucje w doktrynie sformułowano definicję zwolnienia i ulgi podatkowej.⁸⁸ Przyjmuje się tam, że zwolnienie podatkowe to

87 Por. W. Nykiel: *Ulg i zwolnienia...*, op. cit., s. 29.

88 Problematyka ta jest całościowo przedstawiona przez W. Nykiela: *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, w: *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 173 i nast.

wylączenie z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienia przedmiotowe).⁸⁹ Występują również zwolnienia o charakterze mieszanym: podmiotowo-przedmiotowym. Warto podkreślić, że zwolnienie ze swej istoty może dotyczyć jedynie podmiotu (podatnika) lub przedmiotu (np. dochodu, obrotu, majątku lub przychodu). Instytucja zwolnienia nie może wystąpić w innych elementach konstrukcji podatku, niż podmiot lub też przedmiot podatku. Inaczej jest z ulgami podatkowymi. Sprawadzają się one do zmniejszenia:

- podstawy opodatkowania (np. odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu określonych darowizn na podstawie art. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych);
- stawki podatkowej (np. obniżenie ceny żyta, a w konsekwencji i stawki podatkowej na podstawie art. 6 ust. 3 ustawy o podatku rolnym);
- kwoty podatku (np. odliczenie od podatku rolnego wydatków inwestycyjnych na podstawie art. 13 ust. 2 ustawy o podatku rolnym).

Ulg podatkowe nie dotyczą zatem bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku (co charakteryzuje zwolnienia), ale innych elementów konstrukcji podatku tj.: podstawy opodatkowania, stawek podatkowych i kwoty podatku. Przybierają one postać odliczeń od podstawy opodatkowania, obniżek stawek podatkowych, lub odliczeń od kwoty podatku. Te odliczenia i obniżki występujące w ustawach regulujących poszczególne podatki określa się mianem ulg podatkowych⁹⁰. Należy przy tym zwrócić uwagę, że nawet w ustawie regulującej dany podatek nie muszą one występować tylko w jednej formie np. odliczenia od podstawy opodatkowania. Obok odliczenia konstrukcja podatku może zawierać obniżki stawki i kwoty podatku. Wszystkie te formy określane są mianem ulg w tym podatku.

89 Zob. B. Brzeziński: *Prawo...*, op. cit., s. 31; L. Etel, *System podatkowy*, w: E. Ruśkowski (red.): *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2000, t. 2, s. 20; A. Gomułowicz, J. Małeck: *Podatki...*, op. cit.; C. Kosikowski, R. Tomaka: *Dochody budżetowe w socjalizmie*, Łódź, 1982, s. 50; R. Mastalski: *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 55–56.

90 Stąd też spotykane w języku potocznym takie określenia jak zniżka lub obniżka podatkowa albo odliczenie podatkowe są nazwami, pod którymi występuje ulga podatkowa.

Cechą charakterystyczną ulg podatkowych, odróżniającą je od zwolnień podatkowych, jest ich złożona konstrukcja prawna. Pomniejszenie kwoty podatku lub podstawy opodatkowania wymaga szczegółowego określenia m.in.: w jakim trybie to ma nastąpić? (na wniosek podatnika lub z urzędu), w jakiej wysokości? (procentowego lub kwotowego określenia wysokości pomniejszenia podstawy opodatkowania lub podatku), kto ma to zrobić? (organ podatkowy, podatnik, płatnik lub inkasent) i w jakiej formie? (zaliczkowo, jednorazowo w zeznaniu lub deklaracji). Konieczność precyzyjnego ustalenia tych wszystkich elementów ulgi podatkowej prowadzi niekiedy do znaczącego rozbudowania przepisów ją regulujących. Poprawne ukształtowanie konstrukcji ulgi podatkowej wymaga dużej wiedzy i staranności działania legislatora. Pod tym względem konstrukcje zwolnień podatkowych są mniej złożone. Większość z nich da się zamknąć w jednym zdaniu, z którego wynika kto lub co ma być zwolnione.

Odnosząc powyższe ustalenia do postawionego na wstępie pytania o to, czy ulga i zwolnienie w ustawach regulujących podatki samorządowe oznacza to samo, należy stwierdzić, że są to zupełnie różne instytucje. Ulga podatkowa występuje w formie odliczenia od podstawy opodatkowania lub podatku oraz obniżki stawki podatkowej; natomiast zwolnienie jest całkowitym wyłączeniem określonego podmiotu lub przedmiotu z obowiązku zapłacenia podatku. Rozróżnienie tych dwóch pojęć prowadzi do stwierdzenia, że rada gminy jest uprawniona do wprowadzania ulg podatkowych tylko wówczas, gdy w danym przepisie ustawowym użyte jest pojęcie „ulga”. Nie znajdują dostatecznych podstaw spotykane w praktyce i orzecznictwie sądowym twierdzenia, zgodnie z którymi, jeżeli rada gminy jest uprawniona do wprowadzania zwolnień, to może też wprowadzić ulgi podatkowe, ponieważ jest to nic innego niż częściowe zwolnienie⁹¹.

W tym miejscu, nawiązując do powyższych rozważań, należałoby zastanowić się nad tym, czy racjonalnym działaniem ustawodawcy jest upoważnienie rad gmin do wprowadzania tylko zwolnień, np. od podat-

91 Na możliwość stosowania zwolnień częściowych wskazuje NSA w wyroku z dnia 5 kwietnia 2002 r. (sygn. akt I SA/Gd 434/01) – opublikowany w: „Finanse Komunalne” 2002, nr 6. Pogląd ten został skrytykowany przez M. Paczochę w głosie do powołanego wyroku – zob. „Finanse Komunalne” 2002, nr 6.

ku od nieruchomości, z wyłączeniem ulg. Można bowiem twierdzić, że jeżeli przyznano gminie prawo do całkowitego zwolnienia, to tym bardziej powinno jej przysługiwać prawo do wprowadzenia ulgi w podatku. Za tego typu argumentacją przemawia również i to, że przyznanie radom prawa do uchwalania nie tylko zwolnień, ale i ulg podatkowych poszerzyłoby możliwości realizowania własnej polityki podatkowej. Dobrze skonstruowana ulga podatkowa umożliwiałaby oddziaływanie stymulacyjne, porównywalne ze zwolnieniem, a jednocześnie kosztowałaby gminę mniej niż zwolnienie.⁹²

Postulat dotyczący przyznania gminom prawa do kreowania ulg na swoim terenie uzasadnia ponadto brzmienie art. 168 Konstytucji, zgodnie z którym gmina ma prawo do określania wysokości podatków i opłat lokalnych. Jednym ze sposobów określenia wysokości obciążenia podatkowego na danym terenie jest wprowadzanie przez władzę lokalną właśnie ulg podatkowych. To konstytucyjne prawo do wyznaczania wysokości obciążenia podatkami i opłatami lokalnymi powinno być realizowane nie tylko poprzez upoważnienie gmin do uchwalania stawek podatkowych oraz zwolnień, ale również ulg podatkowych. Zgodnie z tym przepisem Konstytucji gmina powinna mieć możliwość wykorzystywania wszystkich instrumentów prawnych, przy pomocy których można regulować wysokość opodatkowania na jej terenie. Ustawodawca nie powinien instrumentów tych traktować „wybiórczo”, tj. przyznać prawo do stosowania tylko zwolnień z pominięciem ulg podatkowych.

Poza wyżej przedstawionymi argumentami, przemawiającymi za przyznaniem gminom prawa do uchwalania ulg we wszystkich podatkach i opłatach samorządowych, należy wskazać i takie, które uzasadniają pogląd przeciwny. Jak już była o tym mowa, ulgi charakteryzują się złożoną konstrukcją prawną. Wprowadzając do systemu podatkowego obniżkę lub odliczenie, trzeba unormować wiele, trudnych do przewidzenia na etapie projektowania, elementów składowych tych instytucji. Nawet niewielkie uchybienia legislacyjne przy projektowaniu przepisów regulujących ulgę podatkową skutkują w praktyce tym, że podat-

92 Wprowadzenie ulgi skutkuje jedynie częściowym zmniejszeniem płaconej kwoty podatku. Przy zwolnieniu podatek w ogóle nie wpływa do budżetu gminy.

nicy wykorzystują je, niekiedy masowo, do ucieczki od płacenia podatku. Ta właśnie cecha ulgi podatkowej powoduje, że niewiele jest odliczeń i obniżek w systemie podatkowym, które nie wywołują problemów na etapie ich praktycznego stosowania. Czy w takiej sytuacji organy gminy są w stanie zaprojektować i uchwalić przepisy regulujące funkcjonowanie ulgi w takim kształcie, który pozwoli uniknąć tych problemów? Praktyka wskazuje, że większość ulg wprowadzanych w drodze uchwały rady gminy jest źle uregulowana. Nie chodzi przy tym o drobne błędy redakcyjne, ale zasadnicze braki w konstrukcji danej ulgi, prowadzące do tego, że nie wiadomo na czym dana ulga polega i kto jest uprawniony do korzystania z niej⁹³. Na podstawie analizy uchwał zawierających konstrukcje ulg podatkowych można twierdzić, że organy gminy nie są w stanie poprawnie uregulować złożonych odliczeń i obniżek podatku⁹⁴. Wynika to przede wszystkim z braku odpowiedniej kadry, odpowiedzialnej w gminie za tworzenie prawa podatkowego. Z obserwacji praktyki w tym zakresie wynika, że projekty przepisów gminnych przygotowują przypadkowe osoby, a następnie są one na sesji „poprawiane” przez radnych, wśród których również z reguły nie ma osób o odpowiednim doświadczeniu legislacyjnym. W efekcie w systemie prawa miejscowego pojawiają się przepisy o bardzo niskim poziomie legislacyjnym, niekiedy nawet z ewidentnymi błędami, które regulują tak złożoną materię jak ulgi podatkowe. Nie trudno przewidzieć jakie skutki wywołuje wprowadzenie do systemu takich regulacji. Przyczyną tego stanu rzeczy jest stosowany model tworzenia gminnego prawa podatkowego, który to problem wykracza poza ramy niniejszego opracowania. W tym miejscu można jedynie zasygnalizować, że w chwili obecnej gminy nie są przygotowane kadrowo do konstruowania

93 Jako przykład można tu wskazać jeden z wyroków NSA, w którym stwierdzono, że przy konstruowaniu zwolnień o charakterze podmiotowym muszą one być tak ujęte, aby było wiadome jakich nieruchomości zwolnienia te dotyczą. (...) Brak oznaczenia nieruchomości, których zwolnienie miałoby dotyczyć dyskwalifikuje uchwałę jako akt prawa miejscowego – wyrok NSA z dnia 14. grudnia 2000 r. (sygn. akt SA/Bk 292/00) – niepublikowany. W wyroku tym, odnoszącym się do ulg w wyżej przedstawionym rozumieniu, Sąd nie był w stanie stwierdzić na podstawie postanowień uchwały, jakie nieruchomości rada chciała ulgowo opodatkować podatkiem od nieruchomości.

94 Znajduje to potwierdzenie w wynikach badań, które objęły wybrane gminy regionu północno-wschodniego Polski. Wynika z nich, że gminy w niewielkim stopniu wykorzystują prawne możliwości kształtowania konstrukcji podatków samorządowych, a jeżeli już – to popełniają przy tym dużo błędów – zob. J. Bieluk, L. Etel, B. Jankowski, M. Popławski, S. Presnarowicz: *Polityka podatkowa gminy*, Białystok 2000, s. 129 i nast.

przepisów regulujących tak złożone instytucje jak ulgi podatkowe. Z tego też powodu, wydawałoby się atrakcyjny postulat wyposażenia rad w kompetencje do wprowadzania ulg podatkowych, jest według mnie przedwczesny. Na tym tle za racjonalny należy uznać obowiązujący stan ustawodawstwa w tym zakresie. Rada gminy jest bezpośrednio uprawniona do wprowadzania ulg tylko w podatku rolnym. Kompetencji tych, jak pokazuje praktyka, nie wykorzystuje zbyt często⁹⁵. Wynika to m.in. stąd, że w konstrukcji podatku rolnego zamieszczono liczne ulgi obowiązujące na mocy ustawy, z których praktyczną realizacją łączy się szereg problemów⁹⁶. To właśnie niedobre doświadczenia ze stosowaniem ulg ustawowych wydają się zniechęcać gminy do tworzenia „własnych” ulg w tym podatku.

9.2. Kompetencje rady gminy w zakresie zwolnień i ulg ustawowych

Do kategorii zwolnień i ulg ustawowych powszechnie zalicza się te, których konstrukcja w mniejszym lub większym zakresie jest uregulowana w ustawie⁹⁷. Chodzi tu zarówno o ustawy podatkowe, jak i normujące zupełnie inną materię, gdzie przy okazji zawarto zwolnienia od podatku. Wprowadzanie zwolnień i ulg w ustawach skutkuje tym, że gminy pozbawiane są konstytucyjnie zagwarantowanych dochodów własnych z podatków i opłat. W ten sposób zmniejsza się w budżetach gmin ilość środków, bez jednoczesnego zmniejszania zakresu zadań, które muszą one realizować. Problem ten był od dość dawna sygnalizowany przez samorządy i został dostrzeżony przez ustawodawcę, czego dowodem jest art. 26 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003. Zgodnie z tym przepisem gmina, która utraciła dochody na skutek zastosowania ulg i zwolnień ustawowych określonych w art. 24 pkt 2 tej ustawy, otrzymuje kwotę rekompensującą. Zasygnalizowany wyżej problem nie istniałby, gdyby rekompensata obejmowała utracone wpływy z wszystkich ulg i zwolnień wprowadzonych ustawą. Tak jednak nie jest. Do kategorii ulg i

95 Ibidem.

96 Szerzej na ten temat L. Etel: *Opodatkowanie nieruchomości...*, op. cit., s. 233 i nast.

97 Zwolnienia i ulgi ustawowe omawiają L. Etel, S. Presnarowicz: *Podatki i opłaty...*, op. cit. oraz L. Etel, M. Popławski: *Podatki i opłaty realizowane przez gminy w 2001 r.*, Warszawa 2001.

zwolnień ustawowych, które objęte są rekompensatą ustawodawca zaliczył jedynie niektóre ulgi i zwolnienia ustawowe uregulowane w ustawie o podatku rolnym⁹⁸, ustawie o podatku leśnym⁹⁹ oraz ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowany jest podatek od nieruchomości¹⁰⁰. Poza tym katalogiem pozostaje szereg zwolnień i ulg obowiązujących na podstawie innych ustaw, które wywołują podobne skutki finansowe dla gmin, ale nie są rekompensowane. O takim połowicznym rozwiązaniu problemu zadecydowała, jak się wydaje, konieczność ochrony zasobów budżetu państwa, z którego wypłacane są subwencje na rzecz gmin. Problem ten można byłoby usunąć całkowicie poprzez zdecydowane ograniczenie liczby zwolnień i ulg ustawowych, zamieszczenie ich wszystkich w ustawach regulujących poszczególne podatki, co w konsekwencji umożliwiłoby ich pełne zrekompensowanie. Jest to jednak zagadnienie na tyle złożone, że z uwagi na ramy opracowania może być w tym miejscu jedynie zasygnalizowane.

Wśród zwolnień i ulg ustawowych daje się wyróżnić dwie grupy:

- 1) obowiązujące z mocy ustawy;
- 2) przyznawane na wniosek podatnika.

Zwolnienia i ulgi zaliczone do pierwszej grupy są dla gmin bardzo trudne w stosowaniu. Jest to spowodowane nie tylko tym, że rada gminy nie ma w zasadzie żadnych uprawnień w kształtowaniu ich konstrukcji. Wynika to przede wszystkim stąd, że organy gminy nie są w stanie samodzielnie stwierdzić ilu podatników na ich terenie jest ustawowo zwolnionych z określonego podatku. Obowiązywanie tej kategorii ulg i zwolnień na mocy ustawy powoduje, że gminne organy podatkowe są zobowiązane uwzględniać je z urzędu. Na tym właśnie tle rodzą się w praktyce problemy wynikające z braku informacji o tym, kto i w jakim zakresie powinien korzystać z tych ustawowych preferencji. I tak np. jeżeli podatnik-osoba fizyczna, prowadzący zakład pracy chronionej, z mocy ustawy zwolniony od podatku od nieruchomości,

98 Art. 12 ust. 1 pkt 4-6, ust. 2 pkt 5 i ust. 6, art. 13 ust. 1, art. 13a ust. 1 i 2, art. 13b ust. 1 oraz art. 13c ustawy o podatku rolnym.

99 Art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2 pkt 5 ustawy o podatku leśnym.

100 Art. 7 ust. 2 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

nie wykaże w informacji o nieruchomościach (choć jest do tego zobowiązany) że jego budynki, grunty i budowle są zwolnione, to organ podatkowy wydaje decyzję wymierzającą mu podatek. Organ ten wydając średnio kilka tysięcy decyzji ustalających podatek, nie jest w stanie przesłuchać każdego podatnika na okoliczność tego, czy akurat jego nieruchomości korzystają z jednego z kilkudziesięciu zwolnień ustawowych. Podatnik, będąc zwolniony z mocy ustawy, któremu wymierzono podatek może w ciągu 5 lat skutecznie wzruszyć decyzję wymiarową i żądać zwrotu nadpłaty. Warto podkreślić, że takie przypadki w praktyce występują dość często z uwagi na bardzo rozbudowany i zmienny katalog ulg i zwolnień ustawowych. Sytuację dodatkowo komplikuje to, że są one uregulowane nie tylko w ustawach regulujących podatki i opłaty samorządowe, ale również w ustawach nie podatkowych. W związku z tym ani organy podatkowe, ani też podatnicy nie mają dobrego rozeznania, co do pełnego wykazu ustaw zawierających omawiane instytucje. W efekcie podatnik-osoba fizyczna, który „przypomni” sobie o zwolnieniu ustawowym po paru latach, może uzyskać zwrot podatku, co dla budżetów gmin jest w niektórych przypadkach istotnym obciążeniem. Ustawowy charakter tych preferencji powoduje, że organy gminy, pomimo dołożenia należytej staranności, nie są w stanie zapobiec przedstawionym sytuacjom. Rozwiązaniem tego problemu byłoby skasowanie ulg i zwolnień obowiązujących z mocy ustawy i wprowadzenie na ich miejsce ulg i zwolnień przyznawanych na wniosek podatnika. Wówczas organ podatkowy gminy udzielałby zwolnienia lub ulgi dopiero po złożeniu wniosku przez podatnika. Przy takim trybie gminy nie byłyby zaskakiwane wnioskami składanymi po paru latach od wystąpienia przesłanek uprawniających do zastosowania zwolnienia lub ulgi.

Do drugiej grupy ulg i zwolnień ustawowych zaliczane są te, których konstrukcja uregulowana jest w ustawie, ale ich przyznanie jest zależne od decyzji gminnego organu podatkowego. Decyzje tego typu, wydawane na wniosek podatnika, stwierdzają jedynie, że spełnione są warunki przewidziane w ustawie do zastosowania zwolnienia lub ulgi. Ten tryb wprowadzania ulg i zwolnień ustawowych ma tę zaletę, na co już wskazano wyżej, że gminne organy podatkowe mają pełne rozeznanie co do tego, komu one przysługują w danym roku podatkowym.

Podatnik, który nie złoży wniosku, chociaż spełnia warunki ustawowe, nie może korzystać ze zwolnienia lub ulgi podatkowej. Późniejsze wystąpienie podatnika z wnioskiem o zastosowanie ulgi lub zwolnienia z reguły skraca ustawowo określony okres, w którym podatnik może z nich korzystać. Konstrukcja omawianej kategorii ulg i zwolnień powoduje, że wszelkie opóźnienia działają na niekorzyść podatnika, a nie gminy. Z tych też względów są one dla gmin, w odróżnieniu od ulg i zwolnień obowiązujących z mocy ustawy, „bezpieczniejsze” w stosowaniu.

Konstrukcje niektórych ulg i zwolnień przyznawanych na wniosek podatnika mają jeszcze jedną istotną zaletę. Jest nią możliwość określania przez radę gminy szczegółowych warunków ich stosowania¹⁰¹. Uprawnienie to umożliwia radom dostosowywanie zasad przyznawania tej kategorii preferencji podatkowych do specyfiki danego terenu. Nie bez znaczenie jest również i to, że rada określając te warunki może usprawnić proces przyznawania tych ulg i zwolnień oraz zwiększyć skuteczność kontroli wywiązywania się podatników z ustawowych obowiązków. Pewnym problemem dającym się zauważyć w praktyce jest pojmowanie przez organy gminy „szczegółowych warunków stosowania zwolnienia lub ulgi”. Rady gmin mają tendencje do wprowadzania nowych, nie zapisanych w ustawie warunków, od których uzależnia się przyznanie ulgi lub zwolnienia. Wykracza to oczywiście poza zakres ustawowego upoważnienia rady. Uchwały rad zawierające tego typu warunki powinny być zakwestionowane przez regionalną izbę obrachunkową.

9.3. Kompetencje rady gminy w zakresie przyznawania ulg uznaniowych

Przez ulgi uznaniowe rozumie się przyznawane na podstawie decyzji organu podatkowego odroczenie terminu płatności podatku, rozłożenie na raty podatku i zaległości podatkowej wraz z odsetkami za

¹⁰¹ Przykładem zwolnienia, którego szczegółowe warunki określa rada gminy, jest zwolnienie od podatku rolnego użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej – zob. art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym. Rada gminy, na mocy art. 12 ust. 9 tej ustawy, jest zobowiązana do określenia w drodze uchwały trybu i szczegółowych warunków tego zwolnienia.

zwłokę oraz umorzenie zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę¹⁰². Na gruncie ordynacji podatkowej wyżej wymienione ulgi określane są mianem ulg w zapłacie podatku¹⁰³. Są one przyznawane przez gminny organ podatkowy (wójta, burmistrza, prezydenta) jedynie na wniosek podatnika w drodze indywidualnej decyzji administracyjnej o charakterze uznaniowym¹⁰⁴. Zgodnie z art. 17 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego udzielanie ulg, odraczanie, umarzanie oraz rozkładanie na raty w zakresie podatków i opłat stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego i wpłacanych bezpośrednio na rachunki tych jednostek należy do kompetencji przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Przepis ten jest jasny – poza jednym zwrotem, a mianowicie „udzielanie ulg”. O jakie ulgi tu chodzi? Na pewno nie o ulgi uznaniowe, bo są one wymienione w dalszej części tego przepisu (odraczanie, umarzanie, rozkładanie na raty). O ulgi ustawowe też nie z uwagi na to, że przepisy poszczególnych ustaw podatkowych określają tryb przyznawania tych ulg. Podstawą prawną działania organu podatkowego przy przyznawaniu tych ulg jest przepis ustawy podatkowej, a nie analizowany art. 17 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Nie mogą to być również ulgi wprowadzane w drodze uchwały rady, ponieważ to uchwała rozstrzyga o zasadach i procedurze udzielania tego rodzaju ulg. Tak więc żaden rodzaj funkcjonujących w systemie podatkowym ulg podatkowych nie może być wprowadzany na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Po co zatem ustawodawca na samym początku tego przepisu stwierdza, że udzielanie ulg w podatkach samorządowych to domena wójta, burmistrza, lub prezydenta. Wydaje się, że jest to zwrot wprowadzony po to, aby uniknąć sporów o właściwość w momencie pojawienia się w ustawie lub uchwale rady określonej ulgi stosowanej na wniosek podatnika, bez jednoznacznego określenia organu właściwego do rozpatrzenia tego wniosku. W każdym razie w obowiązującym stanie prawnym nie ma takich ulg podatkowych, które

102 Zob. L. Etel: System podatkowy, w: *Finanse publiczne...*, op. cit., s. 20.

103 Ibidem.

104 Zob. S. Presnarowicz, *Zobowiązania i postępowanie podatkowe*, (w:) *Finanse publiczne...*, op. cit. s. 147.

mógłby przyznawać gminny organ podatkowy na podstawie art. 17 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹⁰⁵.

Rada gminy nie posiada żadnych kompetencji w zakresie przyznawania ulg uznaniowych. Organem samodzielnie decydującym o przyznaniu danej ulgi jest wójt, burmistrz, prezydent, działający w oparciu o kryteria zawarte we właściwych przepisach ordynacji podatkowej. Czasami jednak rady gmin podejmują uchwały, w których określają zasady przyznawania ulg uznaniowych przez organ podatkowy. Wydaje się, że jeżeli uchwały te mają ogólny charakter i określają podstawowe założenia realizowanej przez radę polityki podatkowej, to nie ma podstaw do kwestionowania ich zgodności z prawem. Postanowienia takich uchwał to jedynie kierunkowe dyrektywy stosowania ulg w zapłacie podatków¹⁰⁶, nie mające charakteru normatywnego. Ich postanowienia powinny być traktowane jako postulaty rady, składające się na realizowaną przez ten organ lokalną politykę podatkową. Uchwały tego typu nie mogą zawierać żadnych dodatkowych warunków udzielania ulg uznaniowych przez gminny organ podatkowy, nie przewidzianych we właściwych przepisach ordynacji podatkowej. W związku z tym za niezgodne z prawem należy uznać postanowienia uchwał o konieczności opiniowania przez zarząd lub komisję rady decyzji wójta w sprawie ulgi uznaniowej¹⁰⁷. Nie dopuszczalne jest także modyfikowanie postanowień ustawowych dotyczących zasad udzielania tych ulg. Podstawą do wydania tego typu uchwał są postanowienia statutu gminy, gdzie upoważnia się radę gminy do wydawania tego typu rezolucji, programów i deklaracji. Zawarte w nich postanowienia nie mają charakteru wiążącego ani dla organów podatkowych ani też podatników.

105 Są natomiast ulgi (obniżki stawek) przyznawane przez urząd skarbowy w karcie podatkowej – zob. art. 27 ust. 1–3 ustawy z dnia 20. listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 ze zm.). W tym przypadku jednak to urząd skarbowy jest właściwy do przyznania obniżki stawki karty podatkowej, wpływy z której zasilają budżet gminy. W przepisie tym nie występuje zwrot „udzielanie ulg”, przez co urzędy skarbowe obniżające stawki w karcie nie muszą występować o zgodę do gminnego organu podatkowego w trybie art. 17 ust. 2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003.

106 Zob. B. Brzeziński: Komentarz do wyroku NSA z dnia 23. lipca 1991 r. (sygn. akt III SA 452/91) – opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, z. 4 poz. 75.

107 Zob. wyżej powołany wyrok NSA z dnia 23. lipca 1991 r.

9.4. Ograniczenia rady gminy przy wprowadzaniu zwolnień

Przepisy ustawowe upoważniające radę gminy do wprowadzania zwolnień w podatkach i opłatach samorządowych mają bardzo ogólnikowy charakter. Stwierdza się w nich jedynie, że rada może je wprowadzać. Jako przykład można wskazać art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym rada gminy może w podatku od nieruchomości wprowadzać inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 tego przepisu. Brzmienie tego przepisu jest charakterystyczne dla innych delegacji ustawowych uprawniających radę gminy do wprowadzania zwolnień. W związku z tym rozważania niżej zawarte, dotyczące art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, mogą być odniesione do wszystkich podatków i opłat samorządowych.

W przepisie tym nie ma żadnych kryteriów ani ograniczeń dotyczących wprowadzania przez rady gmin zwolnień od podatku od nieruchomości. Pozostawienie radzie gminy dużej swobody przy określaniu zwolnień jest uzasadnione tym, że wpływy z podatku od nieruchomości stanowią w całości dochód budżetu gminy, a rada gminy – jako organ władzy lokalnej – jest organem najbardziej właściwym do decydowania o potrzebie stosowania i rodzajach zwolnień podatkowych na danym terenie. Narzucanie radom jakichkolwiek ograniczeń w komentowanej ustawie niepotrzebnie „usztyniałoby” system podatków i opłat lokalnych. Twierdzenie to nie oznacza, że rada ma pełną swobodę przy wprowadzaniu zwolnień. Na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ograniczenia tej kompetencji rady wynikają nie tyle z brzmienia art. 7 ust. 3, co z jego wykładni systemowej.

Rada gminy nie może wprowadzać zwolnień generalnych, tzn. takich, które zwalniają od podatku wszystkich ustawowych podatników. Zwolnienia generalne, jako naruszające zasadę powszechności opodatkowania i prowadzące do zniesienia obowiązku ustawowego w drodze uchwały, nie mogą być przez radę uchwalone. Pogląd ten jest powszechnie akceptowany – z tym jednak zastrzeżeniem, że nie ma zgodności co do tego, na czym polega zwolnienie generalne. Najdobitniej stanowisko w tej sprawie wyraził NSA w wyroku z dnia 21. grudnia 1993 r.¹⁰⁸ stwierdzając, że wykluczone jest wykorzystywanie upo-

108 Sygn. akt SA/Kr 2394/93 – opublikowany w: „Wspólnota” 1994 nr 18.

ważnienia z art. 7 ust. 2¹⁰⁹ ustawy z 12. stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych do dokonania zwolnień generalnych od podatku od nieruchomości. Zwolnienie takie oznaczałoby *de facto* generalne uchylenie obowiązku podatkowego. Jednakże, zdaniem Sądu, zwolnienie uchwałą rady gminy budynków mieszkalnych, należących tylko do osób fizycznych, prowadzących gospodarstwa rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, nie stanowi generalnego zwolnienia od tego podatku (powszechnego uchylenia obowiązku podatkowego), chociaż jest ono oczywiście szerokie. Od tego wyroku została wniesiona rewizja nadzwyczajna, w wyniku której Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 21. września 1994 r.¹¹⁰, oddalając rewizję stwierdził m.in., że rada gminy jest uprawniona na podstawie upoważnienia, wynikającego z art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do zwolnienia od podatku od nieruchomości określonych grup podatników, kierując się własną oceną potrzeb wspólnoty samorządowej. Zwolnienie rolników od podatku od nieruchomości w uchwale gminy nie narusza zasady powszechności opodatkowania i nie jest zwolnieniem o charakterze generalnym.

Jeszcze dalej idące uprawnienia organów gmin wynikają z interpretacji art. 7 ust. 2¹¹¹ komentowanej ustawy, dokonanej przez Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 4. listopada 1994 r.¹¹². Zdaniem Sądu na podstawie upoważnienia wynikającego z powołanego wyżej artykułu rada gminy może zwolnić od podatku od nieruchomości budynki mieszkalne położone na terenie gminy. W uzasadnieniu uchwały Sąd wskazał, że z treści norm określających uprawnienia samorządu terytorialnego i jego zadania nie da się wyprowadzić ani żadnych dodatkowych kryteriów

109 Do końca 2002 r. treść obowiązującego art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zawarta była w art. 7 ust. 2.

110 Sygn. akt III ARN 44/94 – opublikowany w: OSN IAPUS, nr 11, poz. 168. W wyroku tym sąd uzasadnił swoje stanowisko m.in. tym, że „...wbrew twierdzeniom rewizji nadzwyczajnej, ingerencja organów nadzoru w działalność prawotwórczą gminy, kierująca się bliżej nie określonym kryterium tzw. racjonalności tych działań lub domagająca się szczegółowego wyjaśnienia motywów uchwały, zwalniającej z obowiązku podatkowego określoną liczbę podatników, jawi się jako próba poszukiwania elementów celowości lub słuszności w uchwale organów gminy podjętych rozwiązań prawno-organizacyjnych, słusznie odrzuconych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zasadnie zatem zaskarżony wyrok uchylił naruszające te podstawowe zasady rozstrzygnięcie nadzorcze wojewody, a kwestionująca ten wyrok rewizja nadzwyczajna nie ma uzasadnionych podstaw prawnych.”

111 Obecnie jest to art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

112 Sygn. akt III AZP 7/94 – opublikowana w: „Wspólnota” 1995, nr 4.

ocennych, ani też uprawnienia do jakiejś kategoryzacji zwolnień od podatków lokalnych z jej wewnętrznym podziałem na zwolnienia prawnie dopuszczalne oraz zakazane.

Pogląd ten znalazł swoje odzwierciedlenie w literaturze przedmiotu, gdzie jego zwolennicy wskazują, że w art. 7 ust. 2 (odpowiednio art. 7 ust. 3 ustawy po nowelizacji) nie ma żadnych ograniczeń do stosowania zwolnień od podatku od nieruchomości i kwestionują „globalny” charakter zwolnienia budynków mieszkalnych, jak również tezę jakoby zwolnienie tego rodzaju było sprzeczne z konstytucyjnymi zasadami równości i powszechności opodatkowania.¹¹³

Ustosunkowując się do tego poglądu, należy wyjść od nie wzbudzającego kontrowersji stwierdzenia, że art. 7 ust. 3 komentowanej ustawy nie może stanowić podstawy do zwolnienia od podatku wszystkich podatników z terenu gminy. Celem tej regulacji jest umożliwienie radzie gminy wprowadzania zwolnień „innych niż określone w ust. 1” komentowanego artykułu. Innych, tzn. zbliżonych rodzajowo do trzynastu kategorii zwolnień o charakterze podmiotowo–przedmiotowym wymienionych w tym przepisie. Wprowadzanie „innych” zwolnień nie może więc prowadzić do uchylenia obowiązku płacenia podatku od nieruchomości. Zwolnienie wszystkich posiadaczy budynków mieszkalnych na terenie gminy wydaje się być tego typu zwolnieniem, którego wprowadzenie nie doprowadzi do uchylenia ustawowego obowiązku podatkowego. Jednak po głębszej analizie pojawiają się wątpliwości¹¹⁴, które wynikają przede wszystkim stąd, że:

1. Zgodnie z art. 5 komentowanej ustawy rada gminy jest zobowiązana do ustalenia stawek od 1 m² powierzchni użytkowej budynków mieszkalnych lub ich części. Jest to obowiązek ustawowy, od którego rada nie może odstąpić. Wprowadzenie uchwałą rady zwolnienia wszystkich budynków mieszkalnych powoduje, że uchwalone przez

113 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski: Podatek od nieruchomości..., op. cit., s. 43–44.

114 Występują one również u zwolenników poglądu o dopuszczalności zwolnienia. „Otóż trudno przypuszczać, aby w intencjach ustawodawcy leżało stworzenie możliwości zwalniania od opodatkowania podatkiem od nieruchomości wszystkich posiadaczy budynków mieszkalnych. Brak wyobraźni spowodował, że przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wykluczają – (...) – takiej możliwości.” – por. komentarz B. Brzezińskiego do wyroku NSA z dnia 6. października 1992 r. (sygn. akt III SA 1471/92) – opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 4, str. 243.

radę stawki podatku od tych budynków nie znajdują zastosowania. Po co je więc uchwalać? Przepis określający wysokość stawek od budynków mieszkalnych staje się zbędny przy założeniu, że zwolnienie wszystkich budynków mieszkalnych jest dopuszczalne.¹¹⁵ Jest to niezgodne z jedną z podstawowych dyrektyw wykładni językowej, zgodnie z którą znaczenia normy nie powinno się ustalać tak, aby pewne jej części były traktowane jako zbędne¹¹⁶.

2. Budynki mieszkalne stanowią jeden z kilku rodzajów nieruchomości określonych w art. 5 komentowanej ustawy. Oprócz nich są to m.in.: budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, pozostałe budynki, budowle, grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, pozostałe grunty. Są to ustawowe rodzaje nieruchomości, dla których rada musi ustalić stawki podatkowe. Dopuszczenie zwolnienia jednego z tych rodzajów nieruchomości prowadzi w gruncie rzeczy do zniesienia podatku od nieruchomości na terenie gminy. Jeżeli bowiem nie można zakwestionować uchwały rady wprowadzającej zwolnienie jednego z rodzajów nieruchomości, nie można też kwestionować innych zwalniających pozostałe rodzaje nieruchomości. Rada gminy mogłaby więc np. uchwalić kilka uchwał zawierających zwolnienie wszystkich rodzajów nieruchomości i w ten sposób skasować podatek od nieruchomości w całości. Żadnej z tych uchwał wojewoda nie mógłby postawić zarzutu niezgodności z prawem i stwierdzić jej nieważności. Każda z nich, przyjmując argumentację zwolenników poglądu o dopuszczalności zwolnienia budynków mieszkalnych, byłaby zgodna z art. 7 ust. 3, ale wszystkie razem powodowałyby uchylenie ustawowego obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości.

115 Możliwość zwolnienia z podatku od nieruchomości w całości pewnych kategorii przedmiotów opodatkowania przewidzianych w art. 5 dopuścił NSA w wyroku z dnia 5. kwietnia 2002 r. (sygn. akt I SA/Gd 434/01) – opublikowany w: „Finanse Komunalne” 2002, nr 6, s. 61. W orzeczeniu tym Sąd stwierdził, że skoro ograniczenia z art. 5 ust. 2 ustawy dotyczą jedynie stawek, należy uznać, iż rada gminy ustalając stawki na poziomie określonym w tym ustępie art. 5, może jednocześnie pewne kategorie nieruchomości zwolnić od podatku w całości. W dalszej części orzeczenia NSA wyraził kontrowersyjny pogląd, zgodnie z którym skoro zwolnienie w podatku od nieruchomości może być całkowite, brakuje jakichkolwiek podstaw do przyjęcia, by rada gminy nie mogła uchwalić zwolnienia częściowego, gdyż jeśli wolno jej zwolnić w większym stopniu (w całości), to tym bardziej ma takie uprawnienie, by zwolnić w zakresie mniejszym (w części). Jest to, zdaniem Sądu, zgodne z podstawową regułą wykładni prawa, że „komu wolno czynić więcej, temu wolno czynić mniej”.

116 Zob. J. Wróblewski: Rozumienie prawa..., op. cit., s. 79-80.

Stąd rada gminy na podstawie art. 7 ust. 3 nie jest uprawniona do zwolnienia ustawowego rodzaju nieruchomości. Rada musi szczegółowo określać kategorie nieruchomości zwalniającej od podatku. Zwolnienie przez radę wszystkich budynków mieszkalnych na terenie gminy jest przykładem zwolnienia opartego o ustawowy rodzaj nieruchomości. Zwolnienie tego typu jest przekroczeniem dopuszczalnych granic stosowania zwolnień na podstawie art. 7 ust. 3 komentowanej ustawy.

9.5. Uchwały rady upoważniające organy podatkowe do wydawania decyzji w sprawie zwolnień podatkowych

Ogólnikowy charakter przepisów uprawniających radę do wprowadzania zwolnień przedmiotowych prowadzi do powstawania wątpliwości związanych z podstawą przyznania zwolnienia konkretnemu podatnikowi. Nie ma sporów co do tego, że tylko uchwała rady może wprowadzić dane zwolnienie od podatku. Najczęściej przybiera to formę zawartego w uchwale zwrotu „zwalnia się od podatku...” i dalej następuje określenie przedmiotu podatku. Tego typu zwolnienia obowiązują z mocy prawa, tzn. są uwzględniane przez organy podatkowe z urzędu w decyzjach wymiarowych, lub przez samego podatnika w deklaracji na podatek. Ich praktyczne zastosowanie nie wymaga żadnego wniosku podatnika, ani też decyzji organu podatkowego. Podstawą ich wprowadzenia i stosowania jest uchwała rady. Ta kompetencja rady gminy nie może być przekazana innym organom. Występujące w pierwszym okresie funkcjonowania samorządu uchwały upoważniające najczęściej zarząd lub wójta, burmistrza (prezydenta) do wprowadzania zwolnień, były powszechnie uznawane za niezgodne z przepisami ustaw regulujących poszczególne podatki i opłaty samorządowe. Rady gmin nie mają kompetencji do przenoszenia na inny organ im przyznanych przez ustawodawcę uprawnień¹¹⁷. Na tym tle zarysowały się wątpliwości co do zgodności z prawem uchwał, w których rada gmin postanawia określić tryb przyznawania zwolnienia poprzez wskazanie, że jest ono udzielane w drodze decyzji wójta wydanej na wniosek podatnika. Przeciwnicy takiego unormowania wskazują, że tylko rada może przyzna-

117 Por. W. Kisiel: *Ustrój samorządu...*, op. cit., s. 39.

wać zwolnienia, a przez to nie może tego przekazać na rzecz wójta, burmistrza (prezydenta). Uprawnienie wójta do wydania decyzji w sprawie zwolnienia skutkuje tym, że to on będzie w istocie rzeczy organem decydującym o przyznaniu zwolnienia. Podatnik będzie nabywał prawo do zwolnienia dopiero po doręczeniu mu decyzji wójta. Podnoszą oni również, że rada nie ma uprawnień do normowania w uchwałach zasad przyznawania zwolnień podatkowych. Istniejąca w art. 14 i art. 19 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych kompetencja rady do określania zasad ustalania i poboru dotyczy podatku od posiadania psów i opłat lokalnych; nie obejmuje natomiast zasad ustalania i zwolnień w tych świadczeniach. Stąd też działania rady, która ustanawia specjalny tryb realizacji zwolnień podatkowych poprzez upoważnienie wójta do wydania decyzji w tej sprawie nie znajduje podstaw prawnych. Przeciwnicy tego poglądu wskazują, że zwolnienie podatkowe obowiązuje na podstawie uchwały rady, a decyzja wójta służy jedynie wykonaniu postanowień wynikającej z tej uchwały. Decyzja wójta ma charakter deklaratoryjny i stwierdza, że określone w uchwale warunki uzyskania zwolnienia są spełnione, w wyniku czego podatnikowi przysługuje dane zwolnienie. Ich zdaniem decyzja wójta jest jedynie przejawem wykonania postanowień uchwały wprowadzającej zwolnienie. Nie jest to decyzja udzielająca zwolnienia, a jedynie potwierdzająca nabycie przez podatnika uprawnień do zwolnienia. Służy ona przede wszystkim weryfikacji spełnienia przez podatnika warunków uzyskania zwolnienia zamieszczonych w uchwale. Aktem normatywnym, na podstawie którego następuje wprowadzenie zwolnienia jest uchwała, której wykonanie wymaga złożenia wniosku przez podatnika i wydania decyzji przez organ podatkowy. Zwolnienie nie jest zatem wprowadzane przez wójta, burmistrza (prezydenta) a przez radę gminy.

Odnosząc się do zaprezentowanych tu poglądów należy stwierdzić, że rada gminy podejmując uchwały podatkowe jest związana zakresem upoważnienia ustawowego. Z przepisów tych wynika, że rada może wprowadzić zwolnienia podatkowe inne niż określone w ustawie. Jest to zatem upoważnienie do wprowadzenia zwolnienia obowiązującego z mocy prawa. W regulacjach tych nie ma nic o możliwości uchwalenia przez radę zasad realizacji tych zwolnień, w tym upoważnienia wójta do wydawania decyzji w ich sprawie. W związku z tym takie działania

radę należy uznać za nie znajdujące podstawy w przepisach kompetencyjnych do wprowadzania zwolnień.

9.6. Zwolnienia przedmiotowe w uchwałach rad

Począwszy od 2003 roku w przepisach ustaw regulujących uprawnienie rad do wprowadzania zwolnień wprowadzone zostało zastrzeżenie, że mogą to być jedynie zwolnienia przedmiotowe. Ograniczenie rad w stanowieniu zwolnień miało na celu realizację konstytucyjnej zasady normowania zwolnień podmiotowych w ustawie, a nie innych aktach o charakterze podustawowym. Pobieżna analiza przepisów regulujących analizowane uprawnienie rad może prowadzić do wniosku, że ustawodawca w ograniczaniu możliwości wprowadzania zwolnień przez radę poszedł dalej niż wymaga tego art. 217 Konstytucji. W przepisie tym zapisano, że tylko „określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatku następuje w drodze ustawy”. Biorąc pod uwagę brzmienie art. 217 Konstytucji i przepisów kompetencyjnych zawartych w ustawach regulujących podatki i opłaty samorządowe z całą pewnością należy stwierdzić, że rada gminy nie może wprowadzać zwolnień określonych podmiotów.¹¹⁸ I tak np. rada nie może zwolnić od podatku jednostek służby zdrowia lub rencistów i emerytów, przedsiębiorców. Rada może natomiast wprowadzać zwolnienia określonych fizycznie przedmiotów opodatkowania, takich jak np. budynek, grunt, budowla, autobus, czy też posiadanie psa. Problem pojawia się wówczas, gdy zwolnienie dotyczy co prawda określonego przedmiotu, ale jednocześnie następuje dalsze sprecyzowanie cech identyfikujących ten przedmiot, np. poprzez wskazanie na określone podmioty. Jeżeli zwolnienie dotyczy tak określonego przedmiotu, to dalsze jego sprecyzowanie, np. poprzez wskazanie przez kogo jest wykorzystywany lub jakim celem służy, nie zmienia jego zasadniczego charakteru¹¹⁹. Jest to zwolnienie

118 Por. wyrok NSA z dnia 6. lutego 2001 r. (sygn. akt SA/Rz 1070/00) – opublikowany w: „Przegląd Orzecnictwa Podatkowego” 2002, nr 2, poz. 57, w którym Sąd stwierdził, że uprawnienia rad gmin, o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 14 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, należy interpretować w ten sposób, aby nie naruszać treści przepisów Konstytucji (art. 217). Zob. także głosę do tego wyroku autorstwa K. Tesznera – opublikowaną w: „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 8, s. 48–50.

119 Inny pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 6. lutego 2001 r. (sygn. akt SA/Rz 1070/00). Wyrok ten spotkał się z krytyką K. Tesznera we wskazanej już głosie opublikowanej w: „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 8.

przedmiotowe. Każde zwolnienie przedmiotu odnosi się do konkretnych podatników, którzy z niego korzystają. To nie osoba podatnika decyduje jednak o zwolnieniu, ale przede wszystkim rodzaj przedmiotu opodatkowania. Jako przykład takiego zwolnienia można podać zwolnienie budynków gospodarczych będących we władaniu rencistów i emerytów, którzy przekazali gospodarstwa rolne za rentę lub emeryturę. Zwolnienie to dotyczy określonego wyrażnie przedmiotu – budynków gospodarczych, o określonych cechach – znajdujących się we władaniu rencistów i emerytów. Jest to zatem zwolnienie o charakterze przedmiotowym, które może być wprowadzane w drodze uchwały. Przyjęcie, że taki zapis przekracza ustawowe upoważnienie rady do wprowadzania zwolnień skutkowałoby tym, że rada nie mogłaby w ogóle zwolnić tego rodzaju budynków. Jak bowiem „przedmiotowo” zwolnić ten rodzaj budynków? Osobiście nie potrafię wskazać na taki zapis uchwały, który zwalniałby budynki tej grupy podatników, bez wskazania, że chodzi właśnie o rencistów i emerytów. Nie jest to sprawa błaha, a to z uwagi na fakt, że zwolnienia tego typu są powszechnie stosowane ze względu na nikłe dochody uzyskiwane przez tę grupę osób. Osoby te, przekazując gospodarstwo rolne, pozostawiają sobie z reguły działki siedliskowe z budynkami gospodarczymi o niekiedy znacznej powierzchni, od których powinny płacić podatek od nieruchomości wg stawek pozostałych¹²⁰. Podatek ten przekracza zdolności płatnicze byłych rolników, utrzymujących się z niewielkiej renty lub emerytury. Przyjęcie poglądu wedle którego zwolnienie budynków gospodarczych rencistów i emerytów ma charakter inny niż przedmiotowy spowodowałoby konieczność ich opodatkowania stosunkowo wysokim podatkiem od nieruchomości i to w okresie, kiedy nie są czynni zawodowo i osiągają mniejsze dochody. Według mnie decydujące znaczenie przy klasyfikowaniu zwolnienia jako przedmiotowego ma ustalenie czy zwalniane jest „coś” czy też „ktoś”. Jeżeli zwolnienie dotyczy przedmiotu opodatkowania (budynku, gruntu, budowli), to bez względu na dalsze postanowienia uszczegóławiające zwolnienie należy je traktować jako przedmiotowe. I na odwrót: jeżeli jest zwalniany

120 Budynki te do momentu przekazania gospodarstwa korzystają ze zwolnienia od podatku od nieruchomości – zob. art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

podatnik (ktoś), to jest to zwolnienie podmiotowe, które nie może mieć miejsca w uchwałach rad.

Pogląd ten może być jednak kwestionowany przede wszystkim z uwagi na literalne brzmienia przepisów regulujących kompetencje rady do wprowadzania zwolnień. W przepisach tych mowa jest o zwolnieniach przedmiotowych. Rady gmin, chcąc uniknąć zastrzeżeń organów nadzoru, powinny formułować zwolnienia w taki sposób, aby nie był w nich wyeksponowany element podmiotowy. I tak np. chcąc zwolnić budynki organizacji charytatywnych należy w uchwale zapisać, że zwolnieniu podlegają budynki wykorzystywane na działalność charytatywną. I wtedy będzie to zgodne z literalnym brzmieniem analizowanych przepisów kompetencyjnych. Uciekanie się do tego typu zabiegów redakcyjnych nie wydaje się jednak działaniem racjonalnym. Forma jest tutaj ważniejsza, niż treść i cel zwolnienia. Nie jest to kryterium, które powinno decydować o zgodności z prawem zwolnień stanowiących przez władzę lokalną. Ścisłe trzymanie się słów użytych w ustawie może doprowadzić do zniwelowania zasadniczego celu, który ma być realizowany za pośrednictwem danego przepisu. Trudno jest też racjonalnie wytłumaczyć radnym podejmującym uchwałę, dlaczego nie można zwolnić budynków wykorzystywanych przez organizacje charytatywne, a można zwolnić budynki wykorzystywane na cele charytatywne? Wymyślanie „przedmiotowego” brzmienia przepisu w sytuacji, gdy wiadomo co powinno być zwolnione, nie ma nic wspólnego z prawidłowym procesem tworzenia prawa podatkowego. Może to prowadzić do wprowadzenia w uchwałach „dziwolągów słownych”, tylko po to aby uniknąć zarzutu, że zwolnienie nie ma charakteru przedmiotowego. Przykładem tego zjawiska może być brzmienie projektowanego przepisu uchwały jednej z rad gmin województwa podlaskiego, zwalniającego od podatku budynki wspomnianych rencistów i emerytów – „zwalnia się od podatku od nieruchomości budynku gospodarcze gospodarstw rolnych przekazanych za rentę lub emeryturę”. Upodmiotowienie w tym zdaniu gospodarstwa rolne (a nie rencistów i emerytów) ma służyć nadaniu zwolnieniu charakteru przedmiotowego. Według mnie tego typu zabawy słowne nie są konieczne przy stanowieniu zwolnień przez rady gmin. Organy gmin, przy literalnym jedynie podejściu do rozumienia zwolnień przedmiotowych, będą zmuszone do podjęcia

tej zabawy, na czym niewątpliwie skorzysta podatnik, a ucierpią język polski i zdrowy rozsądek.

9.7. Uchwały określające szczegółowe warunki zwolnienia

Kompetencja rad gmin do określania w uchwale szczegółowych warunków zwolnienia uregulowanego w ustawie występuje w obowiązującym systemie jedynie na gruncie ustawy o podatku rolnym. Wydaje się, że tak rzadkie sięganie do tego typu formy współdecydowania o kształcie obowiązujących zwolnień na terenie gminy nie jest uzasadnione. Według mnie jest to bardzo bezpieczny przejaw władztwa podatkowego samorządu w stosunku do jego dochodów podatkowych; bezpieczny z uwagi na osobę podatnika i sytuację budżetu gminy. Podatnik ma zapewnione ustawowo zwolnienie od podatku, ale musi spełnić poza wymogami ustawowymi również te, które wprowadza na swoim terenie władza lokalna. Możliwość uszczegółowienia zwolnienia umożliwia organom gminy dostosowanie go do specyfiki danego terenu. Jest to kompetencja bardzo ważna zwłaszcza w sytuacji, gdy w ustawach regulujących podatki samorządowe zawarty jest rozbudowany katalog zwolnień ustawowych. Są to zwolnienia wprowadzane przez ustawodawcę niejako na koszt gminy. Zwolnienie ustawowe zmniejsza dochody z podatku uzyskiwane przez budżet gminy. Tak więc to gmina ponosi ciężar finansowy zwolnień wprowadzanych przez władzę centralną. W takiej sytuacji samorząd powinien mieć możliwość współdecydowania o szczegółowych warunkach stosowania zwolnienia na terenie gminy. Jest to kompetencja rady niezmiernie przydatna z uwagi na z reguły bardzo ogólne sformułowania zawarte w przepisach ustawowych wprowadzających zwolnienie od podatku samorządowego. Ta cecha zwolnień ustawowych rodzi liczne problemy na etapie ich praktycznego stosowania. Dobrym sposobem rozwiązywania tych problemów byłyby postanowienia uchwał rad precyzujące warunki zwolnienia ustawowego.

Niestety, jak już wspomniano, ustawodawca korzysta z tej formy kształtowania konstrukcji zwolnień niezmiernie rzadko. Tego typu kompetencja rady dotyczy jedynie zwolnienia gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym zwolnienie może dotyczyć nie więcej

niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, lecz nie więcej niż 10 ha. Zwolnienie może być przyznane na okres nie dłuższy niż 3 lata w stosunku do tych samych gruntów. Tryb i szczegółowe warunki tego zwolnienia, zgodnie z art. 12 ust. 9 ustawy o podatku rolnym, określa w drodze uchwały rada gminy.

Z przepisu tego wynika zobowiązanie rady do określenia tych warunków. Rada jest więc zobligowana tym przepisem ustawy do podjęcia stosownej uchwały. Jeżeli ją podejmie, sprawa jest jasna. Zwolnienie gruntów odlogujących będzie przyznawane przez wójta, burmistrza (prezydenta), co wynika z art. 13d ust. 1 ustawy, z uwzględnieniem szczegółowych warunków zawartych w uchwale rady. Co będzie jednak wówczas, gdy takiej uchwały rady nie ma? Nie we wszystkich gminach, co wynika z przeprowadzonych przeze mnie badań, obowiązek ten jest zrealizowany. Czy brak takiej uchwały uniemożliwia zastosowanie tego zwolnienia? Wg mnie brak uchwały nie uzasadnia odmowy stosowania zwolnienia na terenie gminy. Warunki stosowania tego zwolnienia są określone w ustawie, a przez to nie mogą być zależne od podjęcia uchwały przez radę¹²¹. Nie zrealizowanie przez radę ustawowego obowiązku określenia szczegółowych warunków zwolnienia, powinno skutkować ewentualnością poniesienia negatywnych następstw takiego stanu rzeczy przez ten organ, a nie przez podatnika, który zdecydował się na zaprzestanie produkcji rolnej na części gruntów gospodarstwa rolnego. W takiej sytuacji zwolnienie powinno być przyznane decyzją gminnego organu podatkowego, której podstawą jest przepis ustawy określający ogólne warunki zwolnienia. Problem w tym, że bez uszczegółowienia postanowień ustawy, zwolnienie to w praktycznym stosowaniu jest bardzo trudne, o czym niżej.

Ustalone przez radę szczegółowe warunki stosowania zwolnienia nie mogą ograniczać postanowień ustawowych. Przykładem tego rodzaju warunku może być spotykane w praktyce ograniczenie zwolnienia tylko do podatników posiadających gospodarstwo od pięciu lat, albo

121 Zob. wyrok NSA z dnia 26. października 1994 r. (sygn. akt III SA 539/94) - opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1997, nr 1, poz. 17. W wyroku tym NSA stwierdził, że przez szczegółowe warunki omawianego zwolnienia należy rozumieć warunki konkretyzujące jedynie warunki podstawowe przewidziane w ustawie. Rada gminy nie jest natomiast uprawniona do określania dodatkowych warunków polegających na ograniczeniach podmiotowych dotyczących zwolnień od podatku.

stosowanie zwolnienia tylko do gruntów ornych, z wyłączeniem łąk i pastwisk. Niedopuszczalne jest również ustanawianie w uchwale rady kar za naruszenie warunków zwolnienia¹²². Co w takim razie należy rozumieć przez „tryb i szczegółowe warunki zwolnienia”, o których mowa w analizowanym przepisie?

Tryb postępowania w sprawie przyznania tego zwolnienia wynika z zasady z art. 13d ustawy o podatku rolnym. Omawiane zwolnienie jest przyznawane na podstawie decyzji wójta, burmistrza (prezydenta) wydawanej na wniosek podatnika. Rada, określając tryb, może jedynie wprowadzić szczegółowe warunki określające formę wniosku (wzór) i załączników. W praktyce bardzo pomocne przy rozpatrywaniu wniosków są mapki gruntów rolnika (sporządzone odręcznie przez podatnika), na których uwidaczniane są grunty wyłączone z produkcji rolnej. Możliwe jest również ustanowienie określonych terminów związanych z procedurą przyznawania zwolnienia, z tym że nie mogą to być terminy naruszające postanowienia analizowanej ustawy o podatku rolnym (np. art. 13d ust. 3) i ordynacji podatkowej (np. art. 139 § 1). Ustanawiając inne terminy w uchwale rady, należy przestrzegać zasady, że nie mogą one być mniej korzystne dla podatnika, niż to wynika z postanowień ustaw. I tak np. można ustanowić krótszy termin do rozpatrzenia wniosku niż miesiąc, o którym mowa w art. 139 § 1 ordynacji podatkowej. Nie można natomiast zmieniać terminów określonych ściśle w ustawie. Jako przykład można wskazać termin z art. 13d ust. 3 ustawy o podatku rolnym. Zgodnie z tym przepisem ulgi i zwolnienia udzielane na wniosek podatnika stosuje się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono wniosek. Do zwolnień przyznawanych na wniosek zalicza się również omawiane zwolnienie. Może więc ono być przyznane dopiero od początku miesiąca po miesiącu, w którym złożono wniosek, a zatem jeśli podatnik składa wniosek 2. maja, zwolnienie może być mu przyznane od 1. czerwca. Zwolnienie to będzie przysługiwało podatnikowi od początku czerwca nawet wówczas, gdy decyzja zostanie mu doręczona np. 1. lipca. Natomiast niezgodne z analizowanym przepisem jest przyznanie zwolnienia od początku roku podatkowego na podstawie wniosku złożonego 2.

122 Problematyki tej dotyczy wyrok NSA z dnia 4. marca 1993 r. (sygn. akt SA/Wr 1449/92) – opublikowany w: ONSA 1994, nr 2.

maja. Rada gminy nie może w uchwale zmieniać wyżej wskazanych terminów stosowania zwolnienia z uwagi na ich ustawowy charakter. Jest to uwaga o tyle istotna, że art. 13d ust. 3 ustawy o podatku rolnym został wprowadzony dopiero do 1. stycznia 2003 roku, a uchwały w sprawie trybu wprowadzania zwolnienia gruntów odłogujących zostały podjęte w większości gmin zdecydowanie wcześniej. W takiej sytuacji obowiązuje termin wynikający z przepisu ustawy o podatku rolnym. Uchwały rad, zawierające inne terminy stosowania zwolnienia, powinny być w tym zakresie zmienione z uwzględnieniem postanowień art. 13d ust. 3.

Potrzeba określania „szczegółowych warunków zwolnienia” wynika z bardzo ogólnikowego sformułowania art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym. Ich określenie ułatwia rozwiązywanie problemów związanych ze stosowaniem tego zwolnienia. Jednym z nich jest rozumienie ograniczenia zwolnienia do nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa, lecz nie więcej niż 10 ha. Można to zilustrować następującym przykładem. Podatnik jest właścicielem gospodarstwa o pow. 200 ha, z czego grunty nieużytkowane to 30 ha, a w tym 10 ha klasy I, 10 ha klasy II i 10 ha klasy III. Na mocy wskazanego artykułu można zwolnić jedynie 10 ha. Przepis ten jednak nie precyzuje, jaki grunt można w tym wypadku zwolnić. Wydaje się, że w takiej sytuacji to podatnik we wniosku skierowanym do organu podatkowego określić powinien, jakie grunty chce objąć zwolnieniem. Najbardziej korzystne dla niego będzie wskazanie w takiej sytuacji gruntów kl. I, jako że są one obciążone najwyższym podatkiem. Tymczasem, aby uniknąć takiej sytuacji, wymóg określenia, które grunty powinny być zwolnione od podatku, powinien znaleźć się w uchwale rady precyzującej szczegółowe warunki zwolnienia.

Inny problem dotyczący stosowania omawianego zwolnienia, który jest często regulowany w uchwałach, da się sprowadzić do następującego pytania: ile razy podatnik może korzystać ze zwolnienia z tego tytułu? W brzmieniu ustawy o podatku rolnym obowiązującym do końca 2002 roku mówiło się jedynie o tym, że zwolnienie przysługuje przez trzy lata. Czy zatem po upływie tego okresu zwolnienie mogło znowu być stosowane, jeżeli grunty nie są dalej wykorzystywane rolniczo? Wydaje się, że nie, ponieważ – przyjmując takie rozumienie –

zwolnienie to przysługiwałoby przez cały czas odłogowania gruntów, co na pewno nie jest zgodne z istotą tego zwolnienia. W takim razie czy w przypadku, gdy po upływie 3-letniego okresu zwolnienia podatnik przez rok będzie prowadził na takim gruncie działalność i następnie wystąpi o przyznanie zwolnienia w związku z ponownym odłogowaniem gruntu, to powinien je otrzymać? Trzymając się jedynie literalnego brzmienia tego przepisu w dotychczasowym brzmieniu, należałoby odpowiedzieć, że podatnik jest uprawniony do korzystania ze zwolnienia, ponieważ spełnia wszystkie ustawowe warunki jego przyznawania. Biorąc jednak pod uwagę cel tej regulacji, taka interpretacja nie znajduje uzasadnienia, ponieważ prowadzi do preferencyjnego opodatkowania osób, które nie wykorzystują gruntów rolnych zgodnie z ich przeznaczeniem. To właśnie zadecydowało o modyfikacji z początkiem 2003 roku omawianego przepisu. W znowelizowanym art. 12 ust. 1 pkt 7 dodano, że zwalnia się grunty odłogujące na okres nie dłuższy niż 3 lata, w stosunku do tych samych gruntów. Zwolnione mogą być zatem te same grunty tylko przez okres – maksymalnie – 3 lat. Nie można ponownie zastosować zwolnienia do gruntów odłogujących, które były już zwolnione przez 3 lata. Postanowienia uchwał, które inaczej normują te kwestie, powinny być zmienione, jako że są niezgodne z obowiązującym brzmieniem wskazanego artykułu ustawy o podatku rolnym.

Liczne problemy praktyczne dotyczą również sposobu liczenia 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, które mogą być objęte zwolnieniem. Są one z różnym skutkiem rozwiązywane poprzez stosowne zapisy zawarte w uchwałach rad. Przybliżeniu tych problemów służy następujący przykład. Rolnik wydzierzałwił 5 ha użytków rolnych zgodnie z przepisami o ubezpieczeniu społecznym rolników. Pozostało mu 0,5 ha. Złożył wniosek o zwolnienie gruntów, w związku z zaprzestaniem produkcji rolnej na posiadanych przez niego 0,5 ha gruntów. Czy zwolnienie dotyczy 20% użytków rolnych liczonych od 5,5 ha czy od 0,5 ha? Na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym zwalnia się użytki rolne, na których zaprzestano produkcji rolnej, z tym że zwolnienie może dotyczyć nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego. Odpowiedź na postawione pytanie wymaga wyjaśnienia, które grunty wchodzą w

skład gospodarstwa rolnego. Z art. 2 ust. 1 ustawy wynika, iż w skład gospodarstwa rolnego wchodzi m.in. użytki rolne o powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiące własność lub znajdujące się w posiadaniu osoby fizycznej. Bezsprzecznie gospodarstwo rolnika stanowią więc grunty wydzierżawione innej osobie, zgodnie z przepisami o ubezpieczeniu społecznym rolników, jak i grunty, które pozostawił do własnego użytku. Łącznie w skład gospodarstwa rolnego rolnika wchodzi 5,5 ha użytków rolnych. Z tego też względu organ podatkowy, ustalając użytki rolne podlegające zwolnieniu na mocy art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy, powinien obliczyć 20% powierzchni użytków rolnych całego gospodarstwa rolnika tj. od 5,5 ha.

Warto zauważyć, że omawiane 20% odnosić należy do powierzchni użytków rolnych. Jeżeli zatem rolnik posiada grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych ich powierzchni nie uwzględnia się przy obliczaniu maksymalnej powierzchni gruntów odlogowanych, które mogą korzystać ze zwolnienia.

Chcąc uniknąć problemów interpretacyjnych dotyczących wyżej przedstawionych sytuacji, można w uchwałach rad wprowadzić stosowne postanowienia bezpośrednio je regulujące. Będą one jednoznacznie rozstrzygały występujące w praktyce spory interpretacyjne. Mieszczą się one w zawartym w art. 12 ust. 9 ustawy o podatku rolnym pojęciu „szczegółowe warunki zwolnienia”.

9.8. Przyznawanie ulg w podatku rolnym z tytułu klęski żywiołowej

Z art. 13c ustawy o podatku rolnym wynika, że w razie wystąpienia klęski żywiołowej, która spowodowała istotne szkody w budynkach, ziemiopłodach, inwentarzu żywym lub martwym, albo w drzewostanie, przyznaje się podatnikom ulgi w podatku rolnym przez zaniechanie jego ustalania, albo poboru w całości lub w części, w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym. W przepisie tym nie określa się bezpośrednio organu uprawnionego do przyznania tej ulgi. Z analizy art. 13d ust. 1 i 4 można jednak bez przeszkód wywieść, że jest to ulga przyznawana w drodze decyzji organu podatkowego. Rada gminy, co należy podkreślić, nie ma żadnych uprawnień do normowania trybu i szczegółowych warunków tego

zwolnienia. Podatnik może skorzystać z omawianej ulgi, występując z wnioskiem do wójta, burmistrza lub prezydenta o zaniechanie ustalania podatku rolnego, albo jego poboru w całości lub w części. Organ podatkowy gminy (wójt, burmistrz, prezydent) zobowiązany jest do wydania decyzji, w której zaniecha ustalania lub poboru podatku rolnego w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym¹²³. Jest to decyzja wydana na podstawie art. 13c ustawy o podatku rolnym. Zaniechanie ustalania i poboru z tego przepisu należy odróżnić od występującej do końca 2000 r. w ordynacji podatkowej ulgi uznaniowej o takiej samej nazwie. Podstawowa różnica sprowadza się do tego, że zaniechania uregulowane w ordynacji mają charakter uznaniowy, tzn. ich zastosowanie jest zależne od decyzji organu podatkowego, który może (ale nie musi) ich zastosować, nawet w przypadku wystąpienia kryteriów uzasadniających ich przyznawanie. W ustawie o podatku rolnym zaniechania przyznaje się w razie wystąpienia klęski żywiołowej, bez pozostawienia możliwości decydowania o tym organom podatkowym. W razie wystąpienia szkód powstałych w wyniku klęski żywiołowej organ podatkowy zobligowany jest, na wniosek podatnika, do wydania decyzji, w której zaniecha ustalenia lub poboru podatku rolnego. Podkreślić należy, że przy przyznawaniu ulg i ustalaniu ich wysokości uwzględnia się wysokość otrzymanego odszkodowania z tytułu ubezpieczenia ustawowego. Zasadą jest, że ulgę przyznaje się za ten rok podatkowy, w którym klęska miała miejsce. W sytuacji, gdy klęska nastąpiła po zapłaceniu podatku za dany rok, ulgę stosuje się w następnym roku podatkowym.

W praktyce dużym problemem jest rozumienie pojęcia „klęska żywiołowa”, a to z uwagi na brak takiej definicji w ustawie o podatku rolnym¹²⁴. Problem ten nie może być rozwiązywany, z czym się można spotkać w praktyce, poprzez określenie w uchwale rady czym jest klęska żywiołowa. Rada gminy nie ma upoważnienia do normowania warunków stosowania tej ulgi, w tym definiowania klęski żywiołowej.

Należy podzielić pogląd, zgodnie z którym klęska żywiołowa z analizowanego przepisu nie może być utożsamiana ze stanem klęski

123 Zasady stosowania tej ulgi były przedmiotem wyroku NSA z dnia 17. czerwca 1994 r. (sygn. akt SA/Wr 395/94) – opublikowany w: „Współnota” 1994, nr 46.

124 M. Bartoszewicz: Czym jest klęska, „Współnota” 2000, nr 40.

żywiolowej z art. 232 Konstytucji¹²⁵, ani też z pojęciem klęski żywiolowej z dekretu z dnia 23. kwietnia 1953 r. o świadczeniach w celu zwalczania klęsk żywiolowych¹²⁶. Ustawowa definicja klęski żywiolowej zawarta jest w ustawie z dnia 18. kwietnia 2002 roku o stanie klęski żywiolowej¹²⁷. Z art. 3 ust. 1 pkt 1 tej ustawy wynika, że przez klęskę żywiolową rozumie się katastrofę naturalną, lub awarię techniczną, których skutki zagrażają życiu lub zdrowiu dużej liczby osób, mieniu w wielkich rozmiarach, albo środowisku na znacznych obszarach, a pomoc i ochrona mogą być skutecznie podjęte tylko przy zastosowaniu nadzwyczajnych środków, we współdziałaniu różnych organów i instytucji oraz specjalistycznych służb i formacji działających pod jednolitym kierownictwem. Katastrofą naturalną jest zdarzenie związane z działaniem sił natury, w szczególności wyładowania atmosferyczne, wstrząsy sejsmiczne, silne wiatry, intensywne opady atmosferyczne, długotrwałe występowanie ekstremalnych temperatur, osuwiska ziemi, pożary, susze, powodzie, zjawiska lodowe na rzekach i morzu oraz jeziorach i zbiornikach wodnych, masowe występowanie szkodników, chorób roślin lub zwierząt, chorób zakaźnych ludzi albo też działanie innego żywiołu. Przez awarię techniczną w powołanej ustawie rozumie się gwałtowne, nieprzewidziane uszkodzenie, lub zniszczenie obiektu budowlanego, urządzenia technicznego lub systemu urządzeń technicznych powodujących przerwę w ich używaniu lub utratę ich właściwości. Następstwem tego może być wprowadzenie stanu klęski żywiolowej. Jeżeli stan taki zostanie wprowadzony, należy uznać, że klęska żywiolowa miała miejsce na danym obszarze i spowodowała szkody, przez co organ podatkowy powinien zastosować ulgę z art. 13c ustawy o podatku rolnym. Nie w każdym przypadku wystąpie-

125 Za rozumieniem klęski żywiolowej zgodnie z art. 232 Konstytucji wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 7. grudnia 2001 r. (sygn. akt III SA 2159/01) – opublikowany w: „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11. Sąd stwierdził, że przez użyte w art. 13c ustawy o podatku rolnym pojęcie „klęski żywiolowej” należy rozumieć działanie siły przyrody, niezależnie od woli i świadomości człowieka, zagrażające bezpieczeństwu lub mieniu większej liczby osób, skutkiem których to działań było wprowadzenie przez Radę Ministrów – stosownie do art. 232 Konstytucji RP – na całości lub części terytorium kraju stanu klęski żywiolowej.

126 M. Bartoszewicz: op. cit. NSA w wyroku z dnia 28. lipca 1995 r. (sygn. akt SA/Gd 1018/94) – opublikowany w: OSS 1996, nr 2 stwierdził, że pojęcie „klęska żywiolowa” użyte w art. 13c ustawy o podatku rolnym, nie powinno być rozumiane wyłącznie według definicji zastosowanej w dekreście z dnia 23. kwietnia 1953 r. o świadczeniach w celu zwalczania klęsk żywiolowych.

127 Dz.U. Nr 62, poz. 558 ze zm.

nia klęski żywiołowej wprowadzany jest stan klęski żywiołowej. Jak w takim przypadku organ podatkowy ma „rozpoznać” klęskę żywiołową? Przytoczona wyżej definicja jest w niektórych przypadkach niewystarczająca. Czy np. silny wiatr, który spowodował szkody w zabudowaniach gospodarstw rolnych, jest zawsze klęską żywiołową? Prawidłowa ocena danego zjawiska lub zdarzenia wymaga wiadomości specjalnych. Organ podatkowy może te wiadomości uzyskać, zwracając się w trybie art. 197 ordynacji podatkowej do wyspecjalizowanych instytucji (np. meteorologicznych) o wydanie stosownej opinii¹²⁸. Treść takiej opinii powinna przyczynić się do poprawnego zakwalifikowania danego zjawiska lub zdarzenia pod kątem ich uznania (bądź nie) za klęskę żywiołową. Nie ma możliwości uznania „zza biurka” czy na danym terenie wystąpiła klęska żywiołowa.

9.9. Uchwały w sprawie zaliczenia wsi do innego okręgu podatkowego

Na podstawie art. 5 ust. 1. ustawy o podatku rolnym Minister Finansów – w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa i ministrem właściwym do spraw rozwoju wsi oraz po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Izb Rolniczych – w drodze rozporządzenia, zalicza każdą gminę, miasto oraz dzielnicę miasta do jednego z czterech okręgów podatkowych. Zaliczenie do okręgu podatkowego rzutuje na wysokość podatku rolnego, ponieważ przeliczniki hektarów fizycznych na hektary przeliczeniowe są najwyższe w I okręgu podatkowym, a najniższe w IV¹²⁹. Niewielkie korekty w rozporządzeniu Ministra Finansów mogą wprowadzać wojewoda i rada gminy.

Wojewoda na wniosek rady gminy, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, może w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych wypadkach zaliczyć niektóre gminy do innego okręgu podatkowego niż określony w rozporządzeniu; jednakże nie może to spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla tego województwa o więcej niż

128 Właściwym do stwierdzenia, czy w określonej miejscowości wystąpiła klęska żywiołowa (gradobicie) wydaje się być przede wszystkim Instytut Meteorologii i Gospodarki Wodnej, zaś organy samorządowe winny rozstrzygnąć, czy wywołała ona istotne szkody w ziemiopłodach – zob. wyrok NSA z dnia 13. lutego 1997 r. (sygn. akt SA/Po 509/96) – niepublikowany.

129 Zob. art. 4 ustawy o podatku rolnym.

1,5%. Podobne uprawnienia przysługują radzie gminy, z tym że dotyczą wsi. Rada gminy, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, może w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych wypadkach zaliczyć niektóre wsie do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy; jednakże nie może to spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla danej gminy o więcej niż 1,5%.

Uprawnienia wojewody i rady gminy do korygowania podziału gmin na okręgi podatkowe nie mają w praktyce żadnego znaczenia. Są wykorzystywane bardzo rzadko, co jest spowodowane ograniczeniami wynikającymi z komentowanego artykułu. Ograniczenia te powodują, że w skali województwa możliwe jest przeniesienie jedynie kilku gmin do okręgu o niższych przelicznikach, bez konieczności jednoczesnego zaliczania innych gmin do okręgu o wyższych przelicznikach¹³⁰. Wydaje się, że powyższa kompetencja powinna być przyznana jedynie organom samorządu terytorialnego, przy jednoczesnym zmniejszeniu nadmiernych ograniczeń przewidzianych w analizowanych przepisach.

9.10. Zwolnienia i ulgi alternatywne

Jak to już było podkreślane, jedynie rada gminy jest uprawniona przez ustawodawcę do wprowadzania w uchwale zwolnień i ulg podatkowych. Niekiedy uprawnienie to jest realizowane w ten sposób, że rada w uchwale sporządza katalog możliwych do zastosowania zwolnień i ulg z jednoczesnym upoważnieniem wójta do przyznawania ich w danym roku podatkowym, w zależności od ukształtowania się warunków rzutujących na zdolność płatniczą podatników. Takie działania z pozoru odpowiadają wymogom wynikającym z przepisów upoważniających radę do wprowadzania zwolnień i ulg podatkowych. Zwolnienia i ulgi co prawda wynikają z uchwały, ale nie mogą one być realizowane do momentu ich przyznania decyzją wójta. To wójt zatem decyduje o wprowadzeniu w życie „zamrożonych” zwolnień i ulg podatkowych. Jest to niezgodne z brzmieniem przepisów zawierających wskazane upoważnienie, z których wynika, że kompetencja rady sprawadza się nie tyle do uchwalania, ale wprowadzania zwolnień i ulg.

130 Zob. B. Brzeziński: Podatek rolny, Warszawa, Poznań, Toruń 1988, s. 19.

10. Uchwały w sprawie trybu i warunków płatności podatków i opłat samorządowych

10.1. Rodzaje uchwał w sprawie trybu i warunków płatności

Do tej kategorii uchwał rad gmin należy zaliczyć uchwały normujące takie kwestie jak:

- zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności podatku od posiadania psów oraz opłat lokalnych;
- zarządzenie poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa, wyznaczenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso;
- określenie wysokości wynagrodzenia dla płatników;
- ustalenie terminu płatności dla inkasentów podatków i opłat samorządowych;
- ustalenie wzorów informacji i deklaracji podatkowych.

Cechą charakterystyczną tego typu uchwał rad jest to, że dotyczą one ostatniego etapu realizacji podatków i opłat samorządowych, tj. poboru tych świadczeń, albo przez gminne organy podatkowe, albo też przez inkasentów i płatników. Są to uchwały, których zasadniczym celem jest zorganizowanie sprawnego systemu pobierania podatków i opłat oraz ich przekazywania do budżetu lokalnego. Niektóre z nich, o czym niżej, są niezbędne w tym sensie, że nie może być bez nich w ogóle pobierany dany podatek lub opłata.

10.2. Uchwały w sprawie zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności podatków i opłat samorządowych

Tego typu uchwały są podejmowane na podstawie art. 14 pkt 2 i art. 19 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Z przepisów tych wynika, że rada gminy w drodze uchwały określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności podatku od posiadania psów oraz opłat lokalnych. Określenie wskazanych elementów konstrukcji tych świadczeń jest obowiązkiem rady. Uchwały tego typu muszą być więc podjęte w każdej gminie. Co jest ich przedmiotem? I tu pojawia się problem rozumienia „zasad ustalania” podatku i opłat. Ustalanie podatku lub opłaty na gruncie systemu podatkowego jest rozumiane jako proces

powstania zobowiązania podatkowego w drodze doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Z art. 21 ordynacji podatkowej wynika, że doręczenie takiej decyzji skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego. Ustalanie zobowiązania, to w tym rozumieniu, nic innego jak wydanie i doręczenie decyzji. Analiza przepisów regulujących podatek od posiadania psów oraz opłaty lokalne pozwala jednak stwierdzić, że zobowiązanie do ich zapłacenia powstaje z mocy prawa, a nie po doręczeniu decyzji ustalającej. Sam fakt posiadania psa, czy też dokonywania sprzedaży na targowisku powoduje powstanie odpowiednio zobowiązania do zapłacenia podatku od posiadania psów i opłaty targowej. Nie są tu potrzebne żadne decyzje ustalające wysokość tych świadczeń. Jest to rozwiązanie zasadne z uwagi na duże koszty związane z wymierzaniem podatków w drodze decyzji ustalającej. Określenie przez radę gminy „zasad ustalania” analizowanych świadczeń nie może być rozumiane jako konieczność ich realizacji za pośrednictwem decyzji ustalającej, o której mowa w art. 21 ordynacji podatkowej.

Zasady ustalania, o których mowa w tym przepisie, to (według mnie) nie uregulowane w ustawie elementy konstrukcji prawnej tych świadczeń. Podatek od posiadania psów i trzy opłaty lokalne są unormowane w kilku krótkich przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie starczyło tam miejsca na uregulowanie niezbędnych do realizacji tych świadczeń elementów, zwanych w literaturze przedmiotu cechami zmiennymi podatku¹³¹. W przepisach tych ustawodawca ograniczył się jedynie do wskazania, kto płaci (podmiot podatku) i od czego (przedmiot opodatkowania). Pozostałe istotne elementy konstrukcji podatku pozostawił do uregulowania radzie gminy. Realizacja podatku lub opłaty wymaga określenia wszystkich istotnych elementów, a więc również podstawy opodatkowania, stawki podatkowej, terminu płatności, miejsca i formy zapłacenia (gotówka, raty, inkaso). I te właśnie brakujące elementy powinny być zawarte w uchwałach rad. W uchwale w sprawie podatku od posiadania psów należy określić m.in.: jak podatek powinien być zapłacony (jednorazowo lub ratalnie), jakie są terminy jego płatności, co w przypadku nabycia psa w trakcie roku podatkowe-

131 Są to: podmiot podatku, przedmiot opodatkowania, podstawa podatku, stawki, zwolnienia i ulgi oraz tryb i warunki płatności.

go, jakie są stawki podatku od jednego psa (można je różnicować w zależności od ilości posiadanych psów), zwolnienia przedmiotowe, gdzie można zapłacić podatek (rachunek, kasa, inkasent itp.). Dopiero takie doprecyzowanie postanowień ustawy dotyczących podatku pozwala na jego ustalenie i pobór. Rada gminy, chcąc uzyskać wpływ z tych świadczeń, musi określić brakujące elementy ich konstrukcji w uchwale. Co wówczas, gdy tego nie zrobi? Są to świadczenia, za wyjątkiem opłaty administracyjnej, obligatoryjne w tym sensie, że obowiązują one na podstawie ustawy. Rada nie ma kompetencji do ich zniesienia w drodze uchwały. Na radzie spoczywa ustawowy obowiązek podjęcia uchwały określającej brakujące elementy konstrukcji tych świadczeń. Jeżeli tego nie zrobi, naraża się na zastosowanie sankcji przewidzianych w ustawie o samorządzie gminnym¹³². Brak uchwały rady uniemożliwi przeistoczenie się wynikającego z ustawy obowiązku płacenia tych świadczeń w zobowiązanie konkretnych podmiotów. Nie powstanie zobowiązanie do zapłacenia podatku od posiadania psa przez daną osobę, jeżeli nie będzie znany termin jego zapłacenia i stawka. Tak więc podatek nie będzie mógł być pobierany do momentu wejścia w życie przepisów uchwały, które sprecyzują te kwestie.

W uchwalach rad w sprawie określenia zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności bardzo często zawarte są postanowienia będące powtórzeniem przepisów ustawy. I tak np. w uchwale w sprawie opłaty targowej stwierdza się, kto jest zobowiązany do jej uiszczenia, chociaż problematyka ta jest uregulowana w art. 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Problem jest mniejszy, jeżeli w uchwale wiernie przepisano powołany przepis. Jest to działanie niezgodne z „Zasadami techniki prawodawczej”, ale w zasadzie nie rodzi następstw prawnych. Przez organy nadzoru traktowane jest to jako nieistotne naruszenie przepisów prawa. Problem jest większy, gdy w uchwale określony jest podmiot zobowiązany do płacenia opłaty targowej w sposób zbliżony, ale nie identyczny do zastosowanego w ustawie. W takiej sytuacji zasadnym może być zarzut niezgodności z ustawą tego przepisu uchwały, a w konsekwencji stwierdzenie jego nieważności przez organ nadzoru.

132 Są one przedstawione w części pracy poświęconej nadzorowi nad procesem tworzenia prawa podatkowego.

10.3. Uchwały w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso

10.3.1. Uchwały w sprawie inkasa

Uchwały w sprawie zarządzenia inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz ich wynagradzania należy zakwalifikować do aktów prawa miejscowego, zawierających przepisy powszechnie obowiązujące¹³³. W uchwałach tych nakłada się co prawda obowiązki i ustala prawa przede wszystkim na konkretnie oznaczonych inkasentów, ale wynikają z nich również prawa i obowiązki innych bliżej nieokreślonych podmiotów. I tak np. podatnicy inkasowanych podatków i opłat mają obowiązek uiszczenia podatku wówczas, gdy zażąda tego inkasent. Uchwały te nie mogą być zatem postrzegane jako akty o charakterze wewnętrznym. Sam fakt nałożenia obowiązku inkasa na określone osoby i jednostki, niekoniecznie podporządkowane radzie gminy, przesądza o tym, że są to akty normatywne powszechnie obowiązujące. Uchwały w sprawie inkasa wymagają zatem ogłoszenia na zasadach przewidzianych w art. 4 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych. Niezgodne z tą ustawą jest wprowadzanie w życie tych uchwał z dniem podjęcia¹³⁴.

Inkaso jest powszechnie stosowaną formą poboru podatków i opłat samorządowych, poza podatkiem od środków transportowych¹³⁵. Konstrukcja podatku od środków transportowych, gdzie zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, a obliczenie podatku jest stosunkowo skomplikowane, uzasadnia nie pobieranie go w drodze inkasa.

Zarządzenie inkasa znakomicie ułatwia pobór podatków i opłat samorządowych. Niektóre z nich są realizowane w praktyce jedynie w tej formie, co nie wyklucza ich opłacania w inny sposób przewidziany w ordynacji podatkowej¹³⁶. Art. 59 ordynacji podatkowej stanowi, iż zobowiązanie podatkowe wygasa wskutek m.in. zapłaty podatku. Jako

133 Pogląd ten znajduje potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 26. października 2001 r. (sygn. akt. SA/Rz 1622/01) i w głosie M. Paczochy opublikowanej w: „Finanse Komunalne” 2002, nr 2.

134 Szerzej na ten temat wypowiada się NSA w wyżej powołanym wyroku.

135 Zob. art. 6 ust. 12, art. 14 pkt 3, art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; art. 6b ustawy o podatku rolnym; art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym.

136 Zob. wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2000 r. (sygn. akt III SA 613/00) oraz głosę krytyczną mojego autorstwa opublikowaną w: „Finanse Komunalne” 2001, nr 2.

termin dokonania zapłaty podatku uważa się przy zapłacie gotówką dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego, lub na rachunek tego organu w banku, w placówce pocztowej, albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta. Z przepisów tych wynika, że podatnik może równie skutecznie regulować należności podatkowe przez wpłatę odpowiedniej kwoty na rachunek organu podatkowego w placówce pocztowej, jak i przez pobranie kwoty podatku bezpośrednio przez inkasenta. Organy podatkowe nie mogą ograniczać sposobów, w jaki podatnik może dokonać zapłaty podatku. Jaki to zresztą miałyby cel? Ograniczenie w uchwale możliwości zapłaty podatku jedynie do jego poboru przez inkasenta należy uznać za niezgodne z prawem.

Pobór podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa może być zarządzony przez radę gminy tylko w stosunku do podatników będących osobami fizycznymi. Ta forma poboru podatków i opłat nie może być stosowana do zobowiązań jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej. Przedmiotem tej uchwały, co należy podkreślić, jest przede wszystkim zarządzenie inkasa określonego podatku lub opłaty. Postanowienie o wprowadzeniu inkasa powinno być zamieszczone w treści uchwały. W praktyce bardzo często pomija się je, przechodząc od razu do wyznaczenia inkasentów i ich wynagrodzenia. Nie skutkuje to – i słusznie – stwierdzanie nieważności takich uchwał. Można mieć jednak wątpliwości czy tego typu dorozumiane zarządzenie inkasa byłoby honorowane przez sąd wówczas, gdy sprawa byłaby przedmiotem np. skargi podatnika lub inkasenta. Sąd musiałby odpowiedzieć na pytanie: czy skuteczne jest w takiej sytuacji powołanie inkasenta podatku bez zarządzenie inkasa? Chcąc uniknąć wątpliwości interpretacyjnych z tym związanych, należałoby, czego wymagają przepisy ustawowe, w uchwale wyrażnie stwierdzać zarządzenia inkasa, a dopiero później wyznaczać inkasentów i wynagrodzenie.

Inny tryb postępowania wydaje się wynikać z art. 14 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem rada gminy może zarządzić pobór podatku od posiadania psów w drodze inkasa **lub** określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso. Użycie zwrotu „lub” wskazywać może, że rada może wyznaczyć inkasentów

bez zarządzenia inkasa i na odwrót. Jest to ewidentny błąd ustawodawcy¹³⁷. Zarządzenie inkasa i wyznaczenie inkasentów są czynnościami ściśle ze sobą związanymi. Jedynie wówczas, gdy będzie zarządzane inkaso i wyznaczeni inkasenci, podatki mogą być pobierane. Dokonanie jedynie jednej z tych czynności jest niewystarczające do zgodnego z prawem pobierania podatków w formie inkasa.

Rada gminy może (ale nie musi) zarządzić pobór podatku w tej formie. Wprowadzenie inkasa jest więc uprawnieniem, a nie obowiązkiem rady gminy. W stosunku do niektórych świadczeń np. opłaty targowej, nie zarządzenie inkasa oznacza w praktyce utratę wpływów z tego tytułu¹³⁸. Uchwała w sprawie inkasa nie musi być podejmowana corocznie. Zarządzenia inkasa i wyznaczenie inkasentów w uchwale jest skuteczne do czasu jej uchylenia. W przypadku zmiany inkasentów wystarczy zmiana uchwały, a nie jej ponowne podejmowanie.

Inkaso może być wprowadzone na terenie całej gminy, co jest regułą, ale też zgodne z prawem są uchwały wprowadzające inkaso określonego podatku lub opłaty na części terytorium gminy (miasto, sołectwo, dzielnica, wieś). Ta forma realizowania podatków i opłat jest dosyć kosztowna (wynagrodzenie inkasenta). W związku z tym zasadne jest przyznanie radzie gminy uprawnienia do wprowadzania inkasa tylko tam, gdzie może to być opłacalne (wpływy z wyegzekwowanego podatku przewyższają koszty jego realizacji). Realizacja podatku od posiadania psów w dużych miastach spełnia ten warunek. Ten sam podatek na terenach wiejskich dostarcza minimalnych wpływów. Powinien on tam być pobierany na zasadzie wpłat na rachunek budżetu gminy lub w kasie, a nie za pośrednictwem wynagradzanego inkasenta. O sposobie zapłaty podatku powinna zdecydować rada gminy w uchwale, biorąc pod uwagę to, że podatki mają przynosić gminie dochody, a nie być obciążeniem budżetu.

137 Potwierdza to brzmienie innych przepisów zawierających upoważnienie rady do zarządzania inkasem, gdzie stwierdza się, że „rada gminy może zarządzać pobór podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa **oraz** wyznaczać inkasentów i określać wysokość wynagrodzenia za inkaso” – zob. art. 6 ust. 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

138 Np. osoby, które dokonują sprzedaży na targowiskach nie zdecydują się zapewne na samodzielne obliczenie i zapłacenie tej opłaty w kasie urzędu gminy.

10.3.2. Wyznaczenie inkasenta w uchwale rady

Uchwała rady gminy jest wystarczającą podstawą do nałożenia na inkasenta obowiązków wynikających z art. 9 ordynacji podatkowej. Inkasent jest zobowiązany do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Na mocy uchwały rady gminy pomiędzy gminą a inkasentem nawiązuje się stosunek administracyjnoprawny, który jest skuteczny bez konieczności wyrażenia zgody przez osobę wskazaną jako inkasent. Pogląd ten znalazł odzwierciedlenie m.in. w wyroku NSA z dnia 28. lutego 1992 r.¹³⁹ Inne stanowisko, moim zdaniem nietrafne, zajął NSA w wyroku z dnia 16. maja 1992 r.¹⁴⁰ dotyczącym inkasentów opłaty targowej. Zdaniem sądu, sama uchwała nie jest dostateczną podstawą do obciążenia określonych osób obowiązkiem inkasa. Koniecznym warunkiem jest zawarcie z tymi osobami umowy o pracę, umowy zlecenia, bądź mianowania¹⁴¹.

Nałożenie na inkasentów dodatkowych obowiązków (poza pobraniem podatku i jego przekazaniem na rachunek gminy) wymaga ich zgody. Dodatkowe obowiązki, np. prowadzenie ewidencji podatników, są najczęściej regulowane w umowie o inkaso zawieranej z inkasentem. Zawarcie takiej umowy, której postanowienia, co oczywiste, musi zaakceptować inkasent, jest skutecznym sposobem realizacji podatku. W przypadku nie wywiązywania się inkasenta z obowiązków wynikających z umowy gmina może dochodzić roszczeń z tym związanych przed sądem powszechnym. Nie jest to materia objęta ordynacją podatkową, ani też ustawą z dnia 10. września 1999 r. – kodeks karny skarbowy¹⁴².

Powołanie inkasentów powinno nastąpić w uchwale rady gminy, w której określa się także wysokość wynagrodzenia za inkaso. Nieprawidłowe są uchwały rad gmin, w których upoważnia się np. wójta do powoływania inkasentów i zawierania z nimi umów, a w nich określania wynagrodzenia za inkaso. Wyznaczenie inkasenta i określenie

139 Sygn. akt SA/Po 1130/91 – opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, nr 1.

140 Sygn. akt SA/Wr 371/92.

141 Zob. A. Hanusz, Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego wraz z komentarzem, Lublin 1992, s. 45.

142 Dz.U. Nr 83, poz. 930 ze zm.

wysokości jego wynagrodzenia należy do wyłącznej kompetencji rady gminy i nie może być przekazywane innym organom. W związku z tym nie znajdują podstaw prawnych postanowienia uchwał, w których określona jest tylko górna granica wynagrodzenia za inkaso, z przyznaniem wójtowi możliwości jego ustalenia w konkretnej kwocie. Jest to w istocie rzeczy upoważnienie wójta do ustalania wynagrodzenia inkasentom, ponieważ to on decyduje o tym komu i jakie wynagrodzenie jest należne. Upoważnienie tego typu łamie wyżej przedstawione ustawowe zasady ustalania wynagrodzenia za inkaso.

Nic nie stoi na przeszkodzie, aby określanie inkasentów następowało w uchwałach regulujących poszczególne podatki i opłaty. Można też podjąć uchwałę dotyczącą wyłącznie kwestii związanej z powołaniem inkasentów (np. uchwała w sprawie inkaso). Tego typu uchwały, z uwagi na specyfikę poszczególnych podatków i opłat, są trudne do poprawnego skonstruowania. Z reguły inne podmioty są wyznaczane na inkasentów opłaty targowej, niż podatku od posiadania psów, lub łącznego zobowiązania podatkowego. Określenie ich w jednej uchwale może prowadzić do trudności z ustaleniem jakie świadczenia mają oni realizować.

W uchwale powołującej inkasentów mogą być oni wskazani z imienia i nazwiska, lub pełnionej funkcji np. sołtysi, pracownicy urzędu gminy, członkowie rady dzielnicy. Wadliwe są uchwały, w których stwierdza się np., że „inkasentem może być osoba fizyczna zamieszkała na terenie danej gminy”, albo „inkasentem może być osoba fizyczna lub prawna z którą umowę zawrze wójt”. Tak sformułowany przepis nie określa na kim ciążą obowiązki przypisane inkasentom. Pozostawienie tej kwestii do późniejszych ustaleń przez inne podmioty niż rada jest naruszeniem przepisów ustawy.

Inkasentem może być wyznaczona nie tylko osoba fizyczna, ale również osoba prawna (np. spółka administrująca targowiskiem) i jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej (zakład gospodarki mieszkaniowej). W takim przypadku osoby te i jednostki są zobowiązane, na podstawie art. 31 ordynacji podatkowej, wyznaczyć osoby fizyczne, do których obowiązków należy pobieranie podatków i opłat, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenie powinno być dokonane w ter-

minie wyznaczonym do pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej – w terminie 14. dni od dnia, w którym wyznaczono daną osobę.

Wynagrodzenie inkasenta ustalane jest najczęściej jako pewien procent pobranych podatków. Można się spotkać z poglądami, że to jest jedyny właściwy sposób ustalenia wynagrodzenia, ponieważ jest ono ściśle związane z zainkasowaną kwotą podatków lub opłat. Zgodnie z tym poglądem wynagrodzenie jest za inkaso, a zatem jeżeli dany podmiot nic nie zainkasował (bo np. nie było sprzedaży), to nie może być inkasentowi wypłacone wynagrodzenie. Pogląd ten jest błędny. W obowiązującym systemie nie ma żadnych przepisów zakazujących ustalania wynagrodzenia inkasenta w formie kwotowej lub procentowo–kwotowej np. „inkasent otrzymuje 5% od wysokości wpłaconych podatków i dodatkowo 200 zł miesięcznie”. Taki sposób ustalania wynagrodzenia jest dopuszczalny i skuteczny. Niedopuszczalny jest natomiast sposób rozliczania się inkasentów z budżetem gminy polegający na „potrącaniu” przez inkasentów kwoty wynagrodzenia z kwoty pobranych podatków i wpłacaniu jedynie różnicy na rachunek gminy. Podatek stanowi dochód gminy i w całości, bez potrąceń, powinien być zaksięgowany po stronie dochodów budżetowych. Wynagrodzenie inkasenta jest wydatkiem budżetu i tak też powinno być klasyfikowane. Niezgodne z prawem są też spotykane w uchwałach zapisy, w których wynagrodzenie za inkaso zostanie określone w odrębnych umowach zawartych z wójtem. Z ustawy wynika, że to rada gminy ma kompetencję do ustalania wynagrodzenia. Kompetencji tej nie może przekazywać na rzecz innych organów.

10.3.3. Ustalenie wynagrodzenia inkasenta w uchwale rady

Wynagrodzenie inkasenta jest ważnym instrumentem zapewnienia skuteczności inkasa. Rada gminy, chcąc zapewnić uzyskanie zakładanych wpływów z inkasowanych podatków, powinna ustalić wynagrodzenie na takim poziomie, aby inkasent był materialnie zainteresowany poborem podatków i opłat. Gdy tego zainteresowania nie będzie, inkasent wyznaczony przez radę nie będzie realizował swoich obowiązków. Organy gminy w takiej sytuacji nie mają żadnych instrumentów przymuszających inkasenta do wykonywania ciążących na nim obowiązków.

Inkasent odpowiada jedynie za podatki i opłaty pobrane, a nie przekazane na rzecz budżetu. Nie ponosi natomiast na gruncie ordynacji podatkowej odpowiedzialności za niepobranie podatków i opłat (art. 30 § 2). Nie wykonywanie obowiązków przez inkasentów nie jest karalne na podstawie przepisów kodeksu karnego skarbowego. W art. 78 tego aktu mowa jest tylko o karze za niepobranie podatku przez płatnika. Przepis ten nie może być oczywiście rozciągnięty na inkasenta. W przypadku nie wywiązywania się inkasenta z nałożonych na niego (w drodze uchwały) obowiązków rada może jedynie odwołać go i powołać inną osobę. W praktyce realizację przez inkasentów ich obowiązków zabezpiecza się poprzez zawieranie z nimi stosownych umów cywilnoprawnych, gdzie przewidziane są kary z tego tytułu. Tego typu postanowienia nie mogą być zamieszczane w uchwałach w sprawie inkasa. Rada gminy nie ma upoważnienia do regulowania tej problematyki w uchwałach. Wszelkie postanowienia dotyczące odpowiedzialności inkasentów z tytułu niepobrania podatku zawarte w uchwałach nie mają swoich podstaw prawnych, co w konsekwencji prowadzi do ich nieskuteczności¹⁴³.

Z wyżej wskazanych powodów wynagrodzenie za inkaso jest ważnym elementem składowym uchwał rad. Należy jednak zaznaczyć, że rada gminy nie musi, zarządzając inkaso i wyznaczając inkasentów określić wynagrodzenie za inkaso. Pogląd ten znajduje uzasadnienie w brzmieniu przepisów ustaw regulujących podatki i opłaty samorządowe, gdzie stwierdza się, że rada gminy **może** zarządzić inkaso, określić inkasentów i wynagrodzenie za inkaso¹⁴⁴. W art. 28 § 4 ordynacji podatkowej też stwierdza się, że rada gminy **może** ustalać wynagrodzenie dla płatników lub inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochód budżetu gminy. Ustalenie wynagrodzenia inkasentowi jest zatem zależne od woli rady gminy.

143 Pogląd ten znajduje potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 26. października 2001 r. (sygn. akt SA/Rz 1622/01) – niepublikowany, gdzie sąd stwierdził, że rada nie posiada uprawnienia do nałożenia na wyznaczonych inkasentów dodatkowego obowiązku składania oświadczeń o odpowiedzialności materialnej oraz zastrzeżenia dla organu podatkowego możliwości żądania poręczenia finansowego i zastrzeżenia rygoru „zmiany inkasenta” w przypadku niespełnienia tych warunków.

144 Zob. np. art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W niektórych przypadkach inkaso może być realizowane skutecznie bez wynagrodzenia. Jest tak, gdy na inkasentów zostali wyznaczeni pracownicy urzędu gminy. Osoby te mogą być uchwałą rady powołani na inkasentów poszczególnych podatków i opłat. Ich powołanie na inkasentów może odbyć się tylko w tej formie. Niedopuszczalne jest ustanowienie inkasentów świadczeń podatkowych w drodze umownej. Osoby, które zostały inkasentami na podstawie zawartej umowy (albo poprzez zmianę umowy o pracę) nie są inkasentami w rozumieniu art. 9 ordynacji podatkowej, a przez to nie są uprawnione do realizacji świadczeń publicznoprawnych, jak też nie mogą być pociągnięte do odpowiedzialności na podstawie tej ustawy. W związku z tym spotykane w praktyce „dopisywanie” do określonych w umowie o pracę obowiązków pracownika inkasa, nie jest skutecznym sposobem ustalenia inkasenta.

10.3.4. Inkasent a płatnik podatków i opłat samorządowych

W przytoczonym wyżej art. 28 § 4 ordynacji mówi się o możliwości ustalania wynagrodzenia nie tylko dla inkasentów, ale i płatników podatków stanowiących dochód budżetu gminy. W obowiązujących przepisach rada gminy nie ma uprawnień do wyznaczania płatników podatków i opłat samorządowych, co nie oznacza, że instytucja płatnika w ogóle nie występuje przy realizacji tych świadczeń. Płatnikiem jest notariusz opłaty skarbowej od sporządzanych przez niego dokumentów na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 9. września 2000 r. o opłacie skarbowej¹⁴⁵. Notariusz oraz nabywca rzeczy jest (zgodnie z art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁴⁶) płatnikiem tego podatku. Zarówno opłata skarbową, jak i podatek od czynności cywilnoprawnych stanowią dochód budżetu gminy, co umożliwia ustanowienie przez radę gminy wynagrodzenia tym płatnikom. W praktyce nie spotkałem się z tego typu uchwałą. Wynika to najprawdopodobniej stąd, że płatnik jest odpowiedzialny nie tylko za przekazanie pobranego podatku (tak jak inkasent), ale również za jego pobranie i obliczenie (art. 30 § 1 ordynacji podatkowej). Niepobranie podatku przez płatnika pociąga też sankcje przewidziane w kodeksie karnym skarbowym (art. 78). W takiej sytuacji płatnik wyko-

145 Dz.U. Nr 86, poz. 960 ze zm.

146 Dz.U. Nr 86, poz. 959 ze zm.

nuje swoje obowiązki nawet wówczas, gdy nie jest z tego tytułu wynagradzany. Ordynacja podatkowa nakazuje (art. 28 § 1) wynagradzanie płatników tylko z tytułu realizacji podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Nie ma już takiego obowiązku w przypadku podatków stanowiących dochód budżetu gminy. To ustawowe zróżnicowanie obowiązku wynagradzania płatników jest rozwiązaniem korzystnym dla gmin. Nie chodzi przy tym jedynie o koszty z tym związane. Rozliczenia płatników opłaty skarbowej i podatku od czynności cywilnoprawnych z poszczególnymi gminami byłyby na tyle skomplikowane i trudne do skontrolowania, że niwelowałoby to niewielkie korzyści finansowe uzyskiwane z tytułu wynagrodzenia. Jak należy sądzić sami płatnicy w takiej sytuacji nie byłoby zainteresowani otrzymywaniem wynagrodzeń za zrealizowane podatki.

10.3.5. Uchwały w sprawie ustalenia terminu płatności dla inkasenta

Do połowy 2001 roku¹⁴⁷ inkasent był zobowiązany wpłacać pobrane od podatników podatki najpóźniej ostatniego dnia, w którym – zgodnie z przepisami prawa podatkowego – powinna nastąpić wpłata należności z tytułu podatku (art. 47 § 4 ordynacji podatkowej). Oznaczało to, że inkasent był związany terminami płatności podatków obowiązujących podatników. Stan ten powodował powstawanie licznych problemów. Osoba fizyczna będąca podatnikiem podatku od nieruchomości, która otrzymała decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego przed 1. marca roku podatkowego jest zobowiązana do uregulowania pierwszej raty podatku do 15. marca tego roku. Wynika to z art. 6 ust. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Inkasent, co zostało wskazane powyżej, powinien również w terminie do 15. marca rozliczyć się z pobranych podatków. Jak mógł skutecznie tego dokonać, jeśli podatnik, do czego ma prawo, wpłaci mu podatek 15. marca? Podkreślić należy, iż inkasent, który uchybił temu terminowi i wpłacił podatki 16 marca zobowiązany był do zapłacenia odsetek od powstałej zaległości podatkowej. Ta, zgodnie z art. 51 § 3 ordynacji podatkowej powstaje, jeżeli inkasent nie wpłaci w terminie płatności

147 Dz.U. z 2001 r. Nr 39, poz. 459.

pobranym rat podatków. Ten stan rzeczy spowodował zmianę art. 47 poprzez dodanie nowego paragrafu 4a, w którym stwierdzono, że terminem płatności dla inkasentów jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że właściwy organ jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy.

Ten z kolei przepis wywołał wątpliwości dotyczące tego, jaki organ jednostki samorządu terytorialnego jest właściwy do wyznaczenia terminu późniejszego? Powszechnie wskazywano radę gminy, ale można też było spotkać się z opiniami, że może to zrobić zarząd, a nawet wójt, burmistrz (prezydent). Wątpliwości te spowodowały kolejną nowelizację art. 47 § 4a, której celem było wskazanie na organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego jako uprawniony do wyznaczenia późniejszego terminu płatności podatków pobranych przez inkasentów. Uchwały tego typu mogą być podjęte przez radę gminy. W przypadku ich niepodjęcia terminem płatności jest dzień następny po upływie terminu płatności podatku. Tego typu uchwały nie muszą być podejmowane corocznie. Jeżeli rada gminy zadecyduje o wydłużeniu terminu płatności dla inkasentów w odrębnej uchwale, to obowiązuje ona aż do dnia jej uchylenia. Spotykane w praktyce wydłużenie tego terminu w uchwałach dotyczących poszczególnych podatków, które z reguły (stawki) obowiązują jeden rok prowadzi do tego, że co roku rada musi wracać do tej kwestii. Lepiej więc ustalić dłuższy termin płatności dla inkasentów w odrębnej uchwale.

10.4. Uchwały w sprawie ustalenia wzoru deklaracji i informacji

W przepisach regulujących podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny zawarty jest wymóg składania deklaracji i informacji na te podatki według wzoru ustalonego przez radę gminy¹⁴⁸. W obowiązującym stanie prawnym nie ma już wątpliwości, że jedynym kompetentnym organem do ustalenia wzoru tych informacji i deklaracji jest rada gminy, jako organ stanowiący tej jednostki. Inaczej było do

¹⁴⁸ Zob. art. 6 ust. 13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6a ust. 11 ustawy o podatku rolnym, art. 6 ust. 9 ustawy o podatku leśnym.

końca 2002 roku, kiedy to istniał ustawowy obowiązek ustalenia wzorów deklaracji i wykazów, ale w przepisach nie było wskazanego organu, który był kompetentny do określenia tych wzorów¹⁴⁹. Organem tym była także rada gminy. Wykaz lub deklaracja, aby miały charakter powszechnie obowiązujący, musiały być wprowadzone uchwałą rady. Jedynie uchwała zatem mogła być aktem, w którym rada ustali obowiązujący wzór wykazów i deklaracji na podatek od nieruchomości. Ustalanie tych wzorów przez wójta, burmistrza (prezydenta), co było praktykowane, nie miało podstaw prawnych. Organy podatkowe nie miały i nie mają uprawnień do tworzenia przepisów normatywnych.

Od początku 2003 roku obowiązują już zmodyfikowane przepisy regulujące ustalanie wzorów informacji i deklaracji na podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny. Wynika z nich, że rada gminy określa, w drodze uchwały, wzory formularzy deklaracji i informacji. W związku z tym pojawił się problem dotyczący obowiązywania poprzednio ustalonych wzorów wykazów i deklaracji. Czy zmiana brzmienia przepisów stanowiących podstawę podjęcia przez radę uchwał w sprawie tych wzorów skutkuje koniecznością podjęcia nowych uchwał? Problem jest w istocie rzeczy pozorny, a to z uwagi na duże zmiany w ustawowym określeniu przedmiotu tych podatków. Spowodowały one, że stare wykazy i deklaracje nie pasują do zmienionych przepisów rozstrzygających o tym od czego płacony jest podatek. W takiej sytuacji rady gmin są zobowiązane do podjęcia nowych uchwał w sprawie określenia wzorów formularzy.

W praktyce wzory te ustalane są jako załączniki do uchwały w sprawie poszczególnych podatków. W przypadku uchylenia takiej uchwały należy pamiętać o pozostawieniu w mocy przepisów dotyczących tych wzorów. Chcąc uniknąć corocznego zamieszczania przepisu o utrzymaniu w mocy ustalonych wzorów informacji i deklaracji lepiej jest podjąć jedną uchwałę, której wyłącznym przedmiotem

149 Przykładem takiego przepisu był art. 6 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym w 2002 roku, gdzie stwierdza się, że osoby fizyczne są obowiązane złożyć właściwemu organowi gminy wykaz nieruchomości, sporządzony na formularzu według ustalonego wzoru. Osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej były zobowiązane na podstawie art. 6 ust. 8 pkt 1 tej ustawy składać organowi podatkowemu deklaracje na podatek od nieruchomości według ustalonego wzoru. W przepisach tych nie wskazano organu zobowiązanego do określenia tych wzorów.

regulacji byłoby ustalenie tych wzorów. To rozwiązanie wydaje się szczególnie uzasadnione w przypadku, gdyby zdecydowano się ustalić te wzory w trakcie roku podatkowego. Jest to możliwe, ale należy pamiętać, że przepisy uchwały z wzorami wchodzi w życie po upływie 14. dni od dnia ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Nie można zatem wcześniej wymagać od podatników składania informacji i deklaracji według wzorów wynikających z uchwały. W podatku od nieruchomości konieczność złożenia tych deklaracji i informacji związana jest z powstaniem obowiązku podatkowego, a więc np. nabyciem działki, budynku itp. W przepisach regulujących składanie takich dokumentów mówi się, że m.in. osoby prawne bądź fizyczne są obowiązane składać deklaracje lub informacje w określonych sytuacjach, do 15. stycznia (osoby prawne) i w ciągu 14. dni (osoby fizyczne). Ustawodawca w przepisach tych bezsprzecznie zobowiązał więc podatnika do określonego zachowania, którego wyegzekwowanie możliwe jest m.in. przy zastosowaniu art. 274 lub 274a ordynacji podatkowej. Problemy pojawiają się wówczas, gdy rada nie określiła wzorów. Jak podatnik ma w takiej sytuacji spełnić ustawowy wymóg złożenia informacji lub deklaracji na formularzu według ustalonego wzoru? Podatnik w tym przypadku, według mnie, może zgłosić obowiązek podatkowy na dowolnym formularzu. Nie musi to być wzór stosowany zwyczajowo na terenie gminy i organ podatkowy nie może domagać się tego od podatnika.

Nie złożenie deklaracji lub informacji tylko z tego powodu, że nie ma ustalonego wzoru nie chroni podatników przed skutkami nie zgłoszenia obowiązku podatkowego w terminie. I tak np. nie złożenie deklaracji przez osobę prawną i nie zapłacenie raty na podatek do 15. stycznia skutkuje tym, że powstaje z mocy prawa zaległość podatkowa, którą musi ona zapłacić wraz z odsetkami za zwłokę. Podatnik, chcąc uniknąć powstania zaległości, powinien zapłacić ratę na podatek. Złożenie deklaracji i zapłacenie podatku w terminie są to związane ze sobą, ale różne obowiązki ciążyące na podatniku. Brak ustalonego wzoru nie zwalnia podatnika od zapłacenia podatku w ustawowo określonym terminie.

Brak ustalonego wzoru informacji lub deklaracji może spowodować, że podatnik nie poda, zgłaszając obowiązek podatkowy, wszystkich niezbędnych danych do realizacji podatku. W tej sytuacji organ

podatkowy będzie mógł skorzystać z art. 274 ordynacji podatkowej i wezwać podatnika do skorygowania lub uzupełnienia danych.

We wzorach deklaracji i informacji ustalanych przez rady gmin w drodze uchwały powinny się znajdować dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania, niezbędne do wymiaru i poboru podatku. Katalog „danych niezbędnych” nie ma charakteru zamkniętego i w poszczególnych gminach jest on różny, zależny od specyfiki danej gminy (wiejska, miejska itp.). Rady gmin w ustalanych wzorach formularzy powinny wymagać zamieszczania wszystkich danych dotyczących osoby podatnika i przedmiotów opodatkowania. Złożona deklaracja i informacja stanowi bowiem podstawowy dokument, na podstawie którego organ podatkowy jest w stanie wymierzyć podatek albo skontrolować poprawność samoobliczenia podatku przez podatnika. Niezbędnym minimum, z uwagi na brzmienie przepisu kompetencyjnego, które musi znaleźć się we wzorze, to wskazanie kto jest podatnikiem i od czego ten podatek płaci. Nie zamieszczenie tych danych we wzorze jest naruszeniem obowiązku określenia wzoru z danymi „niezbędnymi” do realizacji podatku. Uchwały w sprawie tych wzorów są przedmiotem nadzoru regionalnych izb obrachunkowych, które mogą je kwestionować zarówno w przypadku, gdy nie ma w nich miejsca na określenie danych niezbędnych (podmiot i przedmiot opodatkowania), jak i wówczas, gdy wymaga się tam podania danych nie związanych z realizacją podatku, a zwłaszcza będących w dyspozycji organów podatkowych.

Ustalając wzory deklaracji i informacji na podatek od nieruchomości, rolny i leśny rada gmina powinna brać pod uwagę postanowienia art. 7a ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem Minister Finansów określi, w drodze rozporządzenia, zasady prowadzenia ewidencji podatkowej nieruchomości w systemie informatycznym, z uwzględnieniem zapewnienia współdziałania z ewidencją gruntów i budynków. W rozporządzeniu tym minister określi również zakres informacji objętych ewidencją, w tym w szczególności dane osobowe podatnika oraz dane dotyczące przedmiotów opodatkowania. Ewidencja podatkowa, o której mowa w tym przepisie ma zacząć obowiązywać od 1. stycznia 2005 roku¹⁵⁰. Prowadzenie tej ewidencji

150. Zob. art. 11 ustawy 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).

przez organy podatkowe gmin wymaga posiadania danych, które zostaną określone w rozporządzeniu ministra finansów. Chcąc aby ewidencja zaczęła funkcjonować od początku 2005 roku, czego wymaga art. 7a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gminy powinny zebrać dane potrzebne do jej założenia już w 2004 roku. To z kolei jest możliwe pod warunkiem, że stosowne rozporządzenie ministra finansów, określające informacje, które powinny znaleźć się w ewidencji, zostanie ogłoszone odpowiednio wcześniej. Według mnie powinno to nastąpić pod koniec roku 2003. Umożliwi to gminom zmianę uchwał w sprawach wzorów deklaracji i informacji na wskazane wyżej podatki, której celem będzie zamieszczenie w nich stosownych rubryk, gdzie podatnicy będą mogli wykazać dane określone przez ministra finansów w rozporządzeniu. Ułatwi to znakomicie zdobycie przez gminne organy podatkowe danych niezbędnych do prawidłowego założenia ewidencji podatkowej. Dane te będą wynikały z deklaracji i informacji złożonych przez podatników w trakcie roku podatkowego. W ten sposób organy gminy mogą uzyskać wszystkie potrzebne dane od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, zobowiązanych do składania deklaracji. Jednostki te muszą złożyć deklaracje na 2004 rok. Inaczej będzie z osobami fizycznymi, które są zobowiązane do składania informacji na te podatki jedynie w przypadku powstania obowiązku podatkowego i zmiany okoliczności rzutujących na wysokość podatku. Podatnicy, którzy we wcześniejszych latach złożyli informację i nie nastąpiły u nich żadne zmiany, nie muszą składać informacji na 2004 rok. Uzyskanie od nich wymaganych danych będzie więc wymagało zastosowania trybu przewidzianego w art. 274 Ordynacji podatkowej i wezwania ich do złożenia informacji z wykazaniem tych danych.

Uzyskanie danych niezbędnych do założenia i prowadzenia ewidencji podatkowej od podatników jest możliwe jedynie po zmianie uchwał określających wzory informacji i deklaracji. Wzory te powinny być ustalone na tyle wcześniej, aby podatnicy w 2004 roku realizowali swoje obowiązki podatkowe w oparciu o nowe informacje i deklaracje, uwzględniające dane wymagane przez ministra finansów w rozporządzeniu. Nie zaktualizowanie deklaracji i informacji przed rozpoczęciem realizacji podatków w 2004 roku, bez względu na przyczynę, doprowadzi do tego, że gminy nie wywiążą się z ustawowego

obowiązku założenia i prowadzenia ewidencji podatkowej od początku 2005 roku.

Poczynając od 2003 roku w ustawach regulujących poszczególne podatki zamieszczono zapis, wedle którego w deklaracjach i informacjach powinny być wykazywane przedmioty podatku zwolnione lub objęte okresowymi ulgami. Wymóg ten tylko z pozoru jest nowością, a to z uwagi na to, że na podstawie dotychczasowych przepisów podatnik musiał zgłaszać (i nadal musi) wszystkie przedmioty opodatkowania objęte obowiązkiem podatkowym, w tym również korzystające ze zwolnienia od podatku. Jednakże praktyka pokazała, że podatnicy nie umieszczali w wykazach i deklaracjach przedmiotów opodatkowania zwolnionych od podatku. Stąd też postanowiono dodać przywołany przepis, który definitywnie rozstrzyga zasygnalizowane problemy.

W niektórych gminach organy podatkowe wysyłają podatnikom informacje i deklaracje według ustalonego przez radę gminy wzoru. W takim przypadku podmioty te z reguły wypełniają oraz składają te informacje i deklaracje, co znakomicie usprawnia realizację podatku. Często zdarza się, że osoby, na których ciąży obowiązek składania informacji czy deklaracji nie wywiązują się z niego po prostu z braku wiedzy. Doręczenie podatnikowi informacji czy deklaracji jest przypomnieniem, że powinien on zapłacić podatek od nabytej np. działki gruntu znajdującej się na terenie danej gminy. Należy jednak podkreślić, że organ podatkowy gminy nie ma podstaw do takiego działania. Jest to wydatkowanie środków publicznych na czynności, które nie mieszczą się w zakresie działania tego organu. Nie znajdują podstaw prawnych zamieszczane w uchwałach postanowienia, zgodnie z którymi wójt, burmistrz (prezydent) jest zobowiązany do przesyłania „nowym” podatnikom formularza informacji i deklaracji na poszczególne podatki. Nałożenie takich obowiązków byłoby skuteczne jedynie wówczas, gdyby istniał przepis ustawowy upoważniający rady do takiego działania.

Jeżeli podatnik nie złoży informacji lub deklaracji w odpowiednim terminie, organ podatkowy zobowiązany jest do podjęcia kroków proceduralnych związanych z żądaniem złożenia deklaracji lub wszczęciem i prowadzeniem postępowania podatkowego, którego wynikiem będzie decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania

podatkowego. Jest to procedura trwająca nieraz długo i przy tym znacznie angażująca organ podatkowy. Mając na uwadze ten fakt oraz to, że większość osób, do których zostaną wysłane wzory informacji i deklaracji uzupełni i złoży je organowi podatkowemu, praktyka ta znajduje uzasadnienie praktyczne, ale nie prawne.

W niektórych gminach wysyła się poza formularzami informacji i deklaracji uchwały gminy, określające stawki w podatku od nieruchomości, wprowadzające ulgi i zwolnienia podatkowe. Ten sposób informowania podatników o obowiązującym prawie, aczkolwiek skuteczny, również nie ma żadnych podstaw prawnych. Jest przejawem przeznaczania środków publicznych na realizację celów i zadań wykraczających poza właściwość jednostki samorządu terytorialnego.

11. Uchwały wprowadzające opłaty publicznoprawne

11.1. Rodzaje opłat wprowadzanych przez radę gminy

W obowiązującym systemie rady gmin nie mają uprawnień do wprowadzania na swoim terenie podatków. Ich kompetencje ograniczone są do uszczegółowiania konstrukcji podatków uregulowanej ustawowo. Jedynym przejawem samodzielności rad przy wprowadzaniu nowych świadczeń o charakterze daninowym są przysługujące tym organom uprawnienia do wprowadzania opłaty administracyjnej i opłaty prolongacyjnej. Rady gmin mogą wprowadzać na swoim terenie opłaty na podstawie uchwał, w których określają szczegółowe warunki i zasady ich ustalania i poboru. Ustawodawca pozostawia radom całkowitą swobodę co do potrzeby wprowadzenia tych świadczeń. W efekcie nie we wszystkich gminach takie uchwały są podejmowane.

Pozostawienie dużego zakresu samodzielności rady przy wprowadzaniu omawianych opłat nie oznacza, że ustawodawca nie określił ogólnych warunków ich stosowania. Zawarte w przepisach ustawowych postanowienia regulujące uprawnienie rad do wprowadzania tych świadczeń są tak daleko idące, że stawiają pod znakiem zapytania potrzebę ich istnienia.

11.2. Uchwały w sprawie opłaty administracyjnej

11.2.1. Przedmiot opłaty administracyjnej

Na podstawie art. 18 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy może wprowadzić opłatę administracyjną za czynności urzędowe wykonywane przez organy gminy, wójta (burmistrza, prezydenta miasta), jeżeli czynności te nie są objęte przepisami o opłacie skarbowej. Opłata administracyjna, co wynika z przytoczonego przepisu, ma charakter świadczenia fakultatywnego, tzn. może (ale nie musi) być wprowadzona przez radę gminy. W niektórych gminach nie ma w związku z tym uchwał wprowadzających tego rodzaju opłatę. Zasadniczy powód niepodejmowania takich uchwał, to brak jasnych reguł określających od jakich czynności opłata taka może być wprowadzana¹⁵¹. Analiza dotychczasowej praktyki i orzecznictwa pozwala stwierdzić, że katalog tych czynności jest bardzo ograniczony¹⁵². W obowiązującym stanie prawnym opłata administracyjna, według mnie, może być wprowadzona jedynie od przyjęcia oświadczenia woli spadkodawcy i musi być pobierana za wypisy i wyrisy z planu zagospodarowania przestrzennego. W takiej sytuacji można się zastanawiać nad potrzebą utrzymywania w systemie opłaty, którą rada gminy może wprowadzać, ale nie ma takich czynności, od których może ona być wprowadzona. Jest to świadczenie w założeniu fakultatywne, a w praktyce ograniczone do obciążenia nim jednej czynności – przyjęcia ustnego testamentu. Po co w takiej sytuacji utrzymywać fikcyjną opłatę administracyjną w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych? Z powodzeniem mogłaby ona być wchłonięta przez bliźniaczą opłatę skarbową, która jest dochodem gminy.

Ta bardzo ograniczona fakultatywność wprowadzania opłat administracyjnych przez rady gmin istnieje jedynie na etapie stanowienia prawa, a nie jego stosowania. Podjęcie stosownej uchwały zobowiązuje

151 W literaturze wskazuje się, że uchwały dotyczące opłaty administracyjnej są z tego powodu najczęściej kwestionowane przez regionalne izby obrachunkowe. W uchwałach tych bardzo często wprowadza się opłatę administracyjną od czynności, które nie mogą być jej przedmiotem. Jedną z przyczyn tego stanu jest ogólnikowość przepisów regulujących opłatę administracyjną – zob. H. Gajoch, G. Czarnocki: Stanowienie podatków i opłat lokalnych w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych, „Finanse Komunalne” 2001, nr 3.

152 Zob. L. Etel, S. Presnarowicz: Podatki..., op. cit., s. 119 i nast.

organy gminy do poboru opłaty. Obowiązek ten ciąży na organach do momentu uchylenia uchwały wprowadzającej opłatę administracyjną. Niedopuszczalne jest zatem spotykane w praktyce „zwyczajowe” niepobieranie opłaty wprowadzonej uchwałą podjętą kilka lat wcześniej przez poprzednią radę gminy.

W praktyce duże trudności napotyka wskazanie „czynności urzędowych”, za które może być pobierana opłata administracyjna¹⁵³. Za czynność urzędową może być uznane jedynie takie działanie organu gminy, które znajduje swoje umocowanie w konkretnym przepisie prawa¹⁵⁴. Organy te mogą działać jedynie wówczas, gdy istnieje podstawa prawna. I tylko takie działanie może być zakwalifikowane jako czynność urzędowa. Nie są nią takie czynności jak np. przesłuchanie świadków, szacowanie szkód, określenie stanu budowy na potrzeby kredytowe, zezwolenie na ustawienie reklam, wizja lokalna, rozstrzyganie sporów sąsiedzkich, sporządzenie odpisów poza toczącym się postępowaniem. Czynności te nie mogą być zakwalifikowane do czynności urzędowych, ponieważ nie mieszczą się w prawnie określonym zakresie działania gminy i jej organów. Nie ma takich przepisów, które nakazywałyby (uprawniały) gminę do podejmowania wyżej wskazanych działań. Większość z tych czynności gmina może wykonywać, ale nie w ramach jej działalności jako podmiotu publicznoprawnego, którego zadania są określone ustawowo.

Gmina, jako osoba prawna, może prowadzić działalność gospodarczą, w ramach której wykonuje określone czynności i pobiera z tego tytułu opłaty. Przykładem takiego działania może być dokonywanie odpłatnego kserokopiiowania dokumentów. Wymaga to jednak powołaniu środka specjalnego, lub nawet gospodarstwa pomocniczego przy urzędzie gminy. W ramach tej działalności mogą być pobierane opłaty, ale nie są to opłaty za czynności urzędowe.

153 Jako przykład rozbieżności co do zakresu pojęcia „czynność urzędowa” można wskazać jedną z uchwał rady gminy, gdzie za taką czynność uznano nadawanie przez urząd gminy prywatnych teleksów – zob. OSS 1994, nr 3, poz. 130.

154 Znajduje to odzwierciedlenie w orzecznictwie NSA. Jako przykład można podać wyrok NSA z dnia 24. czerwca 1998 r. (sygn. akt I SA/Lu 189/98) – opublikowany w: „Wspólnota” 1998, nr 47, gdzie Sąd stwierdził, że za czynność urzędową może być uznane jedynie dopełnienie czynności przewidzianej w przepisach prawa materialnego przez powołany do tego organ.

Gmina może też czerpać dochody z majątku w postaci opłat uiszczanych przez podmioty z niego korzystające. Opłaty te nie mają jednak charakteru opłat administracyjnych¹⁵⁵. Są one uiszczane na podstawie stosownych umów cywilnoprawnych, gdzie gmina jest stroną, a nie podmiotem publicznoprawnym realizującym określone w ustawie zadania własne i zlecone. Tego typu opłaty mogą być pobierane, np. za zezwolenie na usytuowanie tablicy reklamowej na nieruchomościach stanowiących własność gminy. Opłata ta powinna wynikać z umowy zawartej przez gminę z zainteresowanym podmiotem. Nie można jej wprowadzić w drodze uchwały rady jako opłaty administracyjnej, ponieważ jest to świadczenie należne gminie jako stronie umowy cywilnoprawnej. Opłaty wynikające z takich umów nie mają charakteru opłat publicznoprawnych.

Opłata administracyjna może być wprowadzona za dokonanie czynności urzędowych, które w niektórych przypadkach mają charakter złożony. Nie ma podstaw do pobierania opłaty od czynności faktycznych, jednostkowych składających się na czynność urzędową. Jeżeli przedmiotem opłaty jest np. wydany wypis lub wyrys, to nie można dodatkowo wprowadzać opłaty za poszczególne czynności, których faktyczne wykonanie prowadzi do powstania tego dokumentu. Dzielnie czynności urzędowej na części występowało przy pobieraniu w 2001 roku opłaty za dokonanie wpisu i jego zmianę w ewidencji działalności gospodarczej¹⁵⁶.

Opłata administracyjna może być wprowadzona jedynie od czynności wykonywanej na rzecz zainteresowanego podmiotu. Opłata jest ze swej istoty świadczeniem o charakterze odpłatnym, co odróżnia ją od podatku. Jest to swego rodzaju cena działania organu podjętego na rzecz danego podmiotu. Jedynie jej uiszczenie skutkuje tym, że działanie takie jest podejmowane. Opłata administracyjna nie może być w związku z tym ustalana od czynności, które muszą być wykonane przez dany organ, ponieważ przepisy nakładają na niego taki

155 Por. wyrok NSA z dnia 22. lutego 1994 r. (sygn. akt SA/Wr 2248/93) – opublikowany w: „Współnota” 1994, nr 38.

156 Szerzej na ten temat L. Etel: Opłata administracyjna za wpis do ewidencji działalności gospodarczej, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 5.

obowiązek¹⁵⁷. Nie ma przy tym znaczenia, czy działania te podejmowane są na wniosek zainteresowanego czy też z urzędu. W obu przypadkach stanowią przejaw realizacji obowiązkowych zadań organu gminy. Występującym w praktyce przykładem takich działań jest nadanie numeru budynkowi¹⁵⁸. Nie można od tej czynności ustanawiać opłaty administracyjnej, ponieważ jest to zadanie przypisane danemu organowi jako obowiązkowe. Musi ono być zrealizowane bez względu na to czy wystąpi o to strona¹⁵⁹. Nie jest to zatem czynność, za którą można pobrać opłatę administracyjną.

Z identycznych powodów nie można uznać za czynności urzędowe, od których może być pobierana opłata administracyjna, działań organów gminnych podejmowanych w ramach toczącego się postępowania administracyjnego lub podatkowego¹⁶⁰. Koszty prowadzonych postępowań pokrywa gmina, a w określonych przypadkach – strona postępowania¹⁶¹. Nie ma zatem podstaw do ustanawiania w uchwałach rad innych zasad rozliczania tych kosztów poprzez wprowadzanie opłat administracyjnych, np. za oględziny, przesłuchanie świadków, czy też oszacowanie szkody wyrządzonej przez klęskę żywiołową. Czynności te są wykonywane w ramach prowadzonego postępowania, przez co o zasadach ich pokrycia decydują przepisy regulujące dany rodzaj postępowania. Do tego rodzaju kosztów należy zaliczyć również koszty sporządzenia uwierzytelnionych odpisów lub kopii akt sprawy.

Opłata administracyjna może być wprowadzona za czynności urzędowe wykonywane przez podległe radzie organy, ale pod warunkiem,

157 Zbliżony pogląd zawarł NSA w wyroku z dnia 22. lutego 2000 r. (sygn. akt SA/Kr 242/99) – opublikowany w: ONSA 2001, nr 2, poz. 82.

158 Problem ten był przedmiotem rozważań NSA zawartych w wyroku z dnia 24. czerwca 1998 r. (sygn. akt SA/Lu 189/98) – opublikowany w: „Wspólnota” 1998, nr 47, gdzie Sąd stwierdził, że opłata administracyjna nie może być wprowadzona od czynności organu gminy polegającej na nadaniu numeru budynkowi, ponieważ jest to obowiązek tego organu.

159 Por. wyrok NSA z dnia 22. lutego 2000 r. (sygn. akt II SA/Kr 2421/99) – opublikowany w: ONSA 2001, nr 2, poz. 82.

160 Zob. wyrok NSA z dnia 8. października 1993 r. (sygn. akt SA 1681/92) – opublikowany w: ONSA 1994, nr 4, gdzie Sąd stwierdził, że czynności urzędowe nie mogą obejmować działań organu zmierzających do wyczerpującego zebrania materiału dowodowego.

161 Zob. art. 262 § 1 kodeksu postępowania administracyjnego, zgodnie z którym stroną obciążają te koszty postępowania, które wynikły z winy strony lub zostały poniesione w interesie lub na żądanie strony, a nie wynikają z ustawowego obowiązku organów prowadzących postępowanie. Zbliżona regulacja jest zawarta w art. 267 Ordynacji podatkowej, gdzie w sposób bardziej szczegółowy wskazuje się rodzaje kosztów obciążających stronę.

że czynności te nie są objęte przepisami o opłacie skarbowej. Czynności objęte opłatą skarbową są określone w ustawie o opłacie skarbowej. Warto podkreślić, że za objęte opłatą skarbową należy uznać czynności, co do których została ustalona stawka opłaty skarbowej, jak również czynności, które z mocy powołanej ustawy zostały od tej opłaty zwolnione lub jej nie podlegają.

Nie wzbudza kontrowersji twierdzenie, że opłata administracyjna nie może być pobierana od czynności, od których jest pobierana opłata skarbową i które są zwolnione od tej opłaty¹⁶². Rodzaje czynności składających się na przedmiot opłaty skarbowej są wymienione w art. 1 ustawy o opłacie skarbowej, a uszczegółowione w załączniku do tej ustawy, gdzie zawarte są stawki. Jednym z rodzajów takich czynności jest poświadczanie własnoręczności podpisów. Od czynności tej rady gmin dosyć często wprowadzały opłatę administracyjną. Uchwały takie nie są zgodne ze wskazanym art. 18 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹⁶³.

Zwolnienia przedmiotowe od opłaty przewidziane są w kolumnie IV wspomnianego załącznika. Są one objęte ustawą o opłacie skarbowej, na mocy której są zwolnione od tego świadczenia. Nie można zatem od nich, jako objętych przepisami o opłacie skarbowej, pobierać opłaty administracyjnej¹⁶⁴.

Pewne wątpliwości co do możliwości pobierania opłaty administracyjnej pojawiają się przy analizie art. 2 ustawy o opłacie skarbowej, gdzie zawarty jest katalog czynności i dokumentów nie podlegających opłacie skarbowej. Należy jednoznacznie stwierdzić, że od wymienionych w tym przepisie czynności i dokumentów nie można wprowadzać opłaty administracyjnej. Czynności te jako niepodlegające opłacie skarbowej są jednak objęte przepisami ustawy. To ustawodawca wyraźnie wskazał, że czynności te nie podlegają opłacie skarbowej, a przez to objął je ustawą o opłacie skarbowej. Wśród wielu czynności faktycznie niepodlegających opłacie skarbowej w ustawie zostały wymienione

162 T. Sokal: Opłata administracyjna a opłata skarbową, „Finanse Komunalne” 2001, nr 3.

163 Zob. wyrok NSA z 24. marca 1992 r. (sygn. akt SA/Wr 295/92) – opublikowany w: ONSA 1993, nr 3, poz. 59.

164 Zob. wyrok NSA z dnia 26. września 2000 r. (sygn. akt SA/Bk 402/00) – opublikowany w: „Glosa” 2001, nr 3.

tylko niektóre z nich, jako niepodlegające opodatkowaniu. Oznacza to, że zostały one wyłączone na mocy przepisów ustawy z zakresu przedmiotowego opłaty skarbowej. Są zatem objęte ustawą o opłacie skarbowej, co wyklucza pobieranie od nich opłaty administracyjnej¹⁶⁵. Jako przykład czynności nie podlegających opłacie skarbowej, na mocy wspomnianego artykułu, można wskazać podania i załączniki do podań, czynności urzędowe, zaświadczenia, zezwolenia w sprawach załatwianych na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami oraz w sprawach budownictwa mieszkaniowego. Rady gmin, w stosunku do tego typu spraw, nie mają podstaw do wprowadzania opłaty administracyjnej. Nie znajdują zatem podstaw prawnych uchwały wprowadzające opłatę administracyjną od wniosków o zmianę lokalu mieszkalnego¹⁶⁶. Z tych samych powodów niedopuszczalne jest podejmowanie uchwał, w których ustala się opłatę administracyjną od umowy o sprawowanie opieki nad spadkodawcą, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Jest to bowiem umowa dotycząca opieki, a tego typu sprawy nie podlegają opłacie skarbowej na mocy art. 2 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o opłacie skarbowej.

Opłata administracyjna może być wprowadzona tylko za czynności wykonywane przez organy podległe radzie gminy. Niedopuszczalne jest obciążanie opłatą administracyjną czynności, których wykonywanie mocą ustawy zostało powierzone jednostkom nie podporządkowanym radzie. Przykładem tego typu działania jest ustanawianie opłaty za rozstrzyganie sporów sąsiedzkich. Organami uprawnionymi do rozstrzygania tych sporów są sądy powszechne, a nie organy gminy¹⁶⁷.

Uchwaleniu opłaty administracyjnej nie stoi na przeszkodzie fakt, że dana czynność jest wykonywana przez organy gmin jako tzw. zadanie zlecone¹⁶⁸. Nie jest to okoliczność, która warunkuje wprowadzenie opłaty administracyjnej na podstawie art. 18 ustawy o podatkach i

165 Zob. wyżej powołany wyrok z dnia 24. marca 1992 r. i wyrok NSA z dnia 21. października 1993 r. (sygn. akt SA/Gd 867/93) – opublikowany w: „Wokanda” 1994, nr 4, s. 33.

166 Zbliżonej sprawy dotyczył wyrok NSA z dnia 18. grudnia 1995 r. (sygn. akt SA/Wr 2211/95) – opublikowany w: „Monitor Podatkowy” 1996, nr 9. Zob. też głosę do tego wyroku A. Borodo – opublikowana w: OSP 1997, z. 3, poz. 54.

167 Zob. uzasadnienie powołanego wyroku NSA z dnia 24. marca 1992 r.

168 Zob. L. Eteł: Opłata administracyjna..., op. cit.

opłatach lokalnych¹⁶⁹. Zgodnie z tym przepisem, o czym już była mowa, można wprowadzić opłatę za czynności urzędowe, jeżeli nie są one objęte przepisami o opłacie skarbowej. Bez znaczenia jest w tym przypadku, bazując na brzmieniu powołanego artykułu, czy jest to czynność z zakresu zadań własnych, czy też zleconych. Jest to czynność organu, który ma ustawowo określone kompetencje do jej wykonania, a zatem „czynność urzędowa”, od której może być pobierana opłata administracyjna. Twierdzenie, że musi to być czynność urzędowa dokonywana w ramach realizacji zadań własnych gminy nie znajduje odzwierciedlenia w art. 18 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Po prostu nie ma tam takiego zapisu. W przepisie tym jest mowa o każdej czynności urzędowej organu gminy, a zatem nie ma podstaw do ograniczania tych czynności tylko do tych, które dotyczą zadań własnych.

W związku z tym, że dana czynność urzędowa może być zadaniem zleconym gminie, na gruncie art. 129 ustawy z dnia 26. listopada 1998 r. o finansach publicznych¹⁷⁰ może powstać wątpliwość, czy opłata administracyjna pobierana za dokonanie wpisu powinna trafiać do budżetu gminy. Zgodnie z powołanym przepisem pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody, związane z realizacją zadań zleconych, zarząd jednostki samorządu terytorialnego odprowadza na rachunek budżetu państwa. Czy zatem opłata administracyjna od czynności realizowanych przez organy gminy musi być odprowadzana do budżetu państwa? Oczywiście nie i to co najmniej z kilku powodów. Jak sądzę, wystarczy przytoczenie jednego z nich, wynikającego z art. 3 ust. 1 pkt 2 lit. c) ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003. Zgodnie z tym artykułem dochody z wszystkich opłat lokalnych, w tym również opłaty administracyjnej, zasilają budżet gminy. Ustawa ta w sposób jednoznaczny – bo „imienny” – wskazuje, że opłata administracyjna jest dochodem gminy. Od tej ustawowej reguły nie ma żadnych wyjątków, co niewątpliwie ułatwia odpowiedź na postawione wyżej pytanie.

169 Inny pogląd zawarł NSA we wskazanym wyżej wyroku z dnia 21. października 1993 r., stwierdzając, że opłata administracyjna może być pobierana jedynie za czynności urzędowe realizowane w ramach zadań własnych.

170 Tekst jednolity: Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148.

Podjmując uchwałę w sprawie opłaty administracyjnej, rada gminy jest zobowiązana nie tylko do wskazania czynności urzędowej i ustalenia stawki opłaty, ale również do określenia zasad jej ustalania, poboru i terminu płatności. Wynika to z art. 19 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W uchwałach rad ten wymóg jest bardzo często pomijany. Brak jest tam postanowień dotyczących tego jak, gdzie i w jakim terminie opłata ta będzie pobierana. Nie ustalenie np. terminu płatności skutkuje tym, że opłata ta nie może być w praktyce zrealizowana. Komplikuje to bardzo proces realizacji tej opłaty, zwłaszcza wówczas, gdy jest ona kwestionowana przez podmiot zobowiązany do jej uiszczenia. Nie można tego problemu rozwiązywać przez odpowiednie stosowanie przepisów regulujących opłatę skarbową. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie ma bowiem odesłania do ustawy o opłacie skarbowej. Rada gminy może jednak, wzorując się na jej postanowieniach ustalać zasady poboru i terminy płatności opłaty administracyjnej.

11.2.2. Opłata administracyjna od przyjęcia oświadczenia woli spadkodawcy

W praktyce opłata administracyjna najczęściej jest pobierana od przyjmowania ustnych oświadczeń woli spadkodawcy w trybie art. 951 kodeksu cywilnego. Zgodnie z tym przepisem spadkodawca może sporządzić testament w ten sposób, że w obecności dwóch świadków oświadczy swoją ostatnią wolę ustnie wobec przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego, sekretarza powiatu lub gminy, albo kierownika urzędu stanu cywilnego. Oświadczenie spadkodawcy spisywane jest w protokole z podaniem daty jego sporządzenia, który jest podpisywany przez spadkodawcę, osobę wobec której wola została oświadczona oraz przez świadków.

Wejście w życie z dniem 1. stycznia 2000 r. nowej ustawy o opłacie skarbowej spowodowało wiele niejasności co do możliwości wprowadzania przez radę gminy opłaty administracyjnej od przyjęcia oświadczenia woli spadkodawcy w tej formie¹⁷¹. W części II kol. II pkt 4 załącznika do tej ustawy zapisano, że opłata skarbową jest pobierana

171 Dz.U. Nr 86, poz. 960 ze zm.

od sporządzenia przez kierownika urzędu stanu cywilnego protokołu zawierającego ostatnią wolę spadkodawcy. Z brzmienia tego przepisu wnioskowano, że nie może być pobierana opłata administracyjna od sporządzenia testamentu, ponieważ ustalona została opłata skarbową. Jest to zatem czynność objęta opłatą skarbową, co wyklucza możliwość pobierania od niej opłaty administracyjnej. Jednak bliższa analiza wskazanego przepisu wzbudziła liczne wątpliwości interpretacyjne. Przede wszystkim w przepisie tym wskazuje się na możliwość pobierania opłaty skarbowej od sporządzenia przez kierownika urzędu stanu cywilnego protokołu zawierającego ostatnią wolę spadkodawcy. Protokół taki, zgodnie z powołanym przepisem kodeksu, może być sporządzony również przez inne osoby niż kierownik urzędu stanu cywilnego. I tu pojawia się pytanie o to, czy od sporządzenia protokołu przez te osoby może być wprowadzona opłata administracyjna? Jest to jednak pytanie, które nie oddaje istoty problemu. Rady gmin wprowadzały opłaty administracyjne najczęściej od czynności określanych w uchwałach następująco: „od przyjęcia oświadczenia spadkodawcy...” lub „sporządzenia testamentu w trybie art. 951 kodeksu cywilnego”. Czy sporządzenie protokołu może być utożsamiane z tymi czynnościami? Według mnie, sporządzenie protokołu zawierającego wolę spadkodawcy jest czynnością techniczną, dokumentującą oświadczenie spadkodawcy wyrażone ustnie. Protokół nie musi być przy tym sporządzany przez kierownika urzędu stanu cywilnego, a jedynie przez niego podpisany. Sporządzenie testamentu w omawianym trybie, to przede wszystkim ustne wyrażenie woli przez spadkodawcę i jej przyjęcie przez jedną z osób wskazanych w tym przepisie. Sporządzenie testamentu nie może zatem sprowadzać się jedynie do przygotowania protokołu z tej czynności. Opłata skarbową od sporządzenia protokołu nie może być zatem utożsamiana z opłatą administracyjną wprowadzoną na mocy uchwały rady od przyjęcia oświadczenia woli spadkodawcy przez przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego, sekretarza powiatu lub gminy albo kierownika urzędu stanu cywilnego.

Wskazanych wyżej wątpliwości nie rozwiązała nowelizacja powołanego na wstępie przepisu ustawy o opłacie skarbowej dokonana z początkiem 2003 roku¹⁷². W części II kol. II pkt 6 załącznika do tej

ustawy wskazuje się, że opłatę skarbową pobiera się od protokołu zawierającego ostatnią wolę spadkodawcy, sporządzonego przez osoby wymienione w art. 951 § 1 kodeksu cywilnego. Nowa wersja jest o tyle lepsza, że nakazuje pobierać opłatę za sporządzenie protokołu przez wszystkie osoby uprawnione do przyjęcia oświadczenia spadkodawcy, a nie tylko przez kierownika urzędu stanu cywilnego. Jednak w dalszym ciągu opłata skarbową jest pobierana od sporządzenia protokołu. W związku z tym rady gmin niewątpliwie nie mogą wprowadzać w drodze uchwały opłaty administracyjnej od sporządzenia takiego dokumentu. Nie wyklucza to jednak wprowadzenia w uchwale opłaty od przyjęcia oświadczenia woli spadkodawcy przez wymienione w art. 951 kodeksu cywilnego osoby. Jest to inna czynność niż sporządzenie protokołu, od której nie jest pobierana opłata skarbową. W praktyce w tych gminach, gdzie jest uchwała w sprawie opłaty administracyjnej od analizowanej czynności, spadkodawca będzie zobowiązany uiścić dwie opłaty: opłatę administracyjną od przyjęcia oświadczenia woli przez uprawnioną osobę oraz opłatę skarbową od sporządzenia protokołu. Ten „zbieg” opłat przy dokonywaniu jednej czynności przez zainteresowanego, nie jest niczym obcym w obowiązującym systemie. Bardzo zbliżona sytuacja występuje przy wydawaniu zaświadczeń, gdzie opłata skarbową jest pobierana od podania i od wydanego zaświadczenia.

11.2.3. Opłata administracyjna za wypisy i wyrysy z planu zagospodarowania przestrzennego

Na podstawie ustawy z dnia 27. marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym¹⁷³ za wydane wypisy i wyrysy ze studium lub z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego pobierana jest opłata administracyjna. Wejście w życie nowej ustawy, którą zastąpiono ustawę z dnia 7. lipca 1994 r. o zagospodarowaniu przestrzennym,¹⁷⁴ uzasadnia przytoczenie art. 30 ust. 2 nowej ustawy w brzmieniu: „Za wydane wypisy i wyrysy pobiera się opłatę administracyjną w wysokości odpowiadającej poniesionym kosztom ich przygotowania, zgodnie z przepisami o podatkach i opłatach lokalnych”.

173 Dz.U. Nr 80, poz. 717.

174 Tekst jednolity: Dz.U. z 1999 r. Nr 15, poz. 139 ze zm.

Z przytoczonego przepisu wynika nakaz pobierania opłaty administracyjnej. Nie jest to zatem świadczenie, które rada może wprowadzić w drodze uchwały. Podstawą do pobierania opłaty administracyjnej od wypisów i wyrysów jest przytoczony art. 30 ust. 2 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. W ustawie tej nie ma jednak określonych stawek tej opłaty i zasad jej poboru. Kwestie te powinny być uregulowane w uchwale rady gminy podjętej na podstawie art. 18 i 19 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przedmiotem tej uchwały, co należy podkreślić, jest ustalenie stawek oraz zasad ustalania i poboru opłaty administracyjnej za wydane wypisy i wyrisy, a nie jej wprowadzenie. Uchwała takiej treści musi być podjęta na terenie każdej gminy, gdzie jest sporządzony plan zagospodarowania przestrzennego. Jest ona niezbędna do realizacji ustawowego obowiązku pobierania opłaty administracyjnej za wypisy i wyrisy. Niepodjęcie przez radę gminy tej uchwały uniemożliwia pobór tej opłaty, co prowadzi do naruszenia postanowień analizowanego przepisu ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. W tym kontekście rada nie wypełnia ustawowych obowiązków, co może prowadzić do zastosowania sankcji przewidzianych w ustawie o samorządzie gminnym¹⁷⁵.

Bezpośrednie przytoczenie tej regulacji ma również na celu wykazanie wątpliwości dotyczących poprawności jej zredagowania. Razi zwłaszcza zwrot „zgodnie z przepisami o podatkach i opłatach lokalnych”, który nie bardzo wiadomo do czego odnosić. Chodzi zapewne o ustalenie opłaty administracyjnej w oparciu o zasady przewidziane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Jednak literalne brzmienie każe odnosić ten zwrot do kosztów przygotowania wypisów i wyrysów.

Nowością w treści tego przepisu jest uzależnienie wysokości opłaty od kosztów przygotowania wypisów i wyrysów. Jest to zrozumiałe, chociaż możliwość taka przysługiwała radzie i na podstawie poprzednio obowiązującej regulacji¹⁷⁶. Rada gminy, wprowadzając opłaty administracyjne, mogła je różnicować w oparciu o różne, nie określone prawnie kryteria, nie przekraczając jednak stawki maksymalnej. Wprowadzenie wymogu ustalenia opłaty, której wysokość odpo-

175 Mam tu na myśli skargę na bezczynność rady gminy (art. 101a ustawy o samorządzie gminnym) i art. 96 ust. 1, gdzie jest przewidziana możliwość rozwiązania rady gminy przez Sejm.

176 Zob. art. 29 ust. 2 ustawy o zagospodarowaniu przestrzennym.

wiada kosztom przygotowania tych dokumentów planistycznych powoduje, że rada jest zobowiązana do ustalenia tych kosztów. Jest to duża trudność, zwłaszcza że organy gminy nie są podmiotami nastawionymi na prowadzenie działalności w oparciu o szacunek przychodów i kosztów. Jak je zatem oszacować? Mylące może być tu brzmienie powołanego na wstępie przepisu. Można bowiem z niego wyczytać, że koszty przygotowania powinny być ustalone zgodnie z przepisami o podatkach i opłatach lokalnych. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie ma zamieszczonych żadnych reguł dotyczących zasad określania kosztów na potrzeby ustalenia wysokości opłaty administracyjnej. Rada nie może zatem skorzystać z tej ustawy przy liczeniu wspomnianych kosztów. Ich ustalenie wymaga zastosowania rachunku tych kosztów na podstawie stosowanych w ekonomii metod. W przypadku trudności z oszacowaniem kosztów sporządzanie wypisów i wyrysów należy wystąpić do biegłego o sporządzenie opinii w tym zakresie, gdzie koszty te zostaną ustalone. Taki dokument wydaje się konieczny z uwagi na ewentualną możliwość zaskarżenia uchwały do sądu administracyjnego przez każdego zobowiązanego do jej uiszczenia w trybie art. 101 ustawy o samorządzie gminnym. Mogą oni zasadnie wskazywać, skarżąc uchwałę, w sprawie opłaty administracyjnej, że jej wysokość została skalkulowana w oderwaniu od rzeczywistych kosztów sporządzenia wypisów i wyrysów. Obalenie tego twierdzenia jest możliwe po przedstawieniu stosownych kalkulacji, najlepiej sporządzonych przez osobę posiadającą odpowiednie przygotowanie i wykształcenie.

Zgodność ustalenia wysokości opłaty administracyjnej z kosztami będzie przedmiotem zainteresowania regionalnych izb obrachunkowych w ramach sprawowanego przez nie nadzoru nad uchwałami podatkowymi. Mogą one zażądać, na podstawie art. 88 ustawy o samorządzie gminnym, przedstawienia symulacji kosztów związanych z przygotowaniem wypisów i wyrysów z planu zagospodarowania przestrzennego. Izba będzie miała prawo do ingerencji zarówno wówczas, gdy stawka opłaty będzie wyższa niż koszty, jak i niższa niż koszty przygotowania wypisów i wyrysów. Z przytoczonego przepisu wynika bowiem, że opłata jest równa kosztom przygotowania tych dokumentów.

Podjmując uchwałę w sprawie stawek analizowanej opłaty, rada jest związana górną granicą opłaty przewidzianą w art. 19 pkt 1 lit. d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie oznacza to, że w uchwale ma być tylko jedna stawka za każdy wypis i wyrys. Dopuszczalne jest różnicowanie stawek za wydawane wypisy i wyrysy, w oparciu o koszty sporządzenie poszczególnych wypisów i wyrysów. Nie jest to uprawnienie rady, ale nakaz wynikający z art. 30 ust. ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Rada jest zobowiązana oszacować koszty każdego rodzaju wydawanych wypisów i wyrysów, a w oparciu o nie ustalić wysokość opłaty. Inny jest bowiem koszt sporządzenie tych dokumentów na formacie A-4, a inny na formatach większych. Powinno to być zatem uwzględnione w uchwale rady w sprawie tej opłaty. W przypadku wydawania, co jest regułą, wypisów i wyrysów o różnym zakresie przedmiotowym, a przez to i formacie, uchwała rady musi różnicować stawki opłaty w zależności od kosztów ich przygotowania. Za takim rozumieniem tej kompetencji rady przemawia ustawowo określony przedmiot tej opłaty, którym jest wydany wypis i wyrys. Jest to opłata od dokumentu, a nie od czynności jego wydania. Koszty poszczególnych dokumentów są różne, a zatem i opłaty z tym związane powinny być zróżnicowane.

Kończąc rozważania dotyczące opłaty administracyjnej od wydanych wypisów i wyrysów należy stwierdzić, że jej praktyczna realizacja będzie bardzo utrudniona. Przede wszystkim dużym utrudnieniem będzie oszacowanie kosztów związanych z przygotowaniem tych dokumentów. Będzie to, jak sądzę, kwestionowane zarówno przez podmioty ubiegające się o wydanie wypisów i wyrysów, jak i organy nadzoru. Gminy – w związku ze zmianą konstrukcji prawnej tego świadczenia – są zobligowane całkowicie zmienić obowiązujące w latach poprzednich uchwały w sprawie tego rodzaju opłat. Ich postanowienia nie pasują zupełnie do obowiązujących zasad ustalania tej opłaty administracyjnej.

Opłata administracyjna od wypisów i wyrysów w wyniku wprowadzenia omówionych zmian, stała się znacznie „droższa” na etapie jej wprowadzania. Gminy – jak należy sądzić – będą zmuszone ją ustalać w oparciu o opinię biegłego, która kosztuje. Jednocześnie opłata nie może być wyższa (ani niższa) niż koszty, które ponosi gmina. W takiej

sytuacji gmina nie tylko nie „zarobi” na opłacie, ale jeszcze będzie musiała ponieść koszty dodatkowe związane z jej wprowadzeniem (opinia biegłego). Zmiany te z tego punktu widzenia są niekorzystne. Z drugiej jednak strony chronią one podmioty ubiegające się o wypisy i wyrisy przed nadmiernie zawyżonymi opłatami. Jak się wydaje najlepszym rozwiązaniem byłoby ustalenie stawki opłaty skarbowej za wspomniane wypisy i wyrisy. Odciążałoby to gminy od całej procedury wprowadzania tej opłaty, a zwłaszcza kłopotów związanych z poprawnym określeniem jej wysokości. Opłata skarbowa też zasila budżet gminy, a przy tym jest pozbawiona tych wszystkich mankamentów, co omówiona opłata administracyjna.

11.3. Uchwały w sprawie opłaty prolongacyjnej

Na podstawie art. 57 § 7 ordynacji podatkowej rada gminy w formie uchwały może wprowadzić opłatę prolongacyjną w wysokości nie większej niż 50% stawki odsetek za zwłokę. Opłata ta może być wprowadzona z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatków oraz zaległości podatkowych stanowiących dochód budżetu gminy. Stosuje się ją również do odroczonych lub rozłożonych na raty należności płatników lub inkasentów, następców prawnych oraz osób trzecich.

Wprowadzenie opłaty prolongacyjnej jest zależne od woli rady gminy, która może, ale nie musi jej wprowadzać. W praktyce nie we wszystkich gminach rada zdecydowała się na wprowadzenie tego świadczenia. W pierwszych latach po wejściu w życie ordynacji podatkowej nie podejmowano uchwał w sprawie opłaty prolongacyjnej, jak się wydaje z powodu niemożności jej umorzenia w stosunku do określonych podatników. Podjęcie uchwały skutkowało tym, że opłata musiała być pobierana w każdym przypadku odroczenia lub rozłożenia na raty podatków gminnych. Wójt (burmistrz, prezydent) nie był uprawniony do zaniechania ustalania lub umorzenia tej opłaty w drodze decyzji administracyjnej, podejmowanej w sprawach odroczeń i rozkładania na raty. Ograniczało to uprawnienia tych organów, ponieważ za odroczenie lub rozłożenie na raty podatnik musiał „zapłacić” opłatę prolongacyjną, na którą nie miał wpływu gminny organ podatkowy. Stosunkowo wysokie stawki opłaty (wysokie odsetki od zaległości podatko-

wych) i brak możliwości jej zredukowania przez organ podatkowy powodowały, że w niektórych gminach odstąpiono od jej wprowadzenia.

Sytuacja zmieniła się w 2002 roku, kiedy to zmodyfikowano art. 67 ordynacji podatkowej w ten sposób, że przyznano organom podatkowym uprawnienie do umarzania opłaty prolongacyjnej¹⁷⁷. Umożliwiło to wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi) umarzanie opłaty prolongacyjnej w indywidualnych przypadkach, w drodze decyzji administracyjnej. W tej sytuacji trudno jest wskazać na racjonalne powody niewprowadzania tej opłaty w gminach. Opłata ta stanowi dochód budżetu gminy i jest swego rodzaju rekompensatą za przyznane podatnikowi i innym osobom ulgi w zapłacie podatków samorządowych. Względy fiskalne przemawiają za wprowadzeniem tego świadczenia w każdej gminie. W indywidualnych sprawach, tam gdzie sytuacja podatnika lub interes publiczny uzasadnia niepobieranie tej opłaty, można to zrobić w drodze umorzenia.

Wprowadzone z początkiem 2003 roku zmiany w brzmieniu analizowanego art. 57 ordynacji podatkowej, rzutują na podjęte wcześniej uchwały rad w sprawie opłat prolongacyjnych. W uchwałach tych bardzo często niepotrzebnie i niezgodnie z zasadami techniki prawodawczej przepisywana była treść tego przepisu ordynacji. Opłata na tej podstawie może obciążać jedynie odroczone i rozłożone na raty podatki stanowiące dochód budżetu gminy. Od 1. stycznia 2003 roku w zmienionym art. 57 § 7 zapisano, że opłata jest pobierana nie tylko od odroczenia i rozłożenia na raty podatku, ale również – i to jest nowość – zaległości podatkowej. Rady gmin, które chcą aby na terenie gminy opłata była pobierana od zaległości podatkowych, powinny zmienić uchwały uwzględniając zmienione brzmienie art. 57 § 7 ordynacji. Należy przy tym zaznaczyć, że to ustawa określa od czego opłata prolongacyjna ma być pobierana. Materia ta nie powinna być zatem przedmiotem uchwał, chyba że rada chce zawęzić pobór opłaty, np. tylko do rozkładania na raty. W innych przypadkach w uchwale należy stwierdzić, że opłata jest wprowadzana na danym obszarze i określić wysokość jej stawki. Inne postanowienia są niepotrzebne z uwagi na to, że

177 Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387.

będą w istocie rzeczy powtórzeniem regulacji ustawowych. Określony w uchwale przedmiot opłaty prolongacyjnej nie może oczywiście wykraczać poza uregulowania ustawowe. Uchwała w sprawie opłaty prolongacyjnej może być podjęta w trakcie roku, ale jej pobór powinien dotyczyć tylko tych przypadków odroczeń i rat, które zostały przyznane na podstawie decyzji wydanej po jej wejściu w życie. Procentowe określenie stawki opłaty prolongacyjnej (np. 30% odsetek od zaległości podatkowych) powoduje, że uchwała ta nie musi być rokrocznie aktualizowana i obowiązuje do momentu jej uchylecia lub zmiany.

PROCEDURA PODEJMOWANIA UCHWAŁ

1. Uwagi ogólne

Przez procedurę podejmowania uchwał podatkowych należy rozumieć uporządkowany proces składający się z szeregu etapów, których spełnienie prowadzi do podjęcia uchwały. Pierwszym z nich, niejako wszczynającym ten proces, jest inicjatywa uchwałodawcza. Następnie kolejno: przygotowanie projektu uchwały, postępowanie z nim na sesji, podjęcie uchwały i jej podpisanie. Proces ten powinien być uregulowany prawnie, a to z uwagi na konieczność określenia stabilnych, powtarzalnych i uporządkowanych zasad tworzenia tego aktu prawa miejscowego. Regulacja prawna w tym zakresie jest bardzo ważna przede wszystkim z uwagi na podmioty, które uczestniczą w procesie podejmowania uchwał w gminach. Jak już była o tym mowa, w organach gmin ograniczona jest możliwość zatrudniania osób dysponujących odpowiednimi kwalifikacjami do prowadzenia, czy też nadzorowania procedury uchwałodawczej. W małych gminach problemem finansowym jest zatrudnienie odpowiednio przygotowanego radcy prawnego, a co dopiero osoby mającej kwalifikacje z dziedziny legislacji. W takiej sytuacji wydaje się niezbędnym ściśle i szczegółowo uregulowanie prawne procesu przygotowania projektu, uchwalenia i ogłoszenia uchwały rady. Niestety, regulacje tego dotyczące, zwłaszcza ustawowe, są fragmentaryczne, niespójne, pozostawiające gminom zbyt duży obszar do unormowania.

W ustawie o samorządzie gminnym trudno doszukać się całościowego uregulowania tego procesu. Brakuje tam przepisów, które normowałyby sprawy o fundamentalnym znaczeniu, takie jak np. określenie podmiotów uprawnionych do inicjatywy uchwałodawczej, tryb przygotowania projektu uchwały, układ i systematyka wewnętrzna projektu i

samej uchwały, sporządzanie i zawartości uzasadnień do projektów itp. Kwestie te niekiedy też fragmentarycznie są uregulowane w ustawach szczególnych, gdzie unormowane są sprawy dotyczące poszczególnych rodzajów uchwał podejmowanych przez rady gmin. W przypadku aktów podatkowych tego typu regulacje w zasadzie nie występują. Można jako przykład wskazać przepisy regulujące instytucję samoopodatkowania mieszkańców na cele publiczne, czy też przepisy, określające tryb tworzenia listy miejscowości, gdzie jest pobierana opłata miejscowa. Są to jednak regulacje szczątkowe, które w niewielkim stopniu normują proces podejmowania tych aktów. W zasadzie przepisy ustawowe upoważniające radę gminy do podejmowania określonych działań prawotwórczych wskazują tylko, i to nie zawsze, że mają one przybrać formę uchwały. Tej luki w regulacjach ustawowych w żaden sposób nie mogą wypełnić przepisy powołanego rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”¹. W zasadzie nie ma tam przepisów, które regulują proces podejmowania uchwał przez gminy.

Przy tak mizernym unormowaniu procesu uchwałodawczego w ustawach cały ciężar stworzenia prawidłowego modelu postępowania z uchwałami spoczywa na radach gmin². Jest to jeden z większych mankamentów tworzenia prawa miejscowego. Przerzucenie przez ustawodawcę obowiązku określenia zasad przygotowania, uchwalenia i ogłoszenia uchwał podatkowych na nieprzygotowane do tego kadrowo organy gmin jest zjawiskiem, które należy ocenić negatywnie. To ustawodawca, przekazując organom samorządowym uprawnienia prawotwórcze, powinien dać im wzorzec postępowania prowadzącego do uchwalenia danego aktu. Wzorca takiego jednak nie ma, przez co proces ten musiał być samodzielnie uregulowany przez gminy w statutach. Tam też zawarte są przepisy regulujące proces tworzenia uchwał przez organy gminy. Analiza tych przepisów wymaga sięgnięcia do statutów poszczególnych gmin³. Na tej podstawie można przedstawić charakte-

1 Zasady techniki prawodawczej są omówione w rozdziale dotyczącym formy uchwał podatkowych.

2 Problemu tego nie rozwiązuje określanie wzorcowych statutów. Wzorcowy statut powiatów wzbudzał w doktrynie wiele kontrowersji, co doprowadziło do usunięcia z ustawy o samorządzie powiatowym art. 2 ust. 5, gdzie była zawarta podstawa prawna do jego wydania (Dz.U. z 2001 r. Nr 45, poz. 497). Szerzej na ten temat: D. Dąbek: Prawo miejscowe..., op. cit., s. 188.

3 Zawarte w tej części pracy ustalenia poczyniono na podstawie analizy 46 statutów gmin – 15 miast wojewódzkich, 7 gmin miejskich i 14 gmin wiejskich.

rystykę typowego modelu tworzenia uchwał podatkowych, co ma miejsce w kolejnych punktach niniejszego rozdziału.

Przed przejściem do szczegółowej analizy poszczególnych etapów procesu uchwałodawczego należy dokonać jego ogólnej charakterystyki. Analiza zawartych w statutach przepisów regulujących proces tworzenia prawa miejscowego pozwala stwierdzić dużą różnorodność w ujęciu formalnym i merytorycznym. Jest to wynik braku jednolitego modelu – wzorca określonego aktami wyższego rzędu, który mógłby być powielany przez poszczególne rady gmin. Daje się zauważyć, że rolę tego wzorca zastępują rozwiązania zawarte w statutach dużych miast. Małe gminy starają się powielać i wiernie naśladować regulacje zawarte zwłaszcza w statutach miast wojewódzkich⁴. Prowadzi to do ujednolicenia tych przepisów na obszarze województw. Jest to zjawisko pozytywne, ponieważ statuty dużych miast charakteryzują się przyzwoitym poziomem legislacyjnym. Potwierdza to jednak wcześniej sformułowaną tezę o konieczności jednolitego uregulowania tego tematu w skali kraju.

Zawarte w statutach przepisy regulujące proces stanowienia uchwał charakteryzują się dużą stabilnością. Zmiany ich treści są wprowadzane stosunkowo rzadko. Niekiedy daje się zaobserwować negatywne zjawisko utrzymywania w mocy przepisów statutowych, które stały się nieaktualne z uwagi na zmianę struktur organizacyjnych lub nazewnictwa.

Cechą charakterystyczną omawianych regulacji jest ich wtórny charakter w stosunku do pewnych zwyczajów związanych z procedurą uchwałodawczą. Można stwierdzić, że pomimo istnienia regulacji statutowych rzeczywisty tryb postępowania z projektem uchwały jest nieco inny, z reguły uproszczony. Stosunkowo często można zaobserwować, że np. systematyka wewnętrzna uchwały zawarta w statucie nie jest zastosowana w określonych uchwałach, gdzie wprowadzono inny podział i układ poszczególnych przepisów. Jest to spowodowane w dużej mierze brakiem jasnych reguł określających stosunek statutu do innych aktów prawa miejscowego. Nie ma jednolitości poglądów co do nadrzędności statutu w stosunku do innych aktów prawa miejscowego⁵.

4 Przykładem mogą być bardzo zbliżone co do treści przepisy statutu Białegostoku, Sejn i Gib.

5 Szerzej D. Dąbek: *Prawo miejscowe...*, op. cit., s. 189.

Jednak przyjęcie tezy, zgodnie z którą nie jest naruszeniem prawa sporządzenie uchwały w innym układzie i trybie niż to wynika z postanowień statutu, podważa w ogóle sens regulowania tych kwestii w statucie. Po co je zamieszczać w tym akcie, skoro nie będą one musiały być przestrzegane przez np. radę gminy na etapie uchwalania? Są to przepisy o charakterze powszechnie obowiązującym, rodzącym pewne uprawnienia i obowiązki określonych podmiotów, przez co muszą być stosowane. Inne uchwały rad powinny odpowiadać sformułowanym w statucie wymogom dotyczącym ich budowy, lub procedury podejmowania. Jeżeli nie odpowiadają, są niezgodne z obowiązującym prawem. Pozbawienie określonego podmiotu zagwarantowanej w statucie np. inicjatywy uchwałodawczej jest naruszeniem prawa powszechnie obowiązującego i skutkuje następstwami przewidzianymi w takim przypadku. Na tej samej zasadzie uchwała podjęta z naruszeniem warunków przewidzianych w statucie jest z tego powodu niezgodna z prawem. Niezgodności tej nie można odnosić tylko do przypadków naruszenia w uchwale przepisów rangi ustawowej.

W zawartych w statutach przepisach regulujących procedurę uchwałodawczą nie ma przewidzianych specyficznych regulacji dotyczących podejmowania uchwał podatkowych. Są one podejmowane na ogólnych zasadach. Brak tej specyfiki nie może dziwić z uwagi na stosunkowo niewielkie uprawnienia rad do kształtowania konstrukcji podatków, jak i niewielką rolę fiskalną tych świadczeń. Są to uchwały bardzo często podejmowane w danym roku na zasadzie powielenia regulacji obowiązujących w roku poprzednim, z niewielkimi zmianami aktualizacyjnymi, które wynikają ze zmiany przepisów ustawowych lub waloryzacji stawek.

2. Inicjatywa uchwałodawcza

Przez inicjatywę uchwałodawczą należy rozumieć uprawnienie określonych podmiotów do inicjowania procesu normowania konkretnych spraw przez organ stanowiący w drodze uchwały. Najczęściej inicjatywa uchwałodawcza sprowadza się do opracowania i przedstawienia radzie stosownego projektu uchwały. Niekiedy propozycja ta musi zawierać uzasadnienie i symulację skutków finansowych, które wystąpią po jej

uchwaleniu. Projekty uchwał przedłożone radzie przez podmioty mające inicjatywę uchwałodawczą muszą być przez ten organ rozpatrzone⁶. Nie oznacza to, że muszą one prowadzić do podjęcia wnioskowanych uchwał. Organ stanowiący może postanowić o odrzuceniu inicjowanych regulacji.

Inicjatywa uchwałodawcza jest przypisana określonym w przepisach podmiotom, które mogą ją wykonywać zarówno samodzielnie, jak i na wniosek innych zainteresowanych podmiotów. Wniosek o podjęcie inicjatywy uchwałodawczej może być złożony przez każdą zainteresowaną osobę. Czy będzie on skutkował podjęciem stosownych działań przez podmiot posiadający inicjatywę uchwałodawczą, jest to zależne do tego podmiotu. Może ona złożyć stosowny projekt uchwały, albo nie wykorzystać przysługujących mu uprawnień, wówczas, gdy nie przekonają go argumenty podniesione we wniosku. Określanie w statutach gmin osób uprawnionych do składania wniosków o podjęcie inicjatywy uchwałodawczej nie może być interpretowane w ten sposób, że wnioski takie mogą składać tylko te osoby. Sensowne propozycje uregulowania określonych spraw z odpowiednim uzasadnieniem, pochodzące od innych osób niż wymienione w statucie, też powinny prowadzić do zainicjowania procesu uchwałodawczego przez uprawniony do tego podmiot.

Kwestia inicjatywy uchwałodawczej nie została uregulowana wprost w ustawie o samorządzie gminnym, gdzie stwierdza się jedynie, że wójt (burmistrz, prezydent) przygotowuje projekty uchwał rad gmin (art. 30 ust. 2 pkt 1). Z zapisu tego trudno wywieść wprost, czy ten organ gminy posiada inicjatywę uchwałodawczą, czy też jest on zobowiązany do przygotowywania każdego projektu uchwały i to niezależnie od tego kto jest jego wnioskodawcą. Brzmienie przytoczonej regulacji wskazuje jedynie na obowiązek przygotowania projektu uchwał rad. Według mnie przepis ten znajdzie zastosowanie w stosunku do własnych inicjatyw prawotwórczych tego organu, jak i wówczas, gdy inicjatywa uchwałodawcza innego uprawnionego podmiotu nie przybiera postaci projektu uchwały (wnioski mieszkańców, samorządu, lub organizacji). Przepis ten nie przesądza jednak o tym czy wójtowi (bur-

6 Tamże, s. 264.

mistrzowi, prezydentowi) przysługuje inicjatywa ustawodawcza. Traktuje on bowiem o obowiązku przygotowania projektu, a nie uprawnieniu do inicjowania procesu uchwałodawczego. W żadnym razie z przepisu tego nie można wywieść, że organ ten ma inicjatywę uchwałodawczą. Na tej podstawie, według mnie, organ ten nie mógłby skutecznie domagać się podjęcia przez radę stosownych uchwał. Stąd też wójtowi, (burmistrzowi, prezydentowi) przyznawana jest inicjatywa uchwałodawcza w statutach gmin⁷. Gminy w swoich statutach wskazują także inne podmioty, którym przysługuje inicjatywa uchwałodawcza. Kompetencja rady gminy do takiego działania znalazła potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 17. listopada 1995 r.⁸, w którym stwierdza się, że na podstawie art. 3 ust. 1 i art. 18 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 8. marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym, rada gminy może w statucie określić organy, którym przysługuje inicjatywa uchwałodawcza w sprawach rozstrzyganych w drodze uchwały. Katalog podmiotów, którym w statutach komunalnych przyznano inicjatywę uchwałodawczą jest szeroki i obejmuje, w szczególności:

- 1) wójta, burmistrza, prezydenta;
- 2) przewodniczącego rady;
- 3) grupę radnych⁹;
- 4) kluby radnych;
- 5) komisje – stałe i doraźne¹⁰;

7 W szeregu statutach w dalszym ciągu wskazany jest zarząd gminy i jego członkowie jako podmioty uprawnione do inicjowania uchwał. Uprawnienia te przeszły na wójta (burmistrza, prezydenta) na podstawie ustawy z dnia 20. czerwca 2002 r. o bezpośrednim wyborze wójta, burmistrza i prezydenta miasta (Dz. U. Nr 113, poz. 984 ze zm.).

8 Sygn. akt SA/Wr 2515/95 – opublikowany w: OSS 1996, nr 1.

9 W zależności od gminy wprowadza się wymóg określonej minimalnej liczby radnych, którzy mogą wystąpić z projektem uchwały, np. 3 (§ 10 statutu Miasta Leszna), 4 (§ 50 statutu Gminy Olszanica), 5 (§ 21 zał. nr 4 do statutu Miasta i Gminy Sępólno) czy 7 (§ 37 statutu Miasta Gdańska). W niektórych gminach minimalna liczba radnych, którym przysługuje inicjatywa uchwałodawcza wyrażona jest stosunkowo do ogólnej liczby radnych, np. 1/10 ustawowego składu rady (§ 27 statutu Miasta Krakowa) czy też 1/4 ustawowego składu rady (§ 9a zał. nr 3 do statutu Gminy Łask).

10 Regułą jest, że w statutach wskazuje się generalnie na komisje jako podmioty uprawnione do wnoszenia projektów uchwał. W niektórych gminach wyróżnia się jednak w tym zakresie komisje stałe i doraźne (§ 33 statutu Miasta Opola), a w innych wskazuje się jako podmiot uprawniony jedynie komisje stałe (§ 34 statutu Gminy Iłsko).

6) organy jednostek pomocniczych¹¹;

7) grupę mieszkańców¹².

Nie ma w obowiązującym systemie ograniczeń co do możliwości przyznania w statucie inicjatywy uchwałodawczej określonym podmiotom. Stąd też rada ma duży zakres swobody przy określaniu tego katalogu. W statucie, co oczywiste, nie można ograniczać lub pozbawiać inicjatywy uchwałodawczej podmiotów, które mają do tego prawo na podstawie ustaw. Taka sytuacja ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy wynika to wprost z ustawy o samorządzie gminnym (np. art. 19 ust. 4 jako podmiot uprawniony do zgłoszenia wniosku o podjęcie uchwały w sprawie odwołania przewodniczącego lub wiceprzewodniczącego rady gminy wskazuje wyłącznie radę w liczbie 1/4 ustawowego składu), albo z regulacji ustaw szczególnych (np. art. 17 pkt 4 i 14 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym stanowi, iż organem właściwym do sporządzenia projektu miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego i przedstawienia projektu radzie jest wójt (burmistrz, prezydent). Podmioty te są uprawnione do inicjowania procesu uchwałodawczego bez względu na postanowienia statutów. Ich kompetencja wynika z przepisów rangi ustawowej.

Duża swoboda rady przy ustalaniu podmiotów posiadających inicjatywę uchwałodawczą skutkuje tym, że niekiedy są to specyficzne jednostki i osoby. Jako przykład można wskazać § 28 statutu Gminy Miasta Torunia, zgodnie z którym Kapituła Honorowa Wyróżnień Miasta Torunia występuje z inicjatywą podjęcia stosownej uchwały w przypadku nadawania honorowych wyróżnień Miasta Torunia. Projekt takiej uchwały musi jednak uzyskać pisemne poparcie co najmniej 2/3 ustawowego składu rady.

Co do zasady wystąpienie z inicjatywą uchwałodawczą zależne jest od wyłącznej woli podmiotu legitymowanego. Jednak i w tym zakresie można doszukać się w statutach regulacji specyficznych. Dla przykładu w § 49 statutu Miasta Biała Podlaska przewiduje się, że z inicjatywą

11 Na organy jednostek pomocniczych w sprawach związanych z ich zakresem działania jako podmioty posiadające inicjatywę uchwałodawczą wskazuje § 28 statutu Gminy Miasta Toruń.

12 Inicjatywa uchwałodawcza przysługuje grupie co najmniej 150 mieszkańców Torunia, posiadających prawo wybierania na podstawie ustawy regulującej ordynację do rad gmin (§ 28 statutu Gminy Miasta Toruń).

podjęcia uchwały przez radę mogą występować: co najmniej 5 radnych, klub radnych oraz prezydent i przewodniczący - są to zatem podmioty powszechnie spotykane również w innych gminach. Podmioty te jednak, zgodnie z zapisami tego statutu, mogą działać z własnej inicjatywy, jak również na wniosek mieszkańców miasta, organizacji społecznych i politycznych, spółdzielni, podmiotów gospodarczych, związków zawodowych itp. Odrzucenie wniosku o podjęcie inicjatywy uchwałodawczej należy w takim przypadku uzasadnić na piśmie informując o tym organizację (mieszkańców), która wniosek zgłosiła.

Podobną regulację znaleźć można także w § 22 zał. nr 5 do statutu Miasta Skierniewice, gdzie mówi się, iż partie polityczne i stronnictwa polityczne, organizacje społeczne, zawodowe, spółdzielcze – działające na terenie miasta, a także samorząd mieszkańców osiedla, mogą wystąpić do podmiotów posiadających inicjatywę uchwałodawczą z wnioskiem o podjęcie takiej inicjatywy w określonej sprawie.

W niektórych kwestiach inicjatywa uchwałodawcza przysługuje wskazanej w statucie kwalifikowanej liczbie radnych. W § 18 statutu Gminy Sztum przewidziano rozwiązanie, wedle którego z wnioskiem o podjęcie uchwały zmieniającej lub uchylającej uchwałę rady może wystąpić m.in. co najmniej 6 radnych, podczas gdy generalnie inicjatywę uchwałodawczą przyznano grupie co najmniej 3 radnych.

Specyficzne rozwiązanie występuje w statucie Miasta Krakowa (§ 27). Wprawdzie wskazany w tym akcie krąg podmiotów i organów, którym przysługuje inicjatywa uchwałodawcza jest w zasadzie standardowy (komisje, co najmniej 1/10 radnych, prezydent, przewodniczący), ale już np. uprawnienia w tym zakresie prezydenta miasta ograniczono jedynie do spraw określonych ustawami. Ponadto przewidziano także taką sytuację, w której żaden ze wskazanych podmiotów i organów, pomimo zaistnienia takiej potrzeby, nie występuje z projektem uchwały. Jeżeli tak się stanie, a więc w przypadku braku aktywności podmiotów posiadających inicjatywę uchwałodawczą, komisja główna rady może wskazać podmiot zobowiązany do przygotowania projektu uchwały rady.

3. Przygotowanie projektu uchwały

Przez przygotowanie projektu uchwały należy rozumieć zespół czynności i działań zmierzających do opracowania pisemnego dokumentu, wyrażającego treść zamierzonego rozstrzygnięcia i odpowiadającego co do treści i formy warunkom określonym przepisami prawa. Tego typu dokument jest przedmiotem obrad organu stanowiącego i po pomyślnym głosowaniu przybiera postać uchwały tego organu¹³.

Ustawa o samorządzie gminnym nie zawiera szczególnych regulacji w zakresie przygotowywania projektów uchwał. Jedynie w art. 30 ust. 2 pkt 1 ustawy, o czym już była mowa, zawarto dość lakoniczne stwierdzenie, że to do zadań wójta należy przygotowywanie projektów uchwał rady gminy. Obowiązek sporządzenia projektu uchwały przez wójta nie wyklucza możliwości przygotowania projektu przez podmiot posiadający inicjatywę uchwałodawczą. Jeżeli taki projekt odpowiada warunkom przewidzianym w statucie, to staje się przedmiotem obrad rady.

O możliwości przygotowania projektu uchwały przez inne niż wójt (burmistrz, prezydent) podmioty świadczą zapisy statutów komunalnych. Z analizy tych aktów wynika, że rozwiązania w tym zakresie są zróżnicowane, podobnie jak i w kwestiach związanych z samym tworzeniem projektu oraz warunków formalnych, które powinien on spełniać. Analizując zapisy statutów, wyróżnić można 4 podstawowe sposoby przygotowywania projektów uchwał. W literaturze przedmiotu określane są one mianem modeli powstawania projektów aktów prawa miejscowego¹⁴. Oto one:

- 1) projekt uchwał sporządza sam wnioskodawca i przedkłada go w formie pisemnej na ręce przewodniczącego rady;¹⁵

13 Por. A. Szewc, T. Szewc: *Uchwałodawcza działalność...*, op.cit., s. 67.

14 Tamże, s. 68.

15 Statuty przewidują często określony minimalny okres, który musi być zachowany od złożenia projektu uchwały do planowej sesji rady, np. 14 dni (§ 44 statutu Gminy Nysa), 21 dni (§ 4 zał. nr 4 do statutu Miasta Gdańska), 28 dni (§ 39 statutu Miasta Wrocławia). W szczególnych wypadkach przewidziane terminy mogą ulec skróceniu do 7 dni, ale wiąże się to z uzyskaniem zgody przewodniczącego rady (§ 26 zał. nr 3 do statutu Miasta Białegostoku), lub też tego rodzaju uprawnienie przysługuje jedynie wybranym podmiotom, np. zarządowi (§ 4 zał. nr 4 do statutu Miasta Gdańska). Niektóre statuty dopuszczają także wystąpienie z projektem dopiero na radzie, co jednak wiąże się po pierwsze z koniecznością przegłosowania jego przyjęcia do porządku obrad, a po drugie ze skierowaniem do zaopiniowania właściwym podmiotom (§ 25 zał. nr 5 do statutu Miasta Sandomierza, § 34 statutu Miasta Koszalina).

- 2) inicjatywa uchwałodawcza pochodzi od uprawnionego podmiotu, ale sam projekt uchwały przygotowuje wójt (burmistrz, prezydent);
- 3) projekt przygotowuje alternatywnie wnioskodawca albo wójt (burmistrz, prezydent);
- 4) projekt przygotowuje wójt (burmistrz, prezydent), ale jedynie wtedy, gdy podmiot występujący z inicjatywą uchwałodawczą nie sporządza projektu.

Każdy z tych modeli jest dopuszczalny z uwagi na postanowienia ustawy o samorządzie gminnym. Podstawą ich funkcjonowania są zapisy statutów, które uwzględniają preferencje i przyzwyczajenia radnych uczestniczących w tym procesie. Trudno jest jednoznacznie stwierdzić, który z przedstawionych wyżej sposobów przygotowywania projektów jest najlepszy. Zależy to od wielu czynników, a przede wszystkim kwalifikacji podmiotu zgłaszającego inicjatywę uchwałodawczą. Nie można wymagać od nieprzygotowanych do tego osób złożenia poprawnie skonstruowanego i odpowiadającego wymogom dobrej legislacji projektu uchwały. Jeżeli przyznaje się w statucie inicjatywę uchwałodawczą, np. grupie mieszkańców, to należy przewidzieć konieczność opracowania projektu przez organ wykonawczy.

Projekt, co do zasady, składany jest w formie pisemnej. Należy jednak wspomnieć, że w niektórych statutach przewiduje się wyjątek od tej zasady – projekty uchwał o charakterze proceduralnym mogą być wnoszone ustnie, a po przegłosowaniu są one jedynie odnotowywane w protokole sesji¹⁶.

Dużo uwagi poświęca się w statutach komunalnych wymogom formalnym, które musi spełniać złożony projekt uchwały. Generalnie wskazuje się, iż powinien być on zredagowany w sposób zwięzły, syntetyczny, przy użyciu wyrażeń w ich powszechnym znaczeniu. Należy przy tym unikać posługiwania się wyrażeniami specjalistycznymi, zapożyczonymi z języków obcych i neologizmami¹⁷. Projekt uchwały powinien zawierać w szczególności:¹⁸

16 Por. § 30 zał. nr 44 do statutu Gminy Puńsk, § 20 zał. nr 3 do statutu Gminy Słubice.

17 Por. § 58 statutu Gminy Kiszewo, § 44 zał. nr 4 do statutu Gminy Trzbień.

18 Por. § 32 zał. nr 1 do statutu Miasta Bartoszyce, § 27 zał. nr 3 do statutu Miasta Białegostoku, § 35 statutu Miasta Koszalina, § 31 zał. nr 4 do statutu Miasta Mysłowice.

- 1) datę i tytuł;
- 2) podstawę prawną;
- 3) ściśle określenie przedmiotu uchwały i środków jej realizacji;
- 4) określenie organu, któremu powierza się wykonanie uchwały;
- 5) termin wejścia w życie uchwały i ewentualny czas jej obowiązywania;
- 6) podpis autora projektu.

Do projektu uchwały dołącza się pisemne uzasadnienie, które powinno zawierać m.in. wyjaśnienie potrzeby i celu podjęcia uchwały, informację o aktualnym stanie faktycznym i prawnym w dziedzinie objętej uchwałą oraz przewidywane skutki prawne, finansowe i społeczne wynikające z przyjęcia uchwały¹⁹.

Jeżeli projekt zawiera błędy formalne lub braki w wymogach formalnych, jest zwracany do wnioskodawcy celem uzupełnienia.

Często już na etapie składania projektu wymagane jest dołączenie do niego niezbędnych opinii. W tym zakresie zasadą stało się obligatoryjne opiniowanie projektu przez wykwalifikowany podmiot posiadający wiedzę prawniczą, najczęściej radcę prawnego. Wnoszony projekt powinien zawierać jego parafę, albo też pieczętkę i podpis.²⁰ W sytuacji, gdy podjęcie uchwały wywołuje skutki finansowe, niektóre statuty wymagają wyrażenia opinii przez skarbnika gminy, który pozytywną opinię o projekcie wyraża przez złożenie podpisu i pieczęci imiennej²¹. W większości wypadków opinie właściwych komisji rady oraz zarządu uzyskiwane są jednak dopiero po przekazaniu projektu do konsultacji, już po jego przedłożeniu radzie.

Szczególnie interesujący tryb prac nad projektem przewiduje § 4 zał. nr 4 do statutu Miasta Gdańska. W sytuacji, gdy projekt uchwały sporządzany jest przez radnych, uprawnieni są oni do zwrócenia się do Biura Rady Miasta Gdańska o zapewnienie im pomocy prawnej, co w szczególności dotyczy sporządzenia opinii radcy prawnego oraz pomocy merytorycznej przez odpowiednie wydziały urzędu. Przewodniczący

19 Por. § 33 zał. nr 1 do statutu Miasta Bartoszyce.

20 Por. § 25 zał. nr 5 do statutu Miasta Sandomierza, § 33 zał. nr 1 do statutu Miasta Bartoszyce.

21 Zob. § 44 statutu Gminy Nysa.

rady określa komisję wiodącą oraz inne komisje opiekujące się projektem uchwały. W celu zapewnienia właściwego trybu przygotowania projektów uchwał oraz skoordynowania obiegu pomiędzy właściwymi organami dla każdego projektu zakłada się „kartę obiegu”, zawierającą w szczególności:

- 1) numer druku;
- 2) określenie projektodawcy;
- 3) datę złożenia projektu;
- 4) proponowany termin wniesienia do porządku sesji;
- 5) wskazane przez przewodniczącą rady komisje opiniujące, w tym komisję wiodącą, termin przekazania do zaopiniowania (w przypadku projektów wnoszonych przez komisje, grupy radnych oraz kluby radnych datę przekazania do zarządu);
- 6) datę wyrażenia opinii przez komisję oraz zarząd.

W statutach komunalnych wyraźnie podkreśla się szczególnie tryb prac nad projektem uchwały budżetowej. W tym zakresie chodzi zwłaszcza o podmiot legitymowany do złożenia projektu (wójt), terminy prac nad projektem oraz uzyskanie odpowiednich opinii regionalnej izby obrachunkowej. Ponadto wraz z projektem budżetu przedstawia się informację o stanie mienia komunalnego wraz z objaśnieniami. W zakresie właściwych w tym przypadku procedur statuty odsyłają do zasad ustawy o finansach publicznych, albo też organy wykonawcze same w odrębnej uchwale określają tryb prac nad projektem uchwały budżetowej²².

W statutach gmin nie ma natomiast, o czym już wspomniano, szczególnych postanowień dotyczących przygotowywania projektów uchwał podatkowych. Projekty te są przygotowywane na ogólnych zasadach określonych w tych aktach. Jednak w niektórych sytuacjach, zwłaszcza przy przygotowywaniu projektów uchwał wprowadzających zwolnienia i ulgi podatkowe, zasadnym wydaje się wprowadzenie obligatoryjnego wymogu przedstawiania symulacji skutków jakie wywoła to w budżecie. Można też rozważyć wprowadzenie do statutow

22 Por. § 56 statutu Miasta Sandomierza, § 66 statutu Gminy Michałów, § 76 statutu Miasta Koszalina.

rozwiązań obowiązujących przy przygotowywaniu i uchwalaniu ustaw podatkowych.²³

4. Przedłożenie projektu radzie

Przygotowany zgodnie z wymogami formalnymi projekt uchwały, najczęściej po uprzednim uzyskaniu akceptacji prawnika co do jego zgodności z prawem, przedkładany jest radzie. Odpowiednie procedury w tym zakresie szczegółowo regulują statuty gminne.

Można wyróżnić dwa sposoby przedstawiania projektu uchwały radzie:

- 1) wnioskodawca przedkłada projekt podmiotowi odpowiedzialnemu za przygotowanie materiałów na sesję (najczęściej jest to przewodniczący rady);
- 2) wnioskodawca samodzielnie przedstawia projekt na sesji, albo też w jego imieniu czyni to upoważniony podmiot.

Po złożeniu projektu uchwały zwykle wymaga on zaopiniowania przez wyznaczone podmioty. W niektórych statutach gminnych wprowadzono jednak, o czym już wspomniano, wymóg uzyskania odpowiednich opinii (zwykle prawnika) jeszcze przed złożeniem projektu. Podmiotami uprawnionymi do oceny projektów są właściwe komisje, kluby radnych, a także sekretarz i skarbnik w sprawach należących do ich właściwości²⁴. W ściśle określonych przypadkach, najczęściej gdy ustawa tak stanowi, projekt uchwały wymaga zaopiniowania przez podmioty zewnętrzne, np. związki zawodowe, kuratora oświaty czy też organy inspekcji sanitarnej. Jednak nie wszystkie projekty wymagają opiniowania. Z analizy statutów wynika, że zwykle opinia właściwej komisji nie jest wymagana przy projektach uchwał w sprawach personalnych²⁵. Uchwały podatkowe nie wymagają wcześniejszego zaopiniowania przez podmioty zewnętrzne.

23 Szerzej: C. Kosikowski: *Legislacja...*, op. cit., s. 73 i nast.

24 Por. § 39 statutu Wrocławia, zał. nr 1 do statutu Gminy Miasta Toruń, § 34 zał. nr 1 do statutu Miasta Bartoszyce.

25 Zob. np. § 31 statutu Miasta Krakowa, § 25 zał. nr 3 do statutu Miasta Białegostoku.

W celu zdyscyplinowania organów opiniujących w statutach komunalnych wprowadzono terminy, w których sporządzone opinie powinny być przedkładane. Terminy te nie są jednolite i w niektórych wypadkach mogą być przedłużane, np. § 31 statutu Miasta Krakowa zobowiązuje zarząd i komisje do dostarczenia i przedstawienia radzie opinii najpóźniej w trakcie pierwszego czytania, a te nie mogą powoływać się na niemożność wydania opinii, jeżeli projekt uchwały został im doręczony, co najmniej 14 dni przed terminem sesji. W § 31 zał. nr 3 do statutu Gminy Warszawa–Wilanów termin na przygotowanie stanowiska przez komisje określono jako maksymalnie 2 tygodnie; z zastrzeżeniem, że przewodniczący rady na wniosek przewodniczącego komisji może go przedłużyć. Krótszy, bo 7 dniowy termin na wydanie opinii przez komisję przewidziano np. w § 34 zał. nr 3 do statutu Miasta Bartoszyce, przy czym jeżeli omówienie i zaopiniowanie projektu w powyższym terminie nie jest możliwe, na wniosek przewodniczącego komisji przewodniczący rady rozstrzyga o przystąpieniu do rozpatrzenia projektu bezpośrednio na sesji, albo o przedłużeniu terminu wydania opinii i przeniesienia tego tematu pod obrady kolejnej sesji. Trybu tego nie stosuje się jednak do projektu uchwały budżetowej, przyjęcia sprawozdania z wykonania budżetu, udzielenia bądź nie udzielenia organowi wykonawczemu absolutorium, stanowienia przepisów gminnych oraz zmian w statucie.

Nie przedstawienie opinii we wskazanym terminie skutkuje zwykle jej pominięciem i nie wstrzymuje prac nad projektem, chyba że rada zadecyduje inaczej²⁶. W niektórych statutach wskazuje się, że niezachowanie terminu na przedstawienie opinii powoduje, że opinia taka jest bezskuteczna²⁷.

Najczęściej jako podmiot opiniujący wskazuje się właściwe przedmiotowo komisje rady, przy czym albo przygotowują one opinię indywidualnie, albo też w porozumieniu z pozostałymi komisjami, tworząc zespoły robocze do opracowania wspólnego stanowiska²⁸. Na posiedzeniu rady stanowisko komisji prezentuje wybrany z jej składu rad-

26 Tak m.in. stanowi § 31 statutu Miasta Krakowa.

27 Por. § 9 zał. nr 4 do statutu Miasta Gdańska.

28 Zob. § 31 zał. nr 3 do statutu Gminy Warszawa–Wilanów

ny-sprawozdawca, który w szczególności informuje o proponowanych przez komisję poprawkach oraz o nie przyjętych przez komisję wnioskach i opiniach innych komisji i radnych oraz o motywach ich odrzucenia²⁹. Niektóre statuty przewidują, że w sytuacji, gdy w danej sprawie właściwych jest więcej komisji, przewodniczący wyznacza komisję wiodącą, która przygotowuje opinię w oparciu o sugestie wszystkich właściwych komisji³⁰.

Komisje dokonują rozstrzygnięcia w głosowaniu, a następnie przedstawiają swoje, najczęściej pisemne stanowisko, w którym wnioskuje o: przyjęciu projektu bez poprawek, przyjęciu z określonymi poprawkami, albo odrzuceniu projektu. Wnioski i propozycje poprawek odrzucone przez komisję, po ich zgłoszeniu w formie pisemnej na żądanie wnioskodawców zamieszcza się w stanowisku, jako wnioski mniejszości³¹.

Szczególne zasady w zakresie opiniowania przewidziane są dla tzw. projektów pilnych. Zwykle organ wykonawczy, w szczególnie uzasadnionych przypadkach, może określić wniesiony przez siebie projekt jako pilny³². Taki pilny projekt wójt może wnieść na posiedzeniu rady – po przekazaniu do komisji powinien być on zaopiniowany na najbliższej sesji rady³³. Możliwa jest też sytuacja, gdy wobec projektu zgłoszonego dopiero na sesji, a więc wcześniej nie zaopiniowanego, członek rady może wnieść o jego odesłanie do zaopiniowania. Wniosek taki poddaje się głosowaniu, a jego odrzucenie oznacza zgodę rady na rozszerzenie porządku obrad o tę sprawę.³⁴

Precyzyjne regulacje w zakresie pilnych projektów uchwał zawarto w § 32 statutu Miasta Krakowa, gdzie wskazuje się, iż w sprawie nagłej, wymagającej podjęcia przez radę natychmiastowych rozstrzy-

29 Tamże.

30 Por. § 34 zał. nr 1 do statutu Miasta Bartoszyce, § 4 zał. nr 4 do statutu Miasta Gdańska.

31 Por. § 32 zał. nr 3 do statutu Gminy Warszawa–Wilanów, § 14 zał. nr 1 do statutu Miasta Gdańska.

32 Z art. 123 Konstytucji wynika zakaz rozpatrywania projektów ustaw podatkowych jako pilnych. Zasada ta jest uzasadniona i powinna być respektowana również przy podejmowaniu uchwał podatkowych przez radę. Jej praktyczne stosowanie wymagałoby wprowadzenie odpowiednich zapisów do statutów gmin.

33 Zob. § 40 statutu Miasta Wrocławia.

34 Tak: § 25 zał. nr 5 do statutu Miasta Sandomierza.

gnięć, inicjatywa podjęcia uchwały wraz z konkretnym projektem odpowiadającym wymogom formalnym, może zostać zgłoszona w trakcie obrad sesji przez co najmniej 2/5 ustawowego składu rady. Rada, po wysłuchaniu stanowiska merytorycznego właściwej komisji może zdecydować o włączeniu projektu zgłoszonego w tym trybie pod obrady toczącej się sesji. Między pierwszym czytaniem a głosowaniem uchwały zapewnia się czas na zgłaszanie poprawek, jednak nie mniej niż 60 minut. Na wniosek przewodniczącego właściwej komisji przewodniczący obrad zarządza przerwę – nie dłużej niż 60 minut – celem przygotowania przez tę komisję i inne merytorycznie właściwe komisje opinii do projektu. W tym czasie opinię przygotowuje także zarząd miasta.

5. Postępowanie z projektem na sesji

Formą obrad rady gminy są sesje i tylko na sesjach organ stanowiący gminy może podejmować uchwały³⁵. Sesja może odbywać się w ciągu jednego posiedzenia lub kilku posiedzeń. Zwołanie sesji należy do kompetencji przewodniczącego, który czyni to z własnej inicjatywy lub na wniosek. O ile z inicjatywą zwołania sesji występuje organ wykonawczy lub sama rada, powinna być ona zwołana w terminie 7. dni od złożenia wniosku. W przypadku zwoływania sesji na wniosek innych podmiotów ustawa o samorządzie gminnym nie wprowadza żadnego terminu, w którym sesja powinna się odbyć.

Z analizy statutów komunalnych wyraźnie wynika, że etapem poprzedzającym samą sesję jest jej przygotowanie przez przewodniczącego. Jest on zobowiązany m.in. do zwrócenia się do komisji rady o wskazanie spraw, które powinny znaleźć się w porządku obrad zwoływanej sesji, ustalenia projektu porządku obrad, miejsca, dnia i godziny rozpoczęcia sesji, przygotowania materiałów niezbędnych dla radnych.

Powszechna jest regulacja, iż przewodniczący podaje do publicznej wiadomości informację o sesji co najmniej na 3 dni przed jej planowa-

35 Art. 20 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym.

nym odbyciem³⁶. Działanie to po części zapewnia wypełnienie zapisanej w Konstytucji RP oraz w art. 11b ust. 1 i 2 ustawy o samorządzie gminnym zasady jawności. Zakłada ona, iż działalność organów samorządu jest, co do zasady, jawna, a wszelkie ograniczenia jawności mogą wynikać wyłącznie z ustaw. Jawność działania organów obejmuje także prawo obywateli do uzyskania informacji, wstępu na sesje rady i posiedzenia komisji, a także dostęp do dokumentów wynikających z wykonywania zadań publicznych, w tym protokołów posiedzeń organów i komisji. Ograniczenia jawności mogą wynikać wyłącznie z ustaw. W statutach komunalnych wskazuje się, iż wyłączenie jawności stosuje się ze względu na określoną w ustawach ochronę wolności i praw innych osób i podmiotów gospodarczych oraz ochronę porządku publicznego, bezpieczeństwa, lub ważnego interesu gospodarczego państwa³⁷. Jeśli wyłączono jawność obrad, to w sesji mogą brać udział jedynie radni i osoby zaproszone. Wyłączenie jawności może dotyczyć całej sesji lub konkretnych punktów porządku obrad, np. głosowania w sprawach personalnych. Głosowanie tajne odbywa się zwykle przy pomocy ponumerowanych kart, nierzadko ostemplowanych pieczęcią rady, a przeprowadza je wybrana spośród radnych komisja skrutacyjna.³⁸

Obrady prowadzi, co do zasady, przewodniczący lub wiceprzewodniczący, co nie wyklucza prowadzenia obrad przez innego radnego. Uprawniony podmiot otwiera zwykle sesję słowami: „Otwieram ... (Nr) ... sesję rady ... w”. Początek sesji to sprawdzenie obecności radnych, co jest konieczne, gdyż *quorum* potrzebne do podejmowania uchwał wynosi połowę składu rady³⁹. Jest to o tyle istotne, że naruszenie ustawowych, statutowych i regulaminowych przepisów przy podejmowaniu uchwał przez pogwałcenie postanowień odnoszących się do wymaganego minimalnego *quorum* powoduje, że uchwały rady gminy są dotknięte wadą niezgodności z prawem, a w konsekwencji tego wszelkie działania gminy oraz jej organów zmierzające do wykonania

36 Zob. np. § 14 zał. nr 5 do statutu Miasta Sandomierza, § 21 zał. nr 1 do statutu Miasta Bartoszyce.

37 Por. § 14 zał. nr 5 do statutu Miasta Sandomierza.

38 Zob. § 55 zał. nr 1 do statutu Gminy Porąbka, § 64 statutu Gminy Kiszewo, § 56 statutu Gminy Iłsko, § 53 statutu Gminy Nysa, § 42 zał. nr 3 do statutu Gminy Lubrza.

39 Art. 14 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym.

takich uchwał są również obarczone wadliwością⁴⁰. W statutach wprowadza się zapisy regulujące postępowanie w przypadku braku *quorum*. W takiej sytuacji możliwe jest przerwanie sesji przez przewodniczącego i wyznaczenie jej nowego terminu. Ponadto radnych, którzy bez usprawiedliwienia opuścili salę obrad, wpisuje się do protokołu⁴¹ i niekiedy pozbawia się ich diet zgodnie z odrębną uchwałą w sprawie diet dla radnych⁴².

Sesja odbywa się wg ustalonego porządku, który przyjmują radni. Ramowy porządek obrad sesji przedstawia się następująco:⁴³

- 1) zatwierdzenie porządku obrad;
- 2) przyjęcie protokołu poprzedniej sesji rady;
- 3) informacje i komunikaty przewodniczącego,
- 4) informacja o bieżących pracach zarządu w okresie między sesjami;
- 5) uchwały, sprawy problemowe i sprawozdania;
- 6) interpelacje i zapytania;
- 7) sprawy różne i wolne wnioski.

Przy odpowiednim punkcie porządku obrad radni przystępują do rozpatrzenia projektu uchwały. Projekt przedstawia projektodawca lub inna osoba występująca w jego imieniu (referent). Prezentacja sprowadza się zwykle do przedstawienia jedynie generalnych założeń projektu, co wynika z faktu, iż w większości przypadków radni już przed sesją mieli możliwość zapoznania się z projektem uchwały. Po wystąpieniu projektodawcy lub jego przedstawiciela, prezentowane są sporządzone do projektu opinie i ma miejsce dyskusja. Głos zabiera się wg kolejności zgłoszeń, chociaż w pewnych przypadkach kolejność ta może nie zostać zachowana, zwłaszcza gdy dopuszcza się zabieranie głosu *ad vocem*. Prawo do głosu bywa czasowo limitowane (np. § 16 zał. nr 5 do statutu Miasta Sandomierza stanowi, że „czas wystąpienia radnego w

40 Wyrok SN z dnia 9 kwietnia 1992 r. (sygn. akt III ARN 16/92) – teza wyroku przytoczona w: D. Dąbek, *Prawo miejscowe...*, op. cit., s. 291.

41 Tak w § 24 zał. nr 1 do statutu Miasta Bartoszyce.

42 Zob. § 14 zał. nr 5 do statutu Miasta Sandomierza.

43 Zob. np. § 27 zał. nr 1 do statutu Miasta Bartoszyce.

danym punkcie porządku obrad ograniczony jest do 5 minut, a jeśli występuje po raz drugi do 3 minut”). Ponadto przewodniczący sesji ma prawo i obowiązek dyscyplinować radnych biorących udział w dyskusji, może on czynić im uwagi dotyczące tematu, formy i czasu trwania ich wystąpień, a w szczególnie uzasadnionych przypadkach przywołać mówcę „do rzeczy”. Jeżeli temat lub sposób wystąpienia albo zachowanie radnego w sposób oczywisty zakłócają porządek obrad, bądź uchylają powadze sesji, przewodniczący przywołuje radnego „do porządku”, a gdy przywołanie nie odniosło skutku odbiera mu głos, nakazując odnotowanie tego faktu w protokole⁴⁴. W toku dyskusji zgłaszane są poprawki do projektu, do których już po zamknięciu dyskusji ustosunkowuje się projektodawca. Może on wносить autopoprawki do projektu, które nie podlegają już głosowaniu. Wystąpienie projektodawcy kończy etap merytorycznej dyskusji nad projektem. Ogłoszenie przez przewodniczącego głosowania nad projektem uniemożliwia dalszą dyskusję nad merytoryczną stroną projektu. Od tego momentu radni mogą zabierać głos jedynie w celu złożenia i uzasadnienia wniosków formalnych. Przedmiotem wniosku formalnego może być w szczególności:⁴⁵

- 1) sprawdzenie *quorum*;
- 2) zdjęcie określonego tematu z porządku obrad;
- 3) zmiana kolejności realizacji poszczególnych punktów porządku obrad;
- 4) przeliczenie głosów;
- 5) przestrzeganie regulaminu obrad;
- 6) udzielenie głosu poza kolejnością;
- 7) zarządzenie krótkiej przerwy w obradach;
- 8) przerwanie i odroczenie obrad nad określonym punktem porządku;
- 9) zamknięcie listy mówców lub kandydatów;
- 10) ograniczenie czasu wystąpień;

44 Tamże.

45 Ibidem.

- 11) zakończenie dyskusji i podjęcie uchwały;
- 12) odbycie posiedzenia przy drzwiach zamkniętych;
- 13) sposób głosowania;
- 14) przerwanie obrad i kontynuowanie ich na drugim posiedzeniu tej samej sesji w innym terminie.

Głosowanie w sprawie wniosku formalnego jest jawne, a rozstrzygnięcie zapada zazwyczaj zwykłą większością głosów.

Podobnie głosowanie nad projektem uchwały jest jawne. Odbywa się ono najczęściej przez podniesienie ręki i rozpoczyna od głosowania poprawek zgłoszonych przez radnych. Z uwagi na zasady ekonomii procesowej najpierw głosuje się poprawki, które są najdalej idące, tzn. takie, których przegłosowanie wyklucza inne poprawki. Następnie głosuje się nad projektem uchwały uwzględniającym autopoprawki i przyjęte przez radę poprawki. Rada gminy podejmuje uchwały zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy składu, chyba że ustawa stanowi inaczej (np. przy podejmowaniu uchwał w sprawie zobowiązań finansowych gminy, czy też o przyjęciu statutu związku komunalnego). W statutach wymienia się też sprawy, w których konieczne jest uzyskanie bezwzględnej lub też innej kwalifikowanej większości. W przypadku, gdy liczba radnych jest nieparzysta, dla uzyskania minimalnego *quorum* konieczna jest obecność co najmniej jednej osoby więcej niż wynosi liczba nieobecnych. Liczenie bowiem minimalnego *quorum* odbywa się poprzez zaokrąglenie w górę liczby powstałej z podzielenia przez dwa liczby wyrażającej skład rady⁴⁶.

W praktyce problemy może wywoływać sytuacja, gdy po głosowaniu liczba głosów „za” i „przeciw” przyjęciu projektu jest równa. Wprawdzie kwestia ta została w niektórych statutach komunalnych uregulowana, np. poprzez zarządzenie ponownego głosowania⁴⁷, lub przyznanie decydującego głosu przewodniczącemu rady⁴⁸, ale w literaturze

46 Por. komentarz do art. 13 ustawy o samorządzie powiatowym, (w:) J. Majchrowski (red.), *Reforma administracyjna kraju – ustawy z komentarzem oraz rozporządzenia wykonawcze*, Kraków 1999, s. 145.

47 Tak w § 42 statutu Miasta Opola, § 31 zał. nr 3 do statutu Miasta Krosna, § 55 statutu Gminy Olszanica.

48 Zob. § 55 statutu Gminy Ińsko, § 23 zał. nr do statutu Miasta Augustowa.

przedmiotu wskazuje się, iż praktyka taka jest nieprawidłowa i raczej należy uznać, że projekt nie uzyskał wymaganej większości⁴⁹.

Końcowym etapem postępowania z projektem na sesji jest ogłoszenie przez przewodniczącego wyników głosowania. W sytuacji, gdy projekt uzyskał wymagane poparcie radnych, staje się on uchwałą. W przypadku zgłoszenia wątpliwości co do poprawności głosowania (przebiegu, obliczania głosów) w formie wniosku formalnego powinno nastąpić jego rozpatrzenie i w razie uwzględnienia może nastąpić ponowne głosowanie.

Przegłosowaną uchwałę podpisuje przewodniczący rady, co nie wynika jednak bezpośrednio z przepisów ustawy o samorządzie gminnym, lecz z art. 15 ustawy z dnia 20. lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, gdzie stwierdza się, że podstawą do ogłoszenia aktu normatywnego jest jego oryginał podpisany przez uprawniony do wydania takiego aktu podmiot⁵⁰. Obowiązek ten znajduje powszechne odzwierciedlenie w statutach, gdzie ponadto wskazuje się, iż jeżeli obradom przewodniczy radny, który nie jest przewodniczącym ani wiceprzewodniczącym, to uchwały oprócz podpisu osoby przewodniczącej – winny być podpisane przez przewodniczącego lub jego zastępcę⁵¹. Taki tryb postępowania znajduje potwierdzenie w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, gdzie stwierdza się, że na oryginale aktu zamieszcza się podpis organu wydającego ten akt⁵². Pracami rady gminy kieruje jej przewodniczący, w związku z czym on powinien podpisać ten akt, działając w imieniu rady gminy.

Uchwała po podpisaniu jest kierowana do publikacji, co warunkuje jej wejście w życie.

49 Por. D. Dąbek, *Prawo miejscowe...*, op. cit., s. 295, A. Szewc, T. Szewc, *Uchwałodawcza działalność...*, op. cit., s. 84.

50 Obowiązek podpisania uchwały przez przewodniczącego rady powiatu i przewodniczącego sejmiku województwa wynika odpowiednio z ustawy o samorządzie powiatowym (art. 43 ust. 2) i ustawy o samorządzie województwa (art. 89 ust. 2). Nie ma takiego obowiązku w ustawie o samorządzie gminnym. Jest to jeden z szeregu przykładów wskazujących, na to, że w ustawach ustrojowych problematyka stanowienia aktów prawa miejscowego jest uregulowana przypadkowo, fragmentarycznie, bez uzasadnienia zróżnicowana w stosunku do poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego.

51 Por. § 34 zał. nr 1 do statutu Gminy Porąbka.

52 Zob. § 130 powołanego rozporządzenia.

OGŁASZANIE UCHWAŁ

1. Ogólne zasady ogłaszania uchwał

Obowiązująca od początku 2001 r. ustawa z dnia 20. lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych gruntownie zmieniła dotychczasowe zasady publikowania i wchodzenia w życie uchwał rad gmin zawierających przepisy powszechnie obowiązujące. Uchwały podatkowe rad gmin, podlegają ustawowemu obowiązkowi ich ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Jest to nakaz wynikający z art. 2 powołanej ustawy. Ich nieogłoszenie lub niedopełnienie innych warunków zawartych w tej ustawie skutkuje tym, że uchwały te nie obowiązują.

Wojewódzki dziennik urzędowy jest prowadzony przez wojewodę. Ma on obowiązek niezwłocznego ogłoszenia aktu w dzienniku urzędowym. I tu pojawia się problem pojmowania tej niezwłoczności, zwłaszcza w stosunku do uchwał podatkowych, które z przyczyn już przedstawionych w poprzedniej części pracy są podejmowane zwykle pod koniec roku poprzedzającego rok podatkowy. Ich wejście w życie jest zależne od ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Wojewoda, jak pokazują doświadczenia ostatnich lat, z reguły wywiązuje się z obowiązku niezwłocznego ich publikowania, ale niekiedy przybiera to postać nieformalnych uzgodnień dokonywanych z gminami, mających na celu jak najszybsze ogłoszenie uchwał podatkowych w dzienniku urzędowym. Zasadniczą trudnością szybkiego opublikowania uchwał podatkowych są możliwości „techniczne” wojewody, do którego w grudniu każdego roku trafia po kilka uchwał podatkowych z każdej gminy. Uchwały te, o czym już była mowa, nie mogą być podjęte wcześniej, a jednocześnie ich ogłoszenie powinno nastąpić przed rozpoczęciem roku podatkowego. Wojewodzie pozostaje w takiej sytuacji bardzo mało czasu na ich ogłoszenie. W tym kontekście można się

zastanawiać, czy dobrym rozwiązaniem jest nałożenie na wojewodę obowiązku prowadzenia dziennika urzędowego, w którym ogłaszane są uchwały organów samorządu terytorialnego? Nie negując potrzeby publikowania tych aktów w powszechnie dostępnym dzienniku promulgacyjnym można zasadnie twierdzić, że dziennik ten mógłby być prowadzony przez same gminy. Są one zresztą na mocy art. 28 ust. 2 analizowanej ustawy zobowiązane do prowadzenia zbioru przepisów gminnych. Można mieć zastrzeżenia do konstrukcji tego przepisu¹, ale taki zbiór przepisów, po spełnieniu kilku dodatkowych warunków, można przekształcić w urzędowy publikator aktów normatywnych podejmowanych przez organy gmin. Ułatwiłoby to i przyspieszyło znakomicie proces ogłaszania, a przez to i wchodzenia w życie aktów organów gminy, co jest bardzo ważne w przypadku uchwał podatkowych. Za przyjęciem takiego rozwiązania przemawia również nie do końca poprawne podporządkowanie organów władzy lokalnej (rad gmin) organowi administracji rządowej (województwie) na etapie publikowania aktów normatywnych. Organy te są zależne od działań wojewody, na którego nie mają realnego wpływu. Istnieje niebezpieczeństwo, że wojewoda może ograniczać działalność prawotwórczą organów stanowiących samorządu poprzez wydłużanie terminu ogłoszenia aktu normatywnego, co w efekcie może doprowadzić do niemożliwości jego wejścia w życie. „Niezwłoczność” ogłaszania jest pojęciem na tyle pojemnym, że w niektórych przypadkach może to być wykorzystywane do wywierania wpływu na organy gmin, a nawet „karania” ich. Stąd też lepszym rozwiązaniem wydaje się być prowadzenie dziennika aktów prawa miejscowego przez same gminy, a nie przez terenowy organ administracji rządowej.

Ogłoszone w dzienniku urzędowy akty prawa miejscowego wchodzą w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dana uchwała określa termin dłuższy. Jest to przepis w sposób precyzyjny określający dzień wejścia w życie uchwały. Pewne wątpliwości mogą powstać co do rozumienia tego, jaki dzień należy uznać za

1 Ustawodawca posługuje się w nim pojęciem „przepisy gminne”, którym już nie posługuje się ustawa o samorządzie gminnym. Rozdział 4 tej ustawy traktuje o aktach prawa miejscowego. Można mieć też zastrzeżenia do nałożenia na urząd gminy obowiązku prowadzenia zbioru tych przepisów. Urząd nie jest organem, na który może być nałożony obowiązek prowadzenia takiego zbioru. Obowiązek ten powinien być skierowany do wójta (burmistrza, prezydenta).

dzień ogłoszenia w dzienniku urzędowym. Problematyka ta jest uregulowana w art. 20 ust. 2 analizowanej ustawy, z którego wynika, że na każdym numerze dziennika oznacza się dzień jego wydania. Jako dzień wydania określa się datę nie wcześniejszą od daty udostępnienia dziennika do sprzedaży w urzędzie wojewódzkim. Tak rozumiany dzień wydania jest dniem ogłoszenia uchwał zamieszczonych w danym numerze. Przy obliczaniu terminu wejścia w życie uchwały nie uwzględnia się dnia ogłoszenia, z wyjątkiem przypadków, o czym niżej, gdy uchwała wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

Rady gmin mogą w uchwałach wskazać dłuższy termin ich wejścia w życie. W uchwałach podatkowych określenie dłuższego terminu jest niekiedy koniecznością. Uwaga ta dotyczy przede wszystkim co roku podejmowanych uchwał w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych. Uchwały te powinny wchodzić w życie z dniem 1. stycznia roku podatkowego. Ich wcześniejsze wejście w życie (tj. w trakcie roku poprzedzającego rok na który są uchwalane) skutkowałoby, abstrahując w tym miejscu od zgodności z prawem takiego działania, zastąpieniem stawek obowiązujących w danym roku na podstawie wcześniej podjętej uchwały. Nowa uchwała określająca stawki zastąpiłaby „starą”, podjętą rok wcześniej. Zbliżona sytuacja wystąpiłaby przy wprowadzeniu nowych ulg i zwolnień uchwałą rady. Nie zamieszczenie w uchwale zapisu, że wchodzi ona w życie z początkiem roku podatkowego prowadziłoby do jej obowiązywania po upływie 14. dni od dnia ogłoszenia. Chcąc uniknąć problemów związanych z wcześniejszym obowiązywaniem tego typu uchwał, rady gminy muszą w uchwale wyraźnie wskazać dłuższy niż określony w art. 4 analizowanej ustawy termin wejścia w życie uchwały. Nie ma natomiast obowiązku zamieszczania w uchwale postanowień dotyczących wejścia w życie w sytuacji, gdy nie wydłuża się tego terminu. Bardzo często w uchwałach rad zamieszczany jest zapis, zgodnie z którym uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Jest to powtórzenie regulacji wynikającej ze wskazanego art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych. Zamieszczanie w uchwałach przepisów zawartych w innych aktach normatywnych jest niezgodne z „Zasadami techniki prawodawczej”²; jednakże w stosunku

2 Zob. § 118 „Zasad techniki prawodawczej”.

do uchwał podatkowych postanowienia tego typu pełnią czasami ważną funkcję informacyjną. Jest tak wówczas, gdy znajduje się w nich ponadto stwierdzenie, że uchwała znajduje zastosowanie w określonym roku podatkowym. W uchwałach rocznych (stawki) – z tytułu uchwały i daty jej podjęcia – nie zawsze można wyczytać jakiego roku uchwała dotyczy. Stąd zamieszczenie w przepisach określających termin wejścia w życie aktu zapisu jednoznacznie wskazującego na jaki rok określone zostały np. stawki podatku od nieruchomości, jest wskazane.

Podstawą do ogłoszenia uchwały rady, co wynika z art. 15 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych, jest jej oryginał podpisany przez upoważniony do tego organ. Jest nim przewodniczący rady lub jego zastępca, co z reguły uregulowano w statucie gminy. Obok podpisu musi być umieszczona pieczęć urzędowa. Oryginał uchwały wraz z trzema kopiami jest przedstawiany wojewodzie z wnioskiem o ogłoszenie w dzienniku urzędowym. Wojewoda sprawdza czy określone w tym przepisie wymogi formalne dotyczące uchwał są spełnione i niezwłocznie ogłasza ją w dzienniku urzędowym. Nie znajdują podstaw prawnych spotykane w pierwszym okresie obowiązywania ustawy działania wojewody, uzależniające ogłoszenie uchwały od stanowiska regionalnej izby obrachunkowej co do zgodności jej postanowień z obowiązującym prawem³. Wojewoda, jako organ wydający dziennik urzędowy, nie może kontrolować zgodności z prawem ogłaszanych aktów, ani też wymagać spełniania przez nie warunków nie zawartych w ustawie o ogłaszaniu aktów normatywnych. Uzależnianie ogłoszenia aktu od decyzji regionalnej izby obrachunkowej nie jest przewidziane – i słusznie – w tej ustawie. Zamieszczenie takiego warunku nadmiernie wydłużałoby termin ogłoszenia i w konsekwencji wejścia w życie uchwał rad. Uchwała odpowiadająca warunkom z art. 15 powinna być niezwłocznie przez wojewodę ogłoszona, a stwierdzenie jej nieważności wywołuje skutki przewidziane w innych aktach i w efekcie prowadzi do jej nieobowiązywania. Rada gminy w takiej sytuacji albo podejmuje całkowicie nową uchwałę, zmienia ją w części niezgodnej z prawem, albo odstępuje od jej ponownego uchwalenia. Nie są to jednak

3 W literaturze też można spotkać poglądy, zgodnie z którymi uchwały rad mogą być publikowane, dopiero wówczas, gdy ich nieważności nie stwierdził organ nadzoru – zob. M. Paczocha: Ogłaszanie samorządowych aktów prawnych (część 2), „Finanse Komunalne” 2001, nr 6.

działania objęte zakresem przedmiotowym ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych⁴.

2. Moc wsteczna uchwał rad

Istotne wyjątki od zasady, zgodnie z którą uchwały wchodzi w życie w ciągu 14. dni od dnia ich ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym, albo w terminie późniejszym określonym w uchwale, zawarte są w art. 4 ust. 2 i art. 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Zgodnie z pierwszym z nich w uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż 14 dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym. Jeszcze dalej idą postanowienia art. 5. Zgodnie z nimi możliwe jest nadanie aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie.

Z przytoczonych przepisów wynika możliwość wejścia w życie przepisów z dniem ogłoszenia, lub nawet z mocą wsteczną w sytuacji, gdy nie łamie to zasad państwa prawnego. Ustawodawca, wprowadzając te przepisy, dopuścił złamanie powszechnie akceptowanej zasady nieretroaktywności aktów normatywnych. Dostrzegając pewne mankamenty analizowanych regulacji, należy jednak pozytywnie ocenić skutki jakie wywołuje ich obowiązywanie, zwłaszcza w odniesieniu do uchwał podatkowych⁵.

Nie budzi żadnych wątpliwości, że przepisy te nie zezwalają na wprowadzenie z mocą wsteczną uchwał zawierających rozwiązania

4 Problematyka ta jest przedstawiona szerzej w rozdziale poświęconym nadzorowi nad legalnością uchwał podatkowych.

5 W literaturze wskazuje się, że zestawienie art. 4 ust. 2 i art. 5 prowadzi do paradoksalnych wniosków. Łatwiej bowiem nadać aktowi normatywnemu moc wsteczną (należy wówczas spełnić jeden warunek – nie naruszyć zasad demokratycznego państwa prawnego), niż postanowić o wejściu tego aktu w życie z dniem ogłoszenia (wówczas obok analogicznej przesłanki musi być spełniona druga – musi za tym przemawiać ważny interes państwa) – zob. M. Paczocha: Ogłaszanie samorządowych aktów prawnych (część 1), „Finanse Komunalne” 2001, nr 5.

zwiększające represyjność prawa podatkowego wobec podatnika. Próby wykorzystywania tych przepisów do wprowadzenia w trakcie roku albo z mocą wsteczną przepisów zwiększających poziom obciążenia podatkowego należy uznać za oczywiście niezgodne z zasadami demokratycznego państwa prawnego. Nie można jednak tego powiedzieć w odniesieniu do regulacji, które prowadzą do zmniejszenia tego obciążenia. Jest to zjawisko często spotykane w gminach, gdzie w trakcie roku podatkowego stwierdza się, że obowiązujące od początku roku uchwały podatkowe zawierają rozwiązania zbyt rygorystyczne w stosunku do określonych grup podatników. Stawiane jest wówczas pytanie o możliwości wprowadzania, po rozpoczęciu roku podatkowego, np. zwolnień i ulg podatkowych z mocą wsteczną. Wprowadzenie nowych zwolnień i ulg uzasadnia się najczęściej potrzebą dostosowania wysokości płaconych podatków i opłat do zmienionych w trakcie roku podatkowego warunków, których nie można było przewidzieć podejmując uchwałę. Gminy w takich przypadkach chcą wprowadzać zwolnienia od początku roku, tak aby miały one odpowiednią wagę fiskalną. Unikają w ten sposób zarzutu różnicowania pozycji podatników w zależności od okresu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Wprowadzając np. w lutym zwolnienie od początku roku bardzo często unika się potrzeby dokonywania skomplikowanego wymiaru podatku, tzn. opodatkowywania za dwa miesiące i zwolnienia za pozostałe. Te argumenty przemawiają za tym, aby zwolnienia i ulgi były wprowadzane za cały rok podatkowy. Przytoczony wyżej art. 5 analizowanej ustawy dopuszcza możliwość wstecznego działania prawa, a więc także uchwał dotyczących ulg i zwolnień, pod jednym warunkiem – nie może to prowadzić do złamania zasady demokratycznego państwa prawnego. Zasada ta jest sformułowana w art. 2 Konstytucji RP, zgodnie z którym Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.⁶ Ta ogólna zasada została rozwinięta w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz literaturze, przybierając postać szeregu zasad pochodnych⁷. Mają one przede wszystkim gwarantować jednostce określony status w państwie oraz zabezpie-

6 Szerzej na ten temat m.in. S. Oliwniak: Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na system prawa, Białystok 2001, s. 60 i n.

7 Zob. J. Oniszczyk: Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2001, s. 95 i n.

czać ją przed arbitralnymi aktami władzy państwowej⁸. Jednak nie mogą być one traktowane, na co zwracał uwagę Trybunał wielokrotnie, jako normy bezwzględnie obowiązujące⁹. Przede wszystkim dlatego, że nie są to normy prawne bezpośrednio zapisane w Konstytucji w formie konkretnych przepisów¹⁰. Są to zasady w dużej mierze sformułowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, na podstawie m.in. interpretacji art. 2 Konstytucji RP, mówiącego o demokratycznym państwie prawnym. Pomimo tego, że Trybunał wielokrotnie wskazywał na naruszenie zasady państwa prawnego, nie została jednak sformułowana jej jedna, pełna wersja. Nie ma też zamkniętego katalogu zasad, które Trybunał wywodzi z art. 2 Konstytucji, aczkolwiek bez trudu można wskazać na te, które są zaliczane do katalogu zasad podstawowych. Wielość tych zasad i ich otwarty charakter wymagają w każdej sprawie dokonania ich zbilansowania i ustalenia, które z nich mają pierwszeństwo. W związku z tym postępowanie naruszające jedną z zasad wcale nie musi jeszcze oznaczać, że jest ono niezgodne z Konstytucją. Może się bowiem okazać, że przemawia za nim ochrona innych wartości konstytucyjnych. W każdym razie katalogu zasad wywiedzionych z art. 2 Konstytucji nie można traktować jako zbioru bezwzględnie obowiązujących regulacji, których złamanie jest naruszeniem Konstytucji.

Analiza spraw podatkowych, w których Trybunał odwoływał się do zasad wywodzących się z art. 2 Konstytucji pozwala stwierdzić, że zasadniczym celem ich formułowania jest zabezpieczenie podatnika przed samowolą fiskusa¹¹. W sprawach tych Trybunał wyraźnie bierze pod uwagę konieczność ochrony słabszej strony stosunków prawno-podatkowych, a mianowicie – podatników. Sama treść tych zasad jednoznacznie wskazuje, że cechą wspólną je łączącą jest potrzeba zabezpie-

8 Ibidem, s. 95.

9 Zob. A. Gomułowicz: *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 55.

10 Wszystkie te zasady zostały „wydedukowane” przez Trybunał z zasady państwa prawnego – szerzej na ten temat J. Nowacki: *Klauzula „państwo prawne” a orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego*, (w:) E. Zwierzchowski (red.): *Prawo i kontrola jego zgodności z Konstytucją*, Warszawa 1997, s. 170 i nast.

11 C. Kosikowski, *działalność Trybunału Konstytucyjnego w tym zakresie określa „ucywilizowaniem” prawa podatkowego* – zob. C. Kosikowski: *Legislacja...*, op. cit., s. 98.

czenia interesów podatników przed ustawodawcą nakładającym na nich różnorakie obowiązki podatkowe.

Powyższe rozważania zmierzają do wykazania, że wyprowadzone z art. 2 Konstytucji zasady stanowienia prawa podatkowego nie mogą być traktowane jako bezwzględnie obowiązujące w każdym przypadku. Ich głównym celem jest ochrona interesów podatnika, przez co powinny one być stosowane tylko wówczas, gdy te interesy są naruszane. I tak np. w razie stwierdzenia w trakcie roku podatkowego, że dany przepis funkcjonuje źle, godzi w interesy określonych podatników, ustawodawca powinien mieć możliwość uchylenia tego przepisu. Wg mnie w takiej sytuacji zasada niezmienności prawa podatkowego nie może być bezwzględnie przestrzegana, ponieważ prowadziłoby to do konieczności utrzymywania do końca roku przepisu, który w praktyce wywołuje negatywne następstwa dla podatników. Stosowanie tej zasady nie miałoby żadnego sensu.

Podobnie rzecz ma się w przypadku, gdy ustawodawca w trakcie roku podatkowego dostrzega potrzebę wprowadzenia np. określonego zwolnienia od podatku¹². Jest to działanie na korzyść podatnika, a zatem nie powinna być tu stosowana zasada niezmienności prawa podatkowego. Przykłady te wskazują, że ta zasada nie ma charakteru samoistnego i powinna być stosowana tylko wówczas, gdy w grę wchodzi ochrona podatnika, a zwłaszcza jego praw słuszenie nabytych.

Przyjmując powyższe rozumienie zasady demokratycznego państwa prawnego można twierdzić, że nie narusza jej wprowadzenie w trakcie roku podatkowego zwolnień i ulg podatkowych z mocą wsteczną, tj. od początku roku podatkowego¹³. Zwolnienia i ulgi nie pogarszają sytuacji podatników, a wręcz przeciwnie – prowadzą bezpośrednio do zmniejszenia wysokości obciążenia podatkowego na danym terenie. Ich wprowadzeniu z mocą wsteczną, bazując na brzmieniu art. 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych, nie stoją na przeszkodzie zasady demokratycznego państwa prawnego. Jest to bowiem działanie

12 Zasada nie działania prawa wstecz nie dotyczy uchwał stwarzających ich adresatom korzystniejszą od dotychczasowej sytuację prawną – zob. A. Szewc, T. Szewc: Uchwałodawcza działalność..., op. cit., s. 114.

13 Podobnie M. Paczocha: Ogłaszanie samorządowych aktów prawnych (część 1)..., op. cit.

na korzyść podatnika, które dodatkowo uzasadnia się potrzebą dostosowania wysokości obciążenia podatkowego do miejscowych warunków.

Identyczne argumenty przemawiają za dopuszczeniem możliwości podejmowania uchwał obniżających stawki podatkowe w trakcie roku podatkowego. Obniżka stawki jest jedną z form ulgi podatkowej¹⁴, a więc instytucji, której wprowadzenie jest korzystne dla podatnika. A zatem nie ma podstaw do powoływania się na naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego, która służy temu żeby „chronić” podatnika przed negatywnymi skutkami działalności fiskusa. Pogląd ten znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowym, gdzie podnosi się, że nie ma przeszkód w obniżaniu stawek w ciągu roku¹⁵. Wprowadzając niższe stawki, co zostało podkreślone przez Sąd, należy jednak uregulować w formie przepisów przejściowych sytuację podatników, którzy już zapłacili podatek wg wyższych stawek¹⁶. Podzielając w całej rozciągłości ten pogląd NSA należy dodać, że sformułowany w orzecznictwie i doktrynie zakaz zmiany stawek podatkowych w trakcie roku podatkowego nie obejmuje z wyżej wymienionych powodów możliwości ich obniżenia, nawet z mocą wsteczną¹⁷.

Celem powyższych rozważań było wykazanie, że istnieją możliwości prawne wprowadzania w życie z mocą wsteczną uchwał rad, zmierzających do ochrony interesu podatnika. Umożliwia to art. 4 ust. 2, a przede wszystkim 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych. Są to swego rodzaju wentyle bezpieczeństwa, które uruchamiają się wówczas, gdy rada przez pomyłkę, pośpiesznie, lub z powodu okoliczności od niej niezależnych, wprowadzi na swoim terenie obciążenia podatkowe niedostosowane do sytuacji społeczno-gospodarczej. Ma wówczas możliwość poprawienia swojego działania poprzez zmianę uchwał i

14 Ulgi podatkowe w systemie polskim mogą przybierać postać obniżenia podstawy opodatkowania, obniżenia stawki podatkowej, lub też obniżenia kwoty podatku – szerzej na ten temat L. Etel: Stanowienie zwolnień i ulg podatkowych przez władzę lokalną, w: R. Mastalski (red.): Księga jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza, Wrocław 2001, s. 235 i nast.

15 Sygn. akt I SA/Po 1337/99 – niepublikowany. W wyroku tym Sąd dopuszcza możliwość obniżenia ceny żyta przyjmowanej na potrzeby ustalenia stawki w podatku rolnym, dokonanej w trakcie roku podatkowego.

16 Sygn. akt SA/Wr 1608/03 – niepublikowany.

17 W orzecznictwie sądowym akceptuje się możliwość odstępstwa od zasady *lex retro non agit*, a tym samym dopuszcza możliwość działania prawa wstecz w przypadku wywołania korzystnych skutków dla podatników.

wprowadzenie od początku roku regulacji dostosowanych do warunków lokalnych. Z tych powodów nie jest zasadna spotykana w literaturze jednoznacznie negatywna ocena tych regulacji¹⁸.

18 Por. D. Dąbek: Prawo miejscowe..., op. cit., s. 316.

FORMA UCHWAŁ PODATKOWYCH

1. Uwagi ogólne

Jednym z większych problemów dotyczących tworzenia prawa podatkowego przez rady gmin jest forma w jakich przepisy te mają być ujęte. Nie budzi przy tym wątpliwości, że powinny one być stanowione poprzez podejmowanie uchwał. Zasadniczy problem, to jak te uchwały powinny być zbudowane, jaka ma być ich systematyka wewnętrzna, jak je należy redagować, jak powoływać inne przepisy, jak wprowadzać zmiany, itp. Chodzi zatem o poprawne opracowanie treści aktu prawnego, jakim jest uchwała rady. Opracowanie uchwały, to proces, który obejmuje szereg zagadnień, bezpośrednio rzutujących na jakość tworzonego przez gminy prawa. Problemy te są istotne z uwagi na to, że gminy nie mają zatrudnionych specjalistów do spraw legislacji i rzadko mogą sobie pozwolić (ze względów finansowych) na korzystanie z ich usług. Tak więc redagowanie treści uchwał, określanie ich układu dokonywane jest z reguły przez pracowników zajmujących się w gminie podatkami i jedynie nadzorowane przez radcę prawnego. Bardzo często tak przygotowany projekt uchwały jest gruntownie zmieniany przez radnych w trakcie sesji. W efekcie poziom legislacyjny uchwał podatkowych jest bardzo niski. Wpływa na to wiele czynników, z których zasadniczym wg mnie jest brak jasnych reguł, które odnosiłyby się do opracowywania aktów prawnych przez jednostki samorządu terytorialnego.

Postanowienia dotyczące treści i formy uchwały są dosyć często zawarte w ustawach (i aktach wykonawczych do nich), upoważniających radę gminy do uregulowania danej problematyki. Są to z reguły przepisy odnoszące się do treści uchwały, jak np. uchwała w sprawie zwolnień przedmiotowych, stawek, ulg podatkowych. Ustawo-

dawca niekiedy bardzo szczegółowo wskazuje, jakie kwestie muszą lub mogą być uregulowane w uchwale, kładąc – co oczywiste – nacisk na zakres przedmiotowy uchwały. Zagadnienia te zostały przedstawione przy omawianiu poszczególnych rodzajów uchwał podatkowych. Nie ma tam natomiast sformułowanych wymogów co do formy i układu uchwały.

Poza ustawami kompetencyjnymi i przepisami wykonawczymi do nich analizowana problematyka w niewielkim zakresie uregulowana jest w ustawie o samorządzie gminnym. W rozdziale 4 tej ustawy, zatytułowanym „Akty prawa miejscowego stanowione przez gminę” zawarte są trzy artykuły, które zawierają ogólne upoważnienie rad do tworzenia prawa miejscowego w formie uchwał. Są tam odesłania do innych ustaw zawierających upoważnienia do podejmowania uchwał i do ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Nie ma tam żadnych przepisów dotyczących uchwał podatkowych. Jest to jak widać szczątkowa jedynie regulacja, która niewiele wnosi do omawianej problematyki. Tytuł tego rozdziału ustawy o samorządzie gminnym nie odpowiada jego treści, gdzie zasygnalizowana jest jedynie możliwość stanowienia uchwał przez gminę, bez podania jakichkolwiek wymogów dotyczących ich redakcji, formy i układu. Nie ma tam też odesłania do aktów, w których kwestie te są uregulowane. Tak więc i ten akt nie jest za bardzo pomocny gminie przy redagowaniu uchwały.

Problem związany z brakiem aktów prawnych w sposób całościowy regulujących wymogi formalne dotyczące aktów prawa miejscowego może być w pewnym stopniu rozwiązany w oparciu o postanowienia rozporządzenia prezesa Rady Ministrów z dnia 22. grudnia 1999 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej dla organów gmin i związków międzygminnych¹. Z § 45 tego aktu wynika, że akty organów gminy (uchwały, postanowienia, opinie) sporządza się i ewidencjonuje według zasad ustalonych przez radę gminy. Przepis ten wskazuje, że kwestie dotyczące zasad sporządzania m.in. uchwał podatkowych uregulowane są przez organ stanowiący gminy. Nie jest to oczywiście podstawa prawna do podjęcia przez radę gminy uchwały w sprawie określenia

1 Dz.U. z 1999r. Nr 112, poz. 1319.

zasad sporządzania aktów wydawanych przez organy gminy. Taką podstawą są przepisy powołanej wyżej ustawy o samorządzie gminnym, uprawniające radę gminy do uchwalenia statutu gminy, gdzie uregulowane mogą być wszystkie sprawy związane z organizacją działalności organów i jednostek gminy. W statucie zatem mogą być zawarte przepisy, które dotyczą bezpośrednio problematyki redakcji, układu i systematyki wewnętrznej projektów aktów. Analiza statutów gmin pozwala stwierdzić, że zagadnienia te są niekiedy w sposób bardzo szczegółowy tam uregulowane². Zawarte w statutach gmin zasady opracowywania projektów uchwał obejmują również określenie wymogów formalnych dotyczących budowy i układu projektowanych aktów, co jest przedmiotem rozważań zawartych w części pracy dotyczącej procedury uchwałodawczej.

2. Rozporządzenie w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”

Kolejnym aktem prawnym traktującym o opracowywaniu aktów prawnych jest rozporządzenie prezesa Rady Ministrów z dnia 20. czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. W rozporządzeniu tym określono m.in. podstawowe elementy metodyki przygotowania i sposób redagowania projektów aktów normatywnych, w tym także aktów prawa miejscowego. Rozporządzenie to zastąpiło obowiązującą do końca 2000 roku uchwałę nr 147 Rady Ministrów z dnia 5. listopada 1991 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej³. Uchwała ta wiązała jedynie Radę Ministrów i podporządkowane jej organy. Rady gmin, opracowując swoje uchwały, formalnie nie były związane postanowieniami tego aktu. Z § 1 ust. 2 tego aktu wynikało, że to odrębne przepisy mają regulować opracowanie projektów aktów prawa miejscowego. „Odrębne przepisy” ukazały się w bardzo okrojonej formie przez co nie mogły być wykorzystane przez gminę przy tworzeniu projektów prawa

2 Analiza postanowień statutów dotycząca analizowanej problematyki jest dokonana w rozdziale poświęconym procedurze uchwałodawczej.

3 M.P. Nr 44, poz. 310. Uchwała ta przestała obowiązywać na podstawie art. 75 ust. 1 ustawy z dnia 22. grudnia 2000 r. o zmianie niektórych upoważnień ustawowych do wydawania aktów normatywnych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 120, poz. 1268)

podatkowego⁴. Praktyka poszła w tym kierunku, że zaczęto wykorzystywać postanowienia tej uchwały przy konstruowaniu projektów uchwał, chociaż – formalnie rzecz ujmując – nie miały one charakteru wiążącego. Spotkało się to z przychylnym przyjęciem w doktrynie,⁵ jak i orzecznictwie sądowym⁶. Nie zmieniało to jednak faktu, że w tamtym okresie nie było wiążących jednostki samorządu terytorialnego przepisów regulujących proces przygotowania i redagowania projektów uchwał. Organy gmin wykorzystywały zawarte w obowiązujących wówczas „Zasadach techniki prawodawczej” wymogi tylko wówczas, gdy było im to wygodne. Ich niestosowanie nie mogło jednak skutkować postawieniem przez organy nadzoru zarzutu niezgodności z prawem uchwał rad. Proces „wybiórczego” stosowania przepisów uchwały przez gminy był bardzo widoczny, zwłaszcza przy tworzeniu projektów dotyczących rozbudowanych zwolnień i ulg podatkowych. Zawarte tam regulacje, bardzo często nieczytelne dla samych projektodawców, były niezgodne z „Zasadami techniki prawodawczej”, ale zarzuty wskazujące na to były odpierane twierdzeniem, że gmina nie jest związana postanowieniami wskazanej uchwały Rady Ministrów.

Zastąpienie uchwały rozporządzeniem wydanym w 2002 r. po części rozwiązało wątpliwości dotyczące mocy wiążącej i możliwości stosowania „Zasad techniki prawodawczej” przez gminy. Obowiązujące „Zasady techniki prawodawczej”, w założeniu dotyczą i wiążą wszystkie organy uprawnione do tworzenia prawa. Potwierdzeniem tego w odniesieniu do gmin jest nowy dział VII dotyczący projektów aktów prawa miejscowego. Są tam wskazane przepisy „Zasad techniki prawodawczej”, które powinny być odpowiednio stosowane przy opracowywaniu projektów aktów prawa miejscowego. Można mieć zastrzeżenia co do poprawności uregulowania tych zagadnień w ten sposób. Podstawą prawną wydania tego rozporządzenia przez prezesa Rady Mini-

4 Jednym z takich „odrębnych przepisów” było uchylone rozporządzenie ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 27. listopada 1998 r. w sprawie wzorcowego statutu powiatu (Dz.U. Nr 146, poz. 957).

5 A. Szewc, T. Szewc: *Uchwałodawcza działalność...*, op. cit., s. 97. Wskazano tam na możliwość „pomocniczego” wykorzystania „Zasad techniki prawodawczej”. Podobnie twierdzili H. Rot, K. Siarkiewicz: *Zasady tworzenia...*, op. cit., s. 176.

6 Zob. wyrok NSA z dnia 11. października 1999 r. - opublikowany w: OSS 2000, nr 1, poz. 17, w którym Sąd stwierdził, że wynikające z powołanej uchwały techniki prawodawczej powinny być odpowiednio stosowane również na gruncie stanowienia przepisów gminnych.

strów była ustawa o Radzie Ministrów⁷, a zatem aktu skierowanego do administracji rządowej⁸. Stąd też i akty wykonawcze wydane na jej podstawie powinny być kierowane do administracji rządowej, a nie organów władzy lokalnej. Nakaz stosowania tych przepisów nie powinien wynikać z omawianego rozporządzenia, a ustawy o samorządzie gminnym. W rozdziale 4 tego aktu powinno znaleźć się odesłanie do „Zasad techniki prawodawczej” jako aktu regulującego w sposób całościowy problematykę opracowywania uchwał. Analogiczne rozwiązanie funkcjonuje w odniesieniu do ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych. Umieszczenie w rozporządzeniu przepisu nakazującego organom władzy lokalnej stosowanie tego aktu może budzić zastrzeżenia natury konstytucyjnej, a zwłaszcza konsekwentności podziału kompetencji pomiędzy poszczególne organy władzy⁹. Zdecydowanie lepszym rozwiązaniem byłoby oczywiście zamieszczenie odesłania do „Zasad techniki prawodawczej” w ustawie o samorządzie gminnym, co jest postulowane w literaturze przedmiotu¹⁰. Wątpliwości te nie uzasadniają jednak twierdzenia, zgodnie z którym zasady techniki prawodawczej w dalszym ciągu nie mają charakteru wiążącego dla gmin. Za stosowaniem tych zasad przy opracowywaniu uchwał przez rady gmin przemawia nie tylko brzmienie, może nie najszcześliwiej umiejscowionego przepisu rozporządzenia, ale również względy merytoryczne. Stosowanie i przestrzeganie warunków przygotowania projektów aktów tam zawartych przyczyni się do podniesienia poziomu legislacyjnego uchwał i będzie dużym ułatwieniem dla podmiotów przygotowujących projekty. „Zasady techniki prawodawczej” stanowią pewnego rodzaju model opracowania i redagowania aktów, którym organy gmin mogą się posługiwać jako wzorcem odnoszonym do uchwał podatkowych. W praktyce będzie to pomocne przy odrzucaniu niekiedy bardzo dziwnych propozycji przepisów zgłaszanych przez podmioty mające przyznaną inicjatywę uchwałodawczą. Samo wskazanie na niezgodność wnoszonego projektu z „Zasadami techniki prawodawczej” pozwoli, jak należy sądzić, na wyeliminowanie propozycji nieprzygotowanych i źle zreda-

7 Zob. art. 14 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 8. sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (tekst jednolity: Dz.U. z 1999 r. Nr 82, poz. 929).

8 Por. J. Warylewski (red.): *Zasady techniki...*, op. cit., s. 471.

9 Tamże, s. 18.

10 Tamże.

gowanych. Powoływanie się na „Zasady techniki prawodawczej” ułatwiłoby też organom nadzoru eliminowanie z systemu źle zredagowanych i często niezrozumiałych zapisów zawartych w uchwałach.

Nie wszystkie przepisy „Zasad techniki prawodawczej” znajdują zastosowanie do aktów prawa miejscowego. Zgodnie z § 143 tego aktu do aktów prawa miejscowego stosuje się odpowiednio zasady wyrażone w dziale VI, z wyjątkiem § 141, w dziale V, z wyjątkiem § 132, w dziale II oraz w dziale I rozdziały 2–7, a do przepisów porządkowych – również w dziale I rozdział 9, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

Odpowiednie stosowanie wskazanych przepisów oznacza, że normy te powinny być dostosowane do rodzaju aktów prawa miejscowego i organu, który go wydaje. I tu pojawiają się pierwsze wątpliwości. Przede wszystkim nie do końca wiadomo do jakiej kategorii aktów prawnych na gruncie „Zasad techniki prawodawczej” zalicza się akty prawa miejscowego, a zwłaszcza uchwały organów stanowiących. Ich umiejscowienie w dziale VII, a więc po aktach prawnych o charakterze wewnętrznym, może błędnie sugerować, że powinny one być zaliczane do tej grupy¹¹. Potwierdza to zawarta w § 143 kolejność zasad, które powinny być stosowane przy opracowywaniu aktu prawa miejscowego. W pierwszym rzędzie nakazuje się stosowanie zasad odnoszonych do projektów aktów normatywnych o charakterze wewnętrznym (dział VI), dopiero później – aktów wykonawczych (rozporządzeń), a na końcu – ustaw.

Największe wątpliwości powstają przy rozumieniu „odpowiedniego” stosowania przepisów działu I rozdziałów 2–7. Jest to dział poświęcony projektom ustaw, a więc aktom, które nie mogą być tworzone przez organy samorządu terytorialnego. Jak się wydaje zawarte w tym dziale przepisy należy odnosić do uchwał podejmowanych przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego. Są to akty organów władzy lokalnej, które swym charakterem prawnym są najbliższe ustawom. Jeżeli tak, to dziwić może dlaczego z odpowiedniego stosowania wyłączony został rozdział 1. tego działu zasad techniki prawodawczej. W rozdziale tym zawarto tak ważne zasady, jak obowiązek wyczer-

11. Zwraca na to uwagę D. Dąbek, *Prawo miejscowe ...*, op. cit., s. 262.

pującego regulowania danej dziedziny spraw (§ 2), zakaz powtarzania przepisów zamieszczonych w innych ustawach (§ 4), czy też nakaz redagowania zdań zgodnie z powszechnie przyjętymi regułami składni języka polskiego (§ 7). Czy to oznacza, że te i inne równie ważne zasady opracowywania projektu aktu nie powinny być stosowane w przypadku uchwał rad? Pozytywna odpowiedź na to pytanie nie znajduje żadnego racjonalnego uzasadnienia, nawet na gruncie dalszych postanowień „Zasad techniki prawodawczej”, o czym niżej.

Kłopoty w gminach może sprawiać odpowiednie stosowanie rozdziału 7 działu I zawierającego reguły oznaczania przepisów ustawy i ich systematyzacji. Wynika z nich, że podstawową jednostką redakcyjną ustawy jest artykuł. Są to jednostki tradycyjnie zastrzeżone dla regulacji ustawowych. Wynikająca z § 143 możliwość odpowiedniego stosowania postanowień tego rozdziału do uchwał pozwala stosować w nich artykuły. Nie jest to problem istotnie rzutujący na systematykę wewnętrzną uchwał, ale może wywoływać niepotrzebnie wątpliwości dotyczące tego, czy jednostką redakcyjną w uchwale powinien być artykuł czy paragraf. Według mnie nazwa podstawowej jednostki redakcyjnej nie ma znaczenia z punktu widzenia racjonalnej systematyki wewnętrznej. Sprawy te są uregulowane zwykle w statucie.

W dziale II „Zasad techniki prawodawczej”, który w całości może być wykorzystywany przy redagowaniu projektów aktów prawa miejscowego, zawarto zasady zmiany (nowelizacji) ustawy. Zawarte tam reguły w sposób bardzo precyzyjny normują zasady dokonywania nowelizacji aktów, co ma bardzo często miejsce w odniesieniu do uchwał podatkowych. Powszechne stosowanie tych zasad przez organy gmin przyczyni się do zwiększenia przejrzystości nowelizowanych uchwał.

Do konstruowania aktów prawa miejscowego nie znajdują zastosowania przepisy działu III i IV „Zasad techniki prawodawczej”. Działy te traktują o zasadach sporządzania tekstów jednolitych i sprostowaniu błędów. Problematyka ta jest również uregulowana w ustawie o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Zgodnie z art. 17 ust. 1 tej ustawy błędy w ogłoszonym tekście aktu prawnego prostuje się w formie obwieszczenia. Chodzi tutaj o błędy występujące pomiędzy tekstem oryginału a tekstem opublikowanym w dzien-

niku urzędowym. W tym trybie nie można prostować błędów merytorycznych, zawartych w tekście uchwały. Jeżeli takie wystąpią, właściwym trybem jest zmiana danego przepisu poprzez organ, który wydał ten akt. Sprostowanie błędu dokonywane jest w formie obwieszczenia; ogłasza się je w tym samym dzienniku urzędowym, w którym ogłoszono prostowany akt. Błędy są prostowane przez organy wydające dzienniki urzędowe, w których dany akt jest ogłoszony. W przypadku uchwał podatkowych błędy będą więc prostowane przez wojewodę, wydającego wojewódzki dziennik urzędowy. Obwieszczenie wojewody o sprostowaniu błędu w uchwale nie ma charakteru aktu normatywnego, a jedynie jest aktem poznania prawa¹². W związku z tym należy przyjąć, że wchodzi ono w życie z dniem jego ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym¹³.

Teksty jednolite mogą być sporządzane przez organy gmin na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Powinny one być ogłaszane, jeżeli liczba zmian w danym akcie jest znaczna, lub gdy akt był wielokrotnie uprzednio nowelizowany i posługiwanie się tekstem aktu jest utrudnione. Teksty jednolite aktów ogłasza organ właściwy do wydania aktu normatywnego. W przypadku uchwał gmin teksty jednolite będą sporządzane niezwykle rzadko, przede wszystkim z uwagi na niezbyt rozbudowany ich tekst oraz roczny okres obowiązywania (np. uchwały w sprawie stawek podatkowych). Uchwały podjęte na czas nieokreślony są w praktyce zmieniane poprzez uchwalenie nowego aktu. Do rzadkości należą uchwały podatkowe, które były zmieniane tak często, że utrudnia to korzystanie z ich tekstu. Stąd też instytucja tekstów jednolitych w stosunku do uchwał podatkowych nie będzie powszechnie wykorzystywana.

Dział V „Zasad techniki prawodawczej” poświęcony jest projektom aktów wykonawczych (rozporządzeń). Uchwały podatkowe mogą być zaliczone do aktów wykonawczych w stosunku do ustawy¹⁴. Nie są to typowe akty wykonawcze, co zostało wykazane w pierwszej części

12 Zob. J. Warylewski (red.): *Zasady techniki...*, op. cit., s. 395.

13 Tamże.

14 Akty prawa miejscowego za akty wykonawcze uznaje D. Dąbek: *Prawo miejscowe...*, op. cit., s. 262.

opracowania¹⁵. Niemniej zawsze są podejmowane na podstawie upoważnienia ustawowego, a przez to służą wykonaniu ustawy. Te cechy uchwał podatkowych przemawiają za traktowaniem ich na gruncie „Zasad techniki prawodawczej” jako aktów wykonawczych. W związku z tym przepisy tego działu znajdują pełne zastosowanie do uchwał podatkowych. W ten sposób można rozwiązać sygnalizowany wcześniej problem – wyłączenia ze stosowania przy opracowywaniu aktów prawa miejscowego rozdziału 1 w dziale I omawianego rozporządzenia. Zawarte w tym rozdziale zasady są po części powtórzone w dziale V, co powoduje, że powinny być stosowane przy konstruowaniu uchwał rad gmin. Wśród nich są tak ważne zasady jak: zakaz zamieszczania w uchwale przepisów niezgodnych z ustawą upoważniającą lub innymi ustawami i ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, czy też zakaz powtarzania w uchwale przepisów ustawy upoważniającej oraz przepisów innych aktów prawnych. Niemniej część zasad zawartych w dziale I rozdział 1 nie jest zamieszczona w tym dziale, co nie oznacza, że nie mogą one być stosowane przez organy gmin. Takie normy jak konieczność redagowania uchwał zgodnie z powszechnie przyjętymi regułami składni języka polskiego, używania do oznaczania jednakowych pojęć takich samych określeń, nie zamieszczanie w uchwale wypowiedzi, które nie służą wyrażaniu norm prawnych (np. uzasadnień), należą do kanonu podstawowych zasad tworzenia prawa, a w związku z tym powinny być stosowane przez organy podejmujące uchwały podatkowe. Niemniej wyraźne zaznaczenie w „Zasadach techniki prawodawczej” tego, że odnoszą się one do aktów prawa miejscowego pozytywnie wpłynęłoby na wyeliminowanie szeregu występujących teraz mankamentów tych aktów. A są to, co warto podkreślić, zasady bardzo często łamane przy redagowaniu uchwał gmin. I tak np. zamieszczanie uzasadnienia w tekście normatywnym uchwały do niedawna było zjawiskiem nagminnym. Regionalne izby obrachunkowe, nadzorujące zgodność z prawem tych uchwał, kwestionowały tę praktykę, chociaż nie bardzo można było wskazać przepis nakazujący zamieszczanie uzasadnienia poza tekstem samej uchwały. W tym aspekcie żałować należy, że wspomniane zasady redagowania aktów prawnych zawarte w dziale I rozdział 1 nie zostały przypisane do

15 Są to akty organów władzy lokalnej wydawane w celu realizacji zadań określonych w ustawach, a nie jedynie w celu wykonania postanowień ustawy upoważniającej.

aktów prawa miejscowego, ani też aktów wykonawczych¹⁶. Organy nadzoru kwestionujące np. posługiwanie się niezrozumiałymi zwrotami, lub stosowanie pojęć wieloznacznych w uchwałach rad będą musiały uciekać się do wskazywania naruszenia konstytucyjnej zasady państwa prawnego, zamiast wskazać na konkretny przepis „Zasad techniki prawodawczej”, który znajduje zastosowanie do aktów prawa miejscowego.

Do aktów prawa miejscowego znajdują odpowiednie zastosowanie zasady zawarte w dziale VI dotyczącym projektów aktów normatywnych o charakterze wewnętrznym (uchwał i zarządzeń). Przepisy tego działu, co należy podkreślić, nie mogą być stosowane w odniesieniu do uchwał podatkowych. Uchwały te, co zostało już wcześniej wykazane, mają charakter przepisów powszechnie obowiązujących. Nie mogą być zatem opracowywane na zasadach przewidzianych dla aktów o charakterze wewnętrznym. Myląc może być tu nazwa jednego z tych aktów zawarta w tytule działu – uchwała. Chodzi tu o uchwały będące aktem wewnętrznym, a nie uchwały podatkowe.

Kończąc rozważania dotyczące możliwości wykorzystania przez organy gmin „Zasad techniki prawodawczej” przy opracowywaniu uchwał podatkowych należy stwierdzić, że problematyka aktów prawa miejscowego nie została tam w należyty sposób ujęta. Dobrze się stało, że w odróżnieniu do poprzednio obowiązującej uchwały, przepisy rozporządzenia powinny być stosowane do aktów prawa miejscowego. Nakaz stosowania rozporządzenia powinien być jednak zawarty w ustawach ustrojowych regulujących funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego. W samym rozporządzeniu poświęcono zbyt mało miejsca aktom prawa miejscowego. Zupełnie nieprzydatna i nieudana jest próba zdefiniowania aktów prawa miejscowego zawarta w § 142 rozporządzenia. Przepis ten niczemu nie służy, nie obejmuje swym zakresem przedmiotowym wszystkich aktów prawa miejscowego i jest w zasadzie nieudolnym powtórzeniem definicji aktów prawa miejscowego zawartej w art. 94 Konstytucji¹⁷. Powinien on być z tego aktu usunięty.

16 Z § 132 „Zasad techniki prawodawczej” wynika, że do projektu rozporządzenia stosuje się odpowiednio zasady wyrażone w dziale I rozdziały 2–7 i w dziale II. Nie ma tam zatem zasad zawartych w rozdziale 1 działu I.

17 Nie ma w tym przepisie np. organów związków komunalnych i starostów jako podmiotów uprawnionych w określonych sytuacjach do wydawania aktów prawa miejscowego.

W § 143 wskazującym, jakie przepisy rozporządzenia znajdują odpowiednie zastosowanie do opracowywania aktów prawa miejscowego pominięto szereg ważnych zasad techniki prawodawczej. Trudno wskazać na racjonalne uzasadnienie wyłączenia z odpowiedniego stosowania szeregu podstawowych zasad konstruowania aktu prawnego zawartych np. w dziale I rozdziale 1. Paragraf 143 powinien być w związku z tym przeredagowany z uwzględnieniem podniesionych wyżej zarzutów.

NADZÓR NAD LEGALNOŚCIĄ UCHWAŁ PODATKOWYCH

1. Uwagi ogólne

Działalność samorządu terytorialnego, co wynika z art. 171 Konstytucji RP, podlega nadzorowi z punktu widzenia legalności. Biorąc pod uwagę główny wątek rozważań zawartych w tej publikacji nie zasadne jest zastanawianie się nad potrzebą i uzasadnieniem nadzoru nad działalnością prawodawczą gmin. Wystarczy nawet pobieżna analiza uchwał podatkowych podejmowanych przez gminy, aby stwierdzić, że kontrolowanie i stosowanie środków nadzoru jest konieczne. Umożliwia bowiem eliminowanie z obrotu aktów naruszających obowiązujący porządek prawny, a więc godzących w zasadę praworządności. Podstawowym kryterium tego nadzoru jest legalność tych uchwał, które to pojęcie może być rozumiane jako ich zgodność z prawem. Nie ma zatem podstaw do kontrolowania tych aktów w oparciu o inne kryteria takie, jak np. celowość i potrzeba ich podejmowania. Potwierdza to analiza art. 85 ustawy o samorządzie gminnym, gdzie stwierdza się, że nadzór nad działalnością gminną sprawowany jest na podstawie kryterium zgodności z prawem. Badanie legalności uchwał podatkowych sprowadza się do stwierdzenia ich zgodności z obowiązującym prawem w trzech płaszczyznach: treści aktu, kompetencji organu, który je wydał, oraz dochowania ustawowego trybu wymaganego do wydania takiego aktu¹.

Nadzór nad działalnością uchwałodawczą gmin sprowadza się do zastosowania przez uprawnione organy środków nadzorczych w przy-

¹ Zob. art. 42 ustawy z dnia 1. sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz. 643 ze zm.). Przepis ten nie występuje w ustawie o samorządzie gminnym, ale nic nie stoi na przeszkodzie, aby tak właśnie pojmować pojęcie legalności aktu prawa miejscowego.

padku stwierdzenia jej niezgodności. Organy te mogą wkraczać w działalność gmin tylko w przypadkach określonych ustawami. Nie ma zatem ogólnej kompetencji nadzorczej, umożliwiającej swobodne stosowanie środków nadzoru. Środki te mogą być uruchomione jedynie wówczas, gdy konkretny przepis ustawy na to zezwala. Podstawą takiej ingerencji mogą być jedynie przepisy rangi ustawowej.

Nadzór, któremu podlegają gminy, ma charakter funkcjonalny a nie organizacyjny. Jest on nastawiony na stwierdzenie zgodności z prawem efektów działalności tych jednostek. Umożliwia to ochronę adresatów tych uchwał, ale i samej gminy przed skutkami wprowadzenia aktów z błędami, lub naruszających uprawnienia innych podmiotów. Chroni też przed niefachowością i błędami osób przygotowujących i uchwalających taki akt². Funkcjonowanie nadzoru nad tym przejawem działalności samorządu zabezpiecza przed „psuciem” prawa, czego efektem jest jego deprecjacja. Jest to bardzo ważna funkcja organów nadzoru, zwłaszcza w odniesieniu do gmin, które nie są, co już niejednokrotnie było podnoszone, przygotowane kadrowo do tworzenia prawa podatkowego. Dająca się zaobserwować łatwość wprowadzania przepisów regulujących sprawy podatkowe wynika w dużej mierze z jego nieznanomości przez podmioty posiadające inicjatywę uchwałodawczą i członków organu stanowiącego. W takiej sytuacji musi być podmiot, który czuwa nad tworzeniem tego prawa.

Organami nadzoru są prezes Rady Ministrów i wojewoda, a w zakresie spraw finansowych – regionalna izba obrachunkowa. Nad zgodnością z prawem uchwał podatkowych czuwa regionalna izba obrachunkowa³. Jest ona ustawowo zobligowana do badania m.in. uchwał w sprawie podatków i opłat lokalnych. Nie jest to jednakże jedyny podmiot uprawniony do sprawowania nadzoru nad tym rodzajem działalności prawotwórczej gmin. Uchwały podatkowe są ponadto badane przez sąd administracyjny, który jest również uprawniony do stosowania środków nadzoru w odniesieniu do tych aktów. Jest więc organem nadzoru w ujęciu funkcjonalnym, chociaż ustawa o sa-

2 Zob. B. Dolnicki: Samorząd terytorialny. Zagadnienia ustrojowe, Kraków 1999, s. 163.

3 Szerzej na temat właściwości regionalnych izb obrachunkowych – S. Srocki: Kompetencje nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych, (w:) B. Cybulski, S. Srocki (red.): Regionalne izby obrachunkowe w latach 1993–2003, Wrocław 2003, s. 84 i nast.

morządzie gminnym nie zalicza go do organów nadzoru. Przyjęcie jednak szerokiej definicji nadzoru, rozumianego jako możliwość władczego wkraczania w działalność gminy poprzez stosowanie określonych ustawowo środków, uzasadnia zaliczenie sądu administracyjnego do organów sprawujących nadzór⁴.

2. Sprawowanie nadzoru przez regionalną izbę obrachunkową

Zasady sprawowania nadzoru nad uchwałami przez regionalną izbę obrachunkową są uregulowane przede wszystkim w ustawie o samorządzie gminnym. W ustawie o regionalnych izbach obrachunkowych⁵ stwierdza się jedynie, że izba jest właściwa do badania uchwał m.in. w sprawie podatków i opłat lokalnych⁶. Pewne wątpliwości mogą powstać w związku z tym, że w ustawie tej nie jest przybliżona ta kategoria świadczeń podatkowych. Podatki i opłaty lokalne są to, co stwierdzono w pierwszej części pracy, wszystkie świadczenia podatkowe zasilające budżet gminy, których konstrukcja może być w ustawowo określonym zakresie kształtowana przez organy gmin. Pojęcia tego nie można ograniczać jedynie do świadczeń uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Wszystkie więc uchwały gmin dotyczące podatków zasilających budżety podlegają nadzorowi regionalnej izby obrachunkowej. Do tej kategorii uchwał należy również zaliczyć uchwały w sprawie opłaty prolongacyjnej, podejmowaną na podstawie upoważnienia zawartego w ordynacji podatkowej. Opłata ta spełnia bowiem kryteria opłaty lokalnej w rozumieniu wyżej przedstawionym. Stanowi ona dochód budżetu gminy, a jej wprowadzenie i wysokość stawki są zależne od woli rady gminy.

Do uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych należy również zaliczyć uchwały w sprawie inkasa. Ich przedmiotem jest bowiem określenie warunków płatności podatków i opłat zasilających budżet gminy.

4 Inaczej: A. Kisielewicz: Samodzielność gminy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 2002, s. 102.

5 Ustawa z dnia 7. października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 ze zm.).

6 Art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

Zasadniczym zadaniem regionalnej izby obrachunkowej, jako organu nadzoru na uchwałami rad, jest sprawdzanie każdej uchwały podatkowej pod kątem jej zgodności z prawem i ewentualne eliminowanie tych, które w całości lub części kryterium tego nie spełniają. Działanie izby zawsze jest podejmowane z urzędu, a nie na wniosek zainteresowanych podmiotów. Sprawowanie tej funkcji wymaga dysponowania uchwałami podjętymi przez radę gminy. Zapewnia to ustawowo określony obowiązek wójta – przedłożenia każdej uchwały podatkowej w ciągu 7. dni od dnia jej podjęcia⁷. Umożliwia to izbie efektywne wykonywanie zadań w zakresie nadzoru. Niedochowanie tego terminu, albo też nie dostarczenie w ogóle uchwały, ogranicza izby w przysługujących jej uprawnieniach dotyczących tego aktu. Brak uchwały uniemożliwia wszczęcie postępowania nadzorczego, a w konsekwencji wydanie rozstrzygnięcia nadzorczego. Postępowanie to może być wszczęte po doręczeniu uchwały przez wójta. Jest to jedyny sposób uruchomienia tego postępowania, który nie może być zastąpiony np. wydaniem postanowienia o wszczęciu postępowania. W przypadku opóźnień lub braku takiej uchwały regionalna izba obrachunkowa powinna wystąpić do wójta o wykonanie ciążącego na nim obowiązku⁸, a gdy to nie będzie skuteczne – powiadomić wojewodę w trybie przewidzianym w art. 96 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym. Wojewoda wezwie wójta do wykonania tego obowiązku, a jeżeli nie odniesie to skutku – wystąpi do prezesa Rady Ministrów o jego odwołanie. Tryb ten może być jednak czasochłonny, co nie prowadzi do skrócenia obowiązujących izbę terminów do zbadania uchwały. O nieważności uchwały izba musi orzec w terminie 30. dni, od dnia doręczenia uchwały przez wójta. Jeżeli jest opóźnienie w tym doręczeniu, albo też uchwała w ogóle nie została doręczona, termin ten nie biegnie. Do wszczęcia postępowania, a w konsekwencji biegu tego terminu, konieczne jest na gruncie obowiązującego brzmienia art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, przedłożenie uchwały przez wójta. W literaturze wskazuje się, że postępowanie to powinno być wszczynane również wówczas, gdy izba otrzyma uchwałę w innym trybie niż doręczoną przez wójta⁹. Przychylając się do tego postulatu, który wymaga

7 Art. 90 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym.

8 Art. 88 ustawy o samorządzie gminy.

9 D. Dąbek: Prawo miejscowe..., op. cit., s. 327.

jednak zmiany art. 91 ustawy o samorządzie gminnym, należałoby wskazać, że przyczyniłoby się to do zwiększenia szybkości i efektywności postępowania nadzorczego.

Niedostarczanie w terminie uchwał przez wójta nie może być traktowane jako niezgodność z prawem samej uchwały. Przedmiotem badania zgodności z prawem jest uchwała, a nie tryb jej przedłożenia, a w zasadzie jego mankamenty. Niedopełnienie przez wójta jego obowiązków nie jest, z czym się można było spotkać w praktyce, istotnym naruszeniem prawa przez postanowienia badanej uchwały.

Przedłożenie uchwały przez wójta rozpoczyna bieg 30-dniowego terminu do sprawdzenia uchwały przez izbę i ewentualnego wydania rozstrzygnięcia nadzorczego. Termin ten jako prekluzyjny nie może być przerwany, przywrócony, przedłużony lub zawieszony. W tym terminie regionalna izba obrachunkowa jest uprawniona do stwierdzenia nieważności uchwały w całości lub w części. Przed wydaniem tego orzeczenia izba jest zobowiązana powiadomić radę gminy, która wydała uchwałę. Jest to jeden z przejawów zapewnienia radzie czynnego udziału w postępowaniu nadzorczym. Nie spełnienie tego warunku jest jedną z przesłanek uchylenia rozstrzygnięcia izby przez sąd administracyjny¹⁰. Wszczęcie postępowania i powiadomienie o tym właściwej rady gminy umożliwia modyfikację lub uchylenie uchwały¹¹. Uprawnienie to przysługuje radzie aż do momentu uprawomocnienia się rozstrzygnięcia nadzorczego.

Wszczynając postępowanie izba jest uprawniona do wstrzymania wykonania uchwały. Ustawodawca nie wskazał w jakich okolicznościach izba może zastosować tę instytucję. Wydaje się jednak, że możli-

10 A. Kisielewicz: *Samodzielność gminy...*, op. cit., s. 107. W uchwale z dnia 21. października 2002 r. (sygn. akt OPS 9/02) – opublikowana w: *OSP* 2003, z. 3, poz. 32, NSA złagodził wcześniej prezentowane stanowisko w tej sprawie stwierdzając, że brak zawiadomienia organu gminy o wszczęciu postępowania stanowi naruszenie przepisów o postępowaniu, które może mieć wpływ na wynik sprawy. To Sąd powinien każdorazowo ocenić, czy niezawiadomienie gminy ograniczyło jej możliwość uczestniczenia w postępowaniu i czy miało wpływ na treść rozstrzygnięcia.

11 Wszczęcie postępowania nie następuje z dniem przedłożenia przez wójta uchwały rady. Izba prowadzi postępowanie wewnętrzne dotyczące zgodności z prawem danej uchwały i dopiero po stwierdzeniu określonych uchybień wszczynane jest postępowanie nadzorcze, o którym musi być powiadomiona gmina – zob. R. Krawczyk: *Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad jednostkami samorządu terytorialnego*, w: J.P. Tamo (red.): *Samorząd terytorialny wobec wyzwań integracji europejskiej*, Zielona Góra 2003, s. 124.

wość wstrzymania wykonania uchwały powinna być wykorzystywana jedynie w przypadku rażącego naruszenia prawa, skutkującego wystąpieniem znacznych szkód zarówno po stronie podatników, jak i gminy.

Wstrzymanie wykonania uchwały sprowadza się do tego, że jej przepisy nie mogą być stosowane. Jest ona zatem czasowo wyłączona z obowiązującego systemu prawnego. Wyłączenie to może być stosowane w okresie od wszczęcia postępowania do jego zakończenia – w postaci wydania rozstrzygnięcia nadzorczego.

W razie stwierdzenia w ramach postępowania niezgodności z prawem danej uchwały regionalna izba obrachunkowa musi ocenić jaki jest stopień owej niezgodności. Jeżeli w ocenie izby uchwała w istotny sposób narusza prawo, to konsekwencją jest obligatoryjne stwierdzenie jej nieważności w całości lub w części. Skutkuje to wyeliminowaniem uchwały z obrotu prawnego od samego początku jej obowiązywania (*ex tunc*). Powoduje to również wstrzymanie jej wykonania z mocy prawa w zakresie objętym stwierdzeniem nieważności, z dniem doręczenia gminie rozstrzygnięcia nadzorczego. Uprawnomocnienie się rozstrzygnięcia nadzorczego, stwierdzającego istotne naruszenie prawa, prowadzi do całkowitego wyeliminowania uchwały, nawet za okres od jej wejścia w życie do wydania tego rozstrzygnięcia. Przyjmuje się, że tej uchwały nie było.

O tym, czy naruszenie prawa w uchwale ma charakter istotny decyduje samodzielnie regionalna izba obrachunkowa. Ustawodawca nie zdecydował się na przybliżenie tego pojęcia poprzez sformułowanie chociażby przykładowych kryteriów stopnia tej niezgodności. W doktrynie w zasadzie jednolicie przyjmuje się, że istotne naruszenie prawa wystąpić może w merytorycznej części uchwały i musi mieć wpływ na prawa i obowiązki jej adresatów¹². Podkreśla się przy tym, że nie ma podstaw do utożsamiania tego pojęcia z przesłankami stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnej wymienionymi w art. 156 k.p.a.¹³

12 Z. Kmiecik, M. Sthał: Akty nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 1–2.

13 D. Dąbek: Prawo miejscowe..., op. cit., s. 329 i powołane tam orzecznictwo sądowe.

Uznanie przez izbę naruszenia prawa za istotne następuje w uchwale podjętej przez kolegium izby i podpisanej przez przewodniczącego.¹⁴ W uchwale powinno być zawarte stwierdzenie istotnego naruszenia prawa, uzasadnienie prawne i faktyczne takiego stanowiska oraz pouczenie o możliwości zaskarżenia do sądu administracyjnego. W uchwale izba musi w sposób wyraźny zakwalifikować zarzucane naruszenie prawa jako istotne. Stwierdzenie w uchwale izby faktu naruszenia prawa, bez wskazania jak to zostało zakwalifikowane przez izbę (istotne lub nieistotne) może być jedną z przesłanek jej uchylenia w przypadku zaskarżenia do sądu administracyjnego¹⁵.

Rozstrzygnięcie nadzorcze staje się prawomocne z upływem terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, albo z datą oddalenia lub odrzucenia skargi przez sąd. Do momentu uprawomocnienia się tej uchwały izby nie powoduje ona definitywnego wyeliminowania uchwały rady gminy z obrotu prawnego. Uchwała ta, aczkolwiek jej wykonanie jest wstrzymane, obowiązuje. Wstrzymanie wykonania jej przepisów nie jest równoznaczne z ostatecznym usunięciem jej z systemu obowiązującego prawa. Jest ona jedynie „okresowo” nie wykonywana. Uprawomocnienie się rozstrzygnięcia nadzorczego okres ten definitywnie kończy wyeliminowaniem jej z obrotu z mocą *ex tunc*. W przypadku wzruszenia rozstrzygnięcia nadzorczego przez sąd administracyjny wstrzymanie z mocy prawa przestaje istnieć i uchwała staje się aktem obowiązującym, a jej postanowienia podlegają wykonaniu.

W przypadku nieistotnego naruszenia prawa w uchwale, izba nie stwierdza jej nieważności, ograniczając się do wskazania, że uchwała została wydana z naruszeniem prawa¹⁶. Ten rodzaj rozstrzygnięcia nadzorczego nie wywołuje tak daleko idących skutków prawnych, jak stwierdzenie istotnej niezgodności z prawem badanej uchwały. Nieistotne naruszenie prawa nie prowadzi do stwierdzenia nieważności uchwały i wyeliminowania jej z obrotu prawnego. Po co zatem jest ono stosowane? Jest to jak się wydaje środek, za pomocą którego izba może zwrócić uwagę radzie na naruszenie prawa, co powinno przyczynić się

14 Z. Ofiarski, M. Mokrzycki, B. Rutkowski: Reforma samorządu terytorialnego. Zagadnienia finansowo-prawne, tom II, Szczecin–Zielona Góra, s. 81 i nast.

15 Zob. wyrok NSA z dnia 12. stycznia 1994 r. (sygn. akt III SA 524/93) – niepublikowany.

16 Art. 92 ust. 4 ustawy o samorządzie gminnym.

do jego wyeliminowania z późniejszych uchwał. Jest to także orzeczenie ważne z uwagi na możliwość ubiegania się o świadczenia odszkodowawcze na podstawie k.p.a.¹⁷

Za nieistotne naruszenie prawa uznaje się w doktrynie takie przypadki niezgodności postanowień uchwały z obowiązującymi przepisami, które nie mogły mieć wpływu na ukształtowanie jej treści¹⁸. Jako przykład podaje się niewłaściwe zatytułowanie uchwały, błędne oznaczenie jednostek redakcyjnych, braki w podstawie prawnej¹⁹.

Stwierdzenie przez izbę nieistotnego naruszenia prawa nie jest zaliczane do kategorii rozstrzygnięć nadzorczych regionalnej izby obrachunkowej²⁰. Uzasadnia się to tym, że izba nie wkracza tu w sposób władczy w działalność prawotwórczą rady gminy, a jedynie stwierdza fakt wydania uchwały z nieistotnym naruszeniem prawa. Nie idą za tym żadne inne działania o charakterze nakazowym. Sprawą dyskusyjną jest możliwość zaskarżenia takiego rozstrzygnięcia do sądu administracyjnego. W art. 98 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym wskazuje się na możliwość zaskarżenia nie tylko rozstrzygnięcia nadzorczego, ale każdego rozstrzygnięcia organu nadzorczego. Na tej podstawie można twierdzić, że gmina może zaskarżyć też rozstrzygnięcie wskazujące nieistotne naruszenie prawa. W takim przypadku gmina miałaby jednak, jak się wydaje, trudności z wykazaniem jaki interes prawny, uprawnienie lub kompetencję narusza to rozstrzygnięcie, co jest przesłanką do wniesienia skargi. Rozstrzygnięcie takie nie narusza postanowień uchwały, a zatem nie prowadzi do naruszenia wspomnianego interesu prawnego.

W przypadku nie stwierdzenia prze izbę naruszenia prawa w przedłożonej przez wójta uchwale, ustawa o samorządzie gminnym nie przewiduje wydania aktu kończącego proces badania uchwały. Upływ

17 D. Dąbek: *Prawo miejscowe...*, op. cit., s. 330.

18 D. Kijowski: *System nadzoru nad samorządem terytorialnym*, w: *Reforma administracji publicznej*, Warszawa 1998, s. 18.

19 M. Rządewska: *Zaskarżanie uchwał samorządu terytorialnego do Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Zielona Góra 1997, s. 55.

20 Pogląd taki wynika z postanowienia NSA z dnia 16. kwietnia 2000 r. w którym Sąd stwierdził niedopuszczalność skargi gminy na uchwałę izby wskazującej nieistotne naruszenie prawa uzasadniając to tym, że nie jest to władcze wkroczenie w działalność prawotwórczą samorządu, a przez to nie jest rozstrzygnięciem nadzorczym – opublikowane w: *„Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych”* 2000, nr 3, poz. 74.

30. dniowego terminu do wszczęcia postępowania i wydania orzeczenia kończy ten etap postępowania nadzorczego nad uchwałami rad. Inaczej jest, gdy postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności zostało wszczęte, ale izba nie stwierdziła tej niezgodności. Izba obrachunkowa w takiej sytuacji jest zobowiązana zakończyć postępowanie, podejmując stosowne postanowienie w formie uchwały²¹. Również w takiej formie powinno być zakończone wszczęte postępowanie, jeżeli upłynął w jego trakcie 30-dniowy termin do rozpatrzenia sprawy przez izbę.

3. Nadzór sądu administracyjnego nad legalnością uchwał podatkowych

3.1. Rodzaje skarg

W odróżnieniu od regionalnej izby obrachunkowej sąd administracyjny swoje uprawnienia nadzorcze w stosunku do efektów działalności prawotwórczej gmin sprawuje, działając na wniosek uprawnionych podmiotów. Zasady sprawowania nadzoru przez ten sąd zawarte są w ustawach regulujących jego funkcjonowanie oraz ustawie o samorządzie gminnym. Jak słusznie wskazuje się w literaturze przedmiotu, takie rozrządzenie przepisów decydujących o regułach sprawowania nadzoru przez sąd prowadzi to powstawania licznych problemów interpretacyjnych²². Wynikają one przede wszystkim z braku jednolitej terminologii stosowanej na gruncie tych ustaw. Sytuacji w tym zakresie nie poprawiły ostatnie reformy sądownictwa administracyjnego, które zostaną wprowadzone od początku 2004 roku²³. Problemy powstające na styku tych regulacji należy rozwiązywać, posługując się regułą, zgodnie z którą przepisy zawarte w ustawie o samorządzie gminnym, jako przepisy szczególne, mają pierwszeństwo przed przepisami ogólnymi zawar-

21 Zgodnie z § 4 rozporządzenia prezesa Rady Ministrów z dnia 14 stycznia 2000 r. w sprawie siedzib i zasięgu terytorialnego regionalnych izb obrachunkowych oraz szczegółowej organizacji izb, liczby członków kolegium i trybu postępowania (Dz.U. Nr 3, poz. 43), postanowienia i opinie kolegium w sprawach objętych ustawą są podejmowane w formie uchwał.

22 Zob. D. Dąbek: Prawo miejscowe..., op. cit., s. 334.

23 Założenia tej reformy zawarte są w: ustawie z dnia 25. lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269); ustawie z dnia 30. sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270); ustawie z dnia 30. sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1271).

tymi w ustawach regulujących kompetencje sądu administracyjnego²⁴. W efekcie przyjęcia tej reguły przepisy ustawy o samorządzie gminnym będą znajdowały zastosowanie wówczas, gdy ustawy o sądownictwie administracyjnym nie będą danych kwestii regulowały, lub gdy będą regulowały je inaczej. Reguła ta na plan pierwszy wysuwa przepisy zawarte w ustawie o samorządzie gminnym i one też zostaną poddane bliższej analizie.

W ustawie o samorządzie gminnym uregulowane są cztery rodzaje skarg, które mogą być wnoszone do sądu administracyjnego. Jest to skarga przysługująca regionalnej izbie obrachunkowej, skarga przysługująca gminie na rozstrzygnięcie regionalnej izby obrachunkowej, skarga powszechna oraz skarga na beczynność rady.

3.2. Skarga przysługująca regionalnej izbie obrachunkowej

Uprawnienie regionalnej izby obrachunkowej do wniesienia skargi do sądu administracyjnego wynika z art. 93 ustawy o samorządzie gminnym. Zgodnie z tym przepisem izba po upływie 30. dni od daty doręczenia jej uchwały przez wójta nie może już podjąć skutecznie rozstrzygnięcia nadzorczego. W takiej sytuacji izba ma jednak możliwość zaskarżenia uchwały naruszającej prawo do sądu. Z brzmienia tego przepisu (organ nadzoru może zaskarżyć) wynika, że jest to możliwość, a nie obowiązek izby. Przepis ten zatem dopuszcza sytuację, w której izba stwierdzi istotne naruszenie prawa w uchwale rady i nie podejmie działania zmierzającego do wyeliminowania jej z obrotu poprzez złożenie skargi do sądu administracyjnego. Wydaje się, że w takiej sytuacji powinien to być nakaz działania skierowany do izby, która jest ustawowo zobowiązana do czuwania nad zgodnością z prawem podejmowanych przez gminy uchwał.²⁵ Biorąc to pod uwagę, nie ma znaczenia kiedy organ nadzoru stwierdzi tę niezgodność – czy w terminie 30. dni od doręczenia uchwały, czy też później. W każdym przypadku stwierdzenia niezgodności z prawem izba powinna podjąć działania zmierzające do usunięcia tej uchwały. Obowiązek (a nie uprawnienie) stwierdzenia nieważności uchwały niezgodnej z prawem wynika z treści art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminy. Izba na gruncie tego

24 D. Dąbek, *Prawo miejscowe...*, op.cit., s. 334.

przepisu stwierdza nieważność uchwały, bez możliwości odstąpienia od podjęcia tego rozstrzygnięcia nadzorczego. Z takim samym obowiązkiem powinno się łączyć stwierdzenie przez izbę naruszenia prawa po upływie wspomnianego terminu 30-dniowego. Izba powinna wówczas zaskarżyć uchwałę niezgodną z prawem do sądu administracyjnego.

Omawiane uprawnienie izby do zaskarżenia uchwały niezgodnej z prawem nie jest ograniczone czasowo²⁵. Izba nie może jedynie zaskarżyć uchwały do NSA przed upływem 30-dniowego terminu liczonego od dnia doręczenia uchwały, w którym jest zobowiązana podjąć rozstrzygnięcie nadzorcze. Upływ tego terminu skutkuje tym, że izba może w każdym czasie podjąć działania zmierzające do zaskarżenia uchwały niezgodnej z prawem. W ustawie o samorządzie gminnym nie ma żadnego terminu, który ograniczałby izbę w wykonywaniu tej formy nadzoru²⁶. Można natomiast wskazać, że w odniesieniu do uchwał w sprawach podatkowych terminem, który izba powinna brać pod uwagę przy podejmowaniu decyzji o zaskarżeniu, jest upływ terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Zgodnie z art. 70 ordynacji podatkowej zobowiązania podatkowe z mocy prawa ulegają przedawnieniu po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął ich termin płatności. Po tym okresie zobowiązania nie mogą powstać, a powstałe nie mogą być egzekwowane. W takiej sytuacji skarżenie uchwały podatkowej, dotyczącej podatków przedawnionych znajduje bardzo ograniczone zastosowanie²⁷.

Wniesienie skargi przez izbę nie pozbawia gminy możliwości zmiany lub uchylecia uchwały. Dokonanie modyfikacji uchwały, uwzględniających zarzuty izby, nie musi prowadzić do bezprzedmiotowości postępowania sądowego w przypadku, gdy postanowienia

25 Nie jest to powszechnie akceptowane w doktrynie, gdzie podnosi się, że ograniczenie czasowe do wnoszenia skargi przez izbę wynika z art. 35 ust. 1 ustawy o Naczelny Sądzie Administracyjnym. Jest tam określony 30-dniowy termin liczony po upływie 30-dniowego terminu do wydania rozstrzygnięcia nadzorczego przez izbę – szerzej: A. Kisielewicz: *Samodzielność gminy...*, op. cit., s. 110.

26 Szerzej: A. Agopszowicz: *Zarys prawa samorządu terytorialnego*, Katowice 1994, s. 271; Z. Kmiecik, M. Sthał: *Akty nadzoru...*, op. cit.

27 W określonych sytuacjach skarga, a następnie wyrok sądu administracyjnego wzruszający uchwałę niezgodną z prawem, może mieć znaczenie na etapie postępowania odwoławczego.

uchwały znajdowały zastosowanie w okresie poprzedzającym jej uchylenie lub zmianę²⁸.

Sąd administracyjny, rozpatrując skargę izby, nie jest związany jej granicami. Prowadzi to do tego, że sąd – w przypadku stwierdzenia innych niż wykazane w skardze niezgodności z prawem – stwierdza jej nieważność. Może też, nie uwzględniając argumentacji izby, oddalić skargę uznając, że uchwała nie narusza prawa. Zaskarżona przez izbę uchwała pozostaje w mocy.

Uwzględnienie skargi przez sąd prowadzi do stwierdzenia nieważności uchwały w całości lub części z powodu istotnego naruszenia prawa. Jeżeli tej „istotności” sąd się nie dopatrzy wydaje orzeczenie, zgodnie z którym uchwałę wydano z naruszeniem prawa.

3.3. Skarga przysługująca gminie na rozstrzygnięcie nadzorcze regionalnej izby obrachunkowej

Na podstawie art. 98 ustawy o samorządzie gminnym – gminie przysługuje skarga do sądu administracyjnego na rozstrzygnięcie nadzorcze regionalnej izby obrachunkowej. Skarga ta ma w założeniu chronić gminę przed skutkami nieuzasadnionych orzeczeń nadzorczych regionalnej izby obrachunkowej²⁹. Przedmiotem skargi mogą być rozstrzygnięcia nadzorcze izby stwierdzające nieważność w całości lub części uchwał podatkowych.

Gmina jest uprawniona do wniesienia skargi w terminie 30 dni od daty doręczenia jej rozstrzygnięcia nadzorczego izby. Skarga wniesiona po terminie podlega odrzuceniu. Rada gminy w tym terminie musi podjąć uchwałę o zaskarżeniu rozstrzygnięcia izby do sądu administracyjnego³⁰. Nie podjęcie uchwały przez radę może skutkować jej odrzuceniem przez sąd. Jest to zatem istotny warunek skuteczności zaskarżenia rozstrzygnięcia regionalnej izby obrachunkowej, którego nie można pominąć³¹. Jego celem jest umożliwienie radzie gminy ponownego roz-

28 A. Agopszowicz, Z. Gilowska, Ustawa o gminnym ..., op. cit., s. 495.

29 Szerzej: E. Frankiewicz, Gwarancje ochrony gminy przed organami nadzoru, (w:) J. P. Tamo, Samorząd terytorialny..., op. cit., s. 105 i nast.

30 P. Górecki: Uprawnienie samorządu terytorialnego do złożenia skargi na rozstrzygnięcia nadzorcze, „Finanse Komunalne” 2001, nr 2.

31 Tamże, s. 108.

ważenia zarzutów co do niezgodności z prawem podniesionych w orzeczeniu izby. W efekcie może to doprowadzić do podjęcia nowej uchwały zmieniającej zaskarżoną uchwałę.

Gmina nie ma natomiast obowiązku wezwania regionalnej izby obrachunkowej do usunięcia naruszeń prawa przed wniesieniem skargi. Jest to wyjątek od wynikającej z art. 52 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi zasady, zgodnie z którą wniesienie skargi powinno być poprzedzone takim wezwaniem³².

Wniesienie skargi przez gminę skutkuje m.in. tym, że izba otrzymuje przesłany przez sąd jej odpis. Zapewnia to udział izby w toczącym się postępowaniu. Izba może, do dnia wyznaczenia rozprawy, uwzględnić w całości skargę. W takim przypadku sąd umarza postępowanie.

W skardze gmina musi wykazać, że jej interes prawny, uprawnienie lub kompetencje zostały naruszone w rozstrzygnięciu nadzorczym izby. Wykazanie tych okoliczności skutkuje tym, że gmina ma legitymację skargową. Samo stwierdzenie naruszenia prawa w rozstrzygnięciu nadzorczym izby nie uprawnia jeszcze gminy do jego zaskarżenia. Musi ona wykazać, że w wyniku tego naruszenia nastąpiło ograniczenie jej kompetencji lub interesu prawnego. Słusznie podnosi się w literaturze przedmiotu, że można mieć duże wątpliwości co do rozumienia tych pojęć, a zwłaszcza interesu prawnego gminy³³. Można bowiem zasadnie twierdzić, że w każdym przypadku stwierdzenia nieważności uchwały przez izbę interes prawny gminy jest naruszony. Poza tym uprawnienia i kompetencje organów gminy niewątpliwie składają się na interes prawny gminy. Po co zatem je wymieniać obok pojęcia szerszego, w skład którego wchodzi?³⁴

Sąd w postępowaniu wszczętym skargą gminy bada uchwałę i rozstrzygnięcie nadzorcze izby. Podstawowe znaczenie w rozpatrywanej sprawie mają postanowienia uchwały, co od której izba stwierdziła nieważność. Jeśli sąd uzna skargę, uchyla wówczas rozstrzygnięcie nad-

32 E. Frankiewicz: Gwarancje..., op. cit. ,s. 108.

33 J. Zimmermann, Konstrukcja interesu prawnego w sferze działań Naczelnego Sądu Administracyjnego, w: H. Olszewski, B. Popowska (red.): Gospodarka, Administracja, Samorząd, Poznań 1997, s. 619.

34 T. Woś: Postępowanie sądowo-administracyjne, Warszawa 1996, s. 116.

zorcze w całości lub w części. Uchwała w takim przypadku obowiązuje nieprzerwanie od dnia jej wejścia w życie.

3.4. Skarga powszechna

Skarga powszechna uregulowana jest w art. 101 ustawy o samorządzie gminnym. Przysługuje ona każdemu czyj interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą podjętą przez organ gminy w sprawie z zakresu administracji publicznej.

Legitymację do wniesienia tej skargi ma każdy podmiot, pod warunkiem wykazania, że postanowienia uchwały naruszają jego indywidualny interes lub uprawnienie wynikające z przepisu prawa materialnego. Wnoszący skargę jest zobowiązany wykazać, które konkretnie prawo mu przysługujące zostało naruszone w wyniku podjęcia uchwały przez radę³⁵. Takie uregulowanie legitymacji skargowej ogranicza możliwość wnoszenia skarg przez podmioty działające w interesie publicznym, chyba że wykażą przy tym naruszenie ich interesu lub uprawnienia. Nie wystarczy przy tym wykazanie niezgodności z prawem postanowień uchwały. Niezgodność ta musi skutkować ograniczeniem lub pozbawieniem możliwości korzystania z przysługujących uprawnień przez podmiot wnoszący skargę. Subiektywne przekonanie danego podmiotu o naruszeniu w uchwale interesu prawnego lub uprawnienia jest weryfikowane przez sąd, który jest zobowiązany do zbadania czy rzeczywiście w uchwale miało to miejsce. Nie może to być jedynie zagrożenie naruszeniem tego interesu, tylko faktyczne zmniejszenie uprawnień lub kompetencji zagwarantowanych w prawie materialnym.

Indywidualny charakter naruszenia uprawnienia lub interesu prawnego nie wyklucza możliwości wniesienia tej skargi przez grupę mieszkańców. Skarga zbiorowa może być wniesiona przez kogoś reprezentującą jedynie te osoby, które mieszkają na terenie gminy. Wniesienie takiej skargi wymaga zorganizowania się tej grupy i wyznaczenia osoby uprawnionej do jej reprezentowania³⁶. Dopuszcza się też wniesienie skargi przez kilka osób do tego uprawnionych³⁷.

35 Szerzej D. Dąbek: *Prawo miejscowe...*, op. cit., s. 337 i powołane tam orzecznictwo sądowe.

36 M. Rzażewska, *Zaskarżanie uchwał...*, op. cit., s. 16.

37 Art. 51 ustawy – *Prawo o postępowaniu przed sądem administracyjnym*.

Uchwała może być zaskarżona w omawianym trybie, jeżeli dotyczy sprawy z zakresu administracji publicznej. Takie określenie przedmiotu tych aktów może budzić wątpliwości dotyczące pojęcia „administracji publicznej”. Wątpliwości te są przedmiotem zainteresowania doktryny i szeregu orzeczeń sądowych, gdzie rozszyfrowuje się to pojęcie³⁸. Nie podejmując szczegółowych rozważań w tym zakresie z uwagi na ich objętość, należy stwierdzić, że uchwały podatkowe dotyczą spraw z zakresu administracji publicznej. Regulują one bowiem problematykę dotyczącą realizacji obowiązków podatkowych, które mają charakter publicznoprawny.

Skarga powszechna jest dopuszczalna po bezskutecznym wezwaniu rady gminy do usunięcia naruszenia interesu prawnego lub uprawnienia danego podmiotu. Żądanie to nie ma sformalizowanej treści i może być złożone w dowolnej formie. Nie ma też w przepisach określonego terminu do jego wniesienia. Jednakże musi z niego jednoznacznie wynikać, jaki interes prawny lub uprawnienie narusza dana uchwała.

Bezskuteczność wezwania oznacza, że rada odmówi zmiany bądź uchylenia uchwały, albo też co prawda nie odmówi, ale nie załatwi jej w terminach przewidzianych w k.p.a. dla załatwiania spraw³⁹. Milczenie rady przez okres 2 miesięcy oznacza, że rada nie uwzględniła wynikającego z wezwania wniosku o zmianę bądź uchylenie uchwały⁴⁰. Bezskuteczność wezwania uprawnia dany podmiot do wniesienia skargi powszechnej do sądu administracyjnego. Ma on na to 30 dni liczonych od dnia, kiedy wezwanie stało się bezskuteczne.

Skarga nie może być wniesiona, jeżeli w sprawie orzekał już sąd administracyjny i skargę oddalił. Nie musi to być skarga złożona przez dany podmiot. Wystarczy, że sprawa była przedmiotem postępowania sądu, bez względu na to z czyjej skargi⁴¹. Oddalenie skargi w sprawie

38 A. Kisielewicz: *Samodzielność gminy...*, op. cit., s. 133; Z. Leoński: *Nadzór nad samorządem terytorialnym*, w: Z. Niewiadomski, A. Piekara (red.): *Samorząd terytorialny. Zagadnienia prawne i administracyjne*, Warszawa 1998, s. 243.

39 Zob. art. 35 k.p.a.

40 Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 8. czerwca 1995 r. (sygn. akt III AZP 9/95) – opublikowana w: OSNAP 1995, nr 20.

41 K. Podgórski: *Nadzór nad samorządem terytorialnym*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 1; M. Rzażewska, *Zaskarżanie uchwał...*, op. cit., s. 38.

dotyczącej danej uchwały uniemożliwia wniesienie skargi przez inne osoby wskazujące na brane pod uwagę i rozpatrzone przez sąd przesłanki naruszenia ich interesu i uprawnień.

Wniesienie skargi nie wyklucza możliwości zmiany lub uchYLENIA uchwały przez radę gminy. Może ona to zrobić, tak jak w stosunku do innych skarg, do dnia wyznaczenia rozprawy.

Uwzględnienie skargi przez sąd administracyjny nastąpi wówczas, gdy stwierdzone zostanie w uchwale istotne naruszenie prawa, czego konsekwencją jest z kolei naruszenie interesu prawnego lub uprawnienia. Uwzględnienie skargi oznacza, że sąd stwierdza nieważność uchwały w całości lub części.

3.5. Skarga na bezczynność

Zgodnie z art. 101a ustawy o samorządzie gminnym przepisy regulujące zasady wnoszenia skargi powszechnej znajdują zastosowanie, gdy organ gminy nie wykonuje czynności nakazanych prawem, albo przez podejmowane czynności prawne lub faktyczne narusza prawa osób trzecich. Do czynności nakazanych prawem należy zaliczyć obowiązek podjęcia uchwał podatkowych. Jest to czynność adresowana do rady gminy mocą przepisu ustawowego, a zatem należy ją traktować jako nakazaną prawnie.

Do omawianej skargi znajdują odpowiednie zastosowanie omówione wyżej regulacje dotyczące skargi powszechnej. Pewne wątpliwości mogą powstać przy wykazywaniu uprawnień do wniesienia skargi na bezczynność, konkretne naruszenia interesu prawnego lub uprawnień. Brak uchwały podatkowej w większości przypadków oznacza, że nie powstaje zobowiązanie do płacenia podatków, co nie narusza z oczywistych powodów interesu lub uprawnień podatników. Może w związku z tym powstać wątpliwość, czy tego typu skarga na bezczynność może *de facto* być stosowana w odniesieniu do rad gmin z tytułu niepodjęcia przez nie uchwał podatkowych? Legitymacją skargową w takich przypadkach może się okazać regionalna izba obrachunkowa. Brak uchwały podatkowej oznacza, że nie zostały zrealizowane określone prawem obowiązki rady z zakresu nadzorowanego przez izbę. Izba jako organ nadzoru jest zobowiązana do czuwania nad zgodnością z prawem

działalności rad w zakresie spraw finansowych. Brak przejawów tej działalności, zwłaszcza w kontekście realizowania obowiązków ustawowych, jest działaniem niezgodnym z prawem i organy nadzoru powinny w takiej sytuacji ingerować. W zasadzie jedynym środkiem, który izba może zastosować w przypadku bezczynności rady, jest omawiana skarga⁴². Stąd też, według mnie, nie podejmowanie uchwał podatkowych przez radę gminy narusza interes prawny regionalnej izby obrachunkowej, co uprawnia ją do wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Tutaj jednak pojawia się kolejny problem, a mianowicie co wówczas, gdy skarga izby zostanie uwzględniona przez sąd. Zgodnie z art. 101a ust. 2 sąd może nakazać organowi nadzoru wykonanie niezbędnych czynności na rzecz skarżącego, na koszt i ryzyko gminy. Skarżącym jest w analizowanym przypadku organ nadzoru – regionalna izba obrachunkowa. Czy jest ona uprawniona do podjęcia za radę gminy uchwały podatkowej? Takiej możliwości nie przewidują obowiązujące przepisy. W związku z tym nawet uwzględnienie przez sąd skargi izby na bezczynność rady gminy nie prowadzi w efekcie do podjęcia uchwały podatkowej. Jest to niewątpliwie mankament obowiązujących regulacji dotyczących skargi na bezczynność rady gminy, uniemożliwiający w zasadzie wykorzystywanie tej instytucji w odniesieniu do aktów prawa miejscowego.

3.6. Skargi wnoszone przez prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich oraz organizacje społeczne

Na podstawie art. 50 § 1 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi uprawnionym do wniesienia skargi na uchwałę rady jest prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich oraz organizacja społeczna w zakresie jej statutowej działalności, w sprawach dotyczących interesu prawnego innych osób, jeżeli brała udział w postępowaniu administracyjnym. Uprawnionymi do wniesienia skargi są również inne podmioty, którym ustawy przyznają takie prawo.

Rzecznikowi i prokuratorowi przysługują pewne ułatwienia w procedurze wnoszenia skarg. Nie są oni związani wymogiem wyczerpania

42 Może też inicjować tryb przewidziany w art. 96 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Jednocześnie wniosek o rozwiązanie rady gminy przez Sejm przysługuje prezesowi Rady Ministrów.

środków zaskarżenia. Nie muszą zatem w przypadku uchwał podatkowych występować do rady gminy z wnioskiem o usunięcie naruszeń prawa. Te dwa podmioty nie są związane żadnymi terminami do złożenia skargi. Mogą ją złożyć w każdym czasie, co wynika z art. 53 ust. 3 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Należy podkreślić, że przewidziany tam 6-miesięczny termin do wniesienia skargi nie dotyczy skarg na akty prawa miejscowego.

Mniej klarownie, niż w przypadku prokuratora i Rzecznika Praw Obywatelskich, uregulowana została pozycja organizacji społecznych. Prawo do wniesienia skargi przysługuje im bez wyżej przedstawionych uproszczeń zastrzeżonych dla prokuratora i Rzecznika Praw Obywatelskich. Ponadto muszą one wykazać, uzasadniając swoją legitymację skargową, że występowanie w takich sprawach jest zapisane w ich statucie oraz, że organizacja brała udział w postępowaniu administracyjnym. Jak należy sądzić chodzi tu o postępowanie administracyjne prowadzone przez organ administracji publicznej w indywidualnej sprawie. Takie rozumienie postępowania administracyjnego wykluczałoby w zasadzie organizacje z kręgu podmiotów uprawnionych do wniesienia skargi na uchwałę rady⁴³. W literaturze wskazuje się, że pod pojęciem „postępowanie administracyjne” użytym w tej ustawie można rozumieć procedurę poprzedzającą wydanie uchwały⁴⁴.

4. Skarga konstytucyjna

Zgodnie z art. 79 Konstytucji RP każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach, albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Do „innych aktów

43 Na problem ten zwraca uwagę J. Tarno: Sądowa kontrola legalności uchwał organów gminy (w świetle ustawy z dnia 30. sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi), w: J.P. Tarno (red.): Samorząd terytorialny..., op. cit., s. 208.

44 Tamże, s. 208.

normatywnych”, o których mowa w tym przepisie Konstytucji należy zaliczyć akty prawa miejscowego, w tym również uchwały podatkowe.

Pewne wątpliwości dotyczące możliwości stosowania skargi konstytucyjnej do aktów prawa miejscowego mogą powstać na gruncie art. 188 Konstytucji, dotyczącego właściwości Trybunału. Wśród wymienionych tam rodzajów aktów nie ma aktów prawa miejscowego. Na tej podstawie wskazuje się, że Trybunał nie orzeka w sprawach dotyczących tego rodzaju aktów normatywnych⁴⁵. W przepisie tym jednak, co podnoszą przeciwnicy tego poglądu, stwierdza się, że Trybunał jest właściwy w sprawach skargi konstytucyjnej. A ta – co wynika z wyżej przytoczonego art. 79 Konstytucji – dotyczy nie tylko ustaw „centralnych”, ale i innych aktów normatywnych. Na tej podstawie można twierdzić, że skarga konstytucyjna obejmuje również akty prawa miejscowego⁴⁶.

5. Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów jako organ nadzoru nad uchwałami rad

Poza regionalną izbą obrachunkową i sądem, organem nadzoru nad działalnością uchwałodawczą gmin jest również prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Na podstawie ustawy z dnia 27. lipca 2002 roku o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców⁴⁷ jest on zobowiązany do nadzorowania zasad udzielania pomocy publicznej. Funkcjonowanie tej ustawy w praktyce wywołuje liczne problemy interpretacyjne dotyczące stosowania jej postanowień na gruncie ustaw podatkowych⁴⁸. Brak synchronizacji tej ustawy z przepisami podatkowymi powoduje, że nie wszystkie regulacje tam zawarte mogą być zastosowane przy udzielaniu zwolnień

45 Z. Czeszejko-Sochacki: Skarga konstytucyjna w prawie polskim, „Przegląd Sejmowy” 1998, nr 1.

46 Szerzej na ten temat: D. Dąbek: Prawo miejscowe..., op. cit. s. 382.

47 Dz.U. Nr 141, poz. 1177 – dalej zwaną ustawą o pomocy publicznej.

48 Problematykę tę przedstawia B. Fabin, W. Lachiewicz: Ulgi i zwolnienia w podatku od nieruchomości jako forma udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom (wybrane problemy stosowania prawa), „Finanse Komunalne” 2003, nr 3.

i ulg podatkowych⁴⁹. Problematyka ta jednak wykracza poza ramy tego opracowania. Niżej przedstawione są rozważania dotyczące uchwał podatkowych podlegających nadzorowi prezesa UOKiK.

Pomocą publiczną, zgodnie z analizowaną ustawą, jest przysporzenie korzyści finansowych określonego przedsiębiorcy, w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Jedną z form tej pomocy jest udzielanie ulg i zwolnień podatkowych⁵⁰. Rady gmin są uprawnione do podejmowania uchwał, przedmiotem których są ulgi i zwolnienia w podatkach samorządowych⁵¹. Mieści się to w pojęciu pomocy publicznej, co pociąga za sobą możliwość ingerowania prezesa UOKiK w proces podejmowania tego typu uchwał. Jest to najczęściej udzielana forma pomocy dla przedsiębiorców⁵². Nie jest natomiast pomocą publiczną ustalanie stawek przez radę gminy nawet wówczas, gdy są one niższe od stawek maksymalnych określonych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. To wykonanie ciążącego na radzie obowiązku ustawowego, którego efektem nie jest udzielenie pomocy przedsiębiorcy. W przypadku, gdy rada gminy zdecyduje się na zróżnicowanie stawek w ten sposób, że ustali stawki niższe od powszechnie stosowanych dla określonego rodzaju działalności gospodarczej należy uznać, że przedsiębiorcy prowadzący tę działalność na terenie gminy są preferowani podatkowo. Jest to więc forma pomocy publicznej podlegająca nadzorowi prezesa UOKiK.

Uchwały rad wprowadzające ulgi i zwolnienia podatkowe mogą być na gruncie ustawy o pomocy publicznej traktowane jako programy pomocowe. Zgodnie z art. 7 pkt 6 tej ustawy jest nim program, w tym akt normatywny określający zasady, warunki i formy udzielania pomocy oraz określający albo zawierający podstawy prawne jej udzielenia. Przygotowanie programu pomocowego i jego zaakceptowanie przez organ nadzory skutkuje tym, że udzielenie pomocy na podstawie tego programu nie wiąże się z koniecznością uzyskania opinii tego organu w

49 Tamże, s. 21 i nast.

50 Art. 2 ust. 2 pkt 1 powołanej ustawy o pomocy publicznej.

51 Jako ulgę podatkową należy również traktować zmniejszenie stawki podatku przewidzianej dla określonego rodzaju działalności gospodarczej.

52 K. Nowak: Pomoc publiczna na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 5.

każdym indywidualnym przypadku jej udzielenia. Organ udzielający pomocy (gminy), na podstawie opracowanego programu, może wówczas – w granicach w nim określonych oraz przez czas wskazany w programie – udzielać pomocy publicznej dla poszczególnych przedsiębiorców, bez konieczności uzyskiwania zgody organu nadzoru⁵³.

Ustawowe określenie programu pomocowego zawiera tylko niektóre jego części składowe, takie jak: zasady, warunki, formy oraz podstawy prawne udzielenia pomocy. Szczegółowe warunki, jakim powinien odpowiadać program pomocowy, zawarte zostały w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 10. grudnia 2002 r. w sprawie szczegółowego zakresu informacji przedkładanych organowi nadzorującemu w celu wydania opinii o planowanej pomocy publicznej⁵⁴.

Z definicji programu pomocowego wynika, że może (ale nie musi) to być akt normatywny. W praktyce spowodowało to, że rady gmin sporządzają programy pomocowe w dwóch formach:

- 1) uchwały, w której poza zwolnieniem lub ulgą podatkową uregulowane są wszystkie elementy programu pomocowego;
- 2) uchwały, w której wprowadza się zwolnienie lub ulgę, a program pomocowy jest sporządzany na podstawie tej uchwały jako odrębny dokument⁵⁵.

Nie istnieje potrzeba sporządzania programu pomocowego w przypadku, gdy kwota planowanej pomocy dla jednego przedsiębiorcy, łącznie z pomocą uzyskaną przez niego w ciągu ostatnich trzech lat, nie przekroczy kwoty będącej równowartością 100 tys. EURO. Zamieszczenie w uchwale rady zapisu wykluczającego możliwość uzyskania przez przedsiębiorców pomocy przekraczającej wspomniane 100 tys. EURO oraz możliwość uzyskania pomocy w górnictwie węgla, hutnictwie żelaza i stali lub w transporcie powoduje, że nie istnieje obowiązek sporządzania programu pomocowego⁵⁶.

53 B. Dubrzycki, Programy pomocowe, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 4.

54 Dz.U. z 2003 r. Nr 1, poz.1.

55 B. Dubrzycki, Programy ..., op. cit.

56 Tamże.

Rada gminy, która opracowała program pomocowy, jest zobowiązana wystąpić do organu nadzoru z wnioskiem o wydanie opinii o projekcie.⁵⁷ Jeżeli uchwała podatkowa zawiera wszystkie elementy programu pomocowego jej projekt należy dostarczyć do zaopiniowania. Jeżeli natomiast program udzielania pomocy jest odrębnym dokumentem, uchwała ta jest jedynie podstawą prawną do jego sporządzenia. W takim przypadku projekt programu (a nie uchwały) jest przesyłany do zaopiniowania.

Do wniosku powinny być dołączone informacje określone w powołanym wyżej rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 10. grudnia 2002 r. Organ nadzoru, przed wydaniem opinii, może zażądać przedstawienia dodatkowych informacji i wyjaśnień przez radę gminy, lub przedstawić jej warunki, po których spełnieniu projekt programu pomocowego będzie zgodny z postanowieniami analizowanej ustawy.

Organ nadzorujący wydaje opinię w terminie do 30 dni, licząc od daty otrzymania wniosku o jej wydanie. Pomoc nie może być udzielona do czasu wydania opinii lub upływu terminu do jej wydania. W przypadku, gdy projekty programów pomocowych nie zostały przekazane organowi nadzorującemu w celu wydania opinii, organ ten występuje do rady o przedstawienie tych programów. Organ nadzorujący ogłasza na stronie internetowej UOKiK wszelkie informacje o projektach programów pomocowych oraz jego opinie.

Nie zachowanie w uchwale rady w sprawie zwolnień i ulg podatkowych warunków udzielania pomocy określonych w ustawie o pomocy publicznej powoduje, że uchwała ta narusza prawo w sposób istotny. Regionalna izba obrachunkowa, o czym była już mowa, jest zobowiązana do stwierdzenia nieważności tego typu uchwał.

57 Art. 24 ustawy o pomocy publicznej.

Wnioski

Dokonana w niniejszej pracy analiza obowiązującego modelu tworzenia miejscowego prawa podatkowego przez rady gmin w drodze podejmowania uchwał, pozwala na sformułowanie następujących wniosków o charakterze ogólnym.

Na samym początku należy wskazać, że w Polsce nie ma całościowej regulacji prawnej normującej proces tworzenia prawa przez samorząd, w tym również prawa podatkowego. Zawarte w ustawach ustrojowych przepisy dotyczące tej problematyki mają charakter fragmentaryczny i niepotrzebnie zróżnicowany w odniesieniu do poszczególnych jednostek samorządu. Nie ma tam uregulowanych podstawowych etapów procesu tworzenia prawa i tego jak powinien wyglądać jego efekt końcowy, tj. akt prawa miejscowego. 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 w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, które po „macoszemu” traktują projekty aktów prawa miejscowego. Zawarte tam niezbyt precyzyjne i przypadkowe 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 postulaty dotyczące całościowego ujęcia 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.

Niebezpiecznym zjawiskiem, odbijającym się negatywnie na jakości tworzonego przez gminy prawa, jest funkcjonowanie silnego lobbingu, wymuszającego wprowadzanie korzystnych rozwiązań podatko-

wych. Różne grupy nacisku są skuteczne, ponieważ mają łatwy dostęp do osób zaangażowanych w proces stanowienia prawa. Lokalny lobb-
bing przybiera czasami postać żądania (np. przez rolników) uchwalenia
zwolnień od podatku rolnego lub obniżenia jego wysokości pod groźbą
odwołania wójta. Ten rodzaj presji na organy uchwałodawcze jest bar-
dzo silny w środowiskach lokalnych, gdzie osoby piastujące funkcje w
organach gmin są powszechnie znane.

Na poziom uchwał podatkowych negatywnie wpływa ogólnikowy
charakter przepisów ustaw regulujących poszczególne podatki i opłaty
samorządowe. Nie można w sposób poprawny i zupełny uregulować w
dwóch artykułach wszystkich istotnych elementów konstrukcji podatku.
Taki niedoregulowane świadczenie, to np. opłata administracyjna, czy
też opłata targowa, które nie mają precyzyjnie określonego przedmiotu.
W efekcie duża ilość uchwał dotyczących tych opłat jest kwestionowa-
na przez organy nadzoru jako niezgodna z prawem. Jeżeli nie ma w
doktrynie i orzecznictwie zgodności od czego może być pobierana
opłata administracyjna, to trudno np. wymagać od gmin podejmowania
bezbłędnych uchwał. Problem ten może być rozwiązany jedynie
poprzez uregulowanie w ustawie wszystkich podstawowych elementów
konstrukcji podatku, określonych w art. 217 Konstytucji. Podatki ure-
gulowane ustawowo w dwóch zdaniach nie mogą być poprawnie dopre-
cyzowane w uchwałach rad z uwagi na konstytucyjne ograniczenia w
tym zakresie. To ustawa musi stanowić o podmiocie, przedmiocie,
stawkach i innych wskazanych w Konstytucji składnikach podatków.
Jeżeli tego nie czyni, albo robi to w sposób nieprecyzyjny, powstają
problemy interpretacyjne, które musi rozwiązywać gmina. Nie zawsze
robi to dobrze. Prowadzi to do tego, że organy gmin obciążane są skut-
kami niedoróbek ustawodawcy.

Zastrzeżenia można też mieć do konstrukcji upoważnień ustawo-
wych kierowanych do organów gmin. Obecnie przysługujące radom
gmin uprawnienia do normowania podatków i opłat zostały ukształtowa-
ne w epoce rad narodowych i od tamtego czasu nie uległy zasadniczym
zmianom. Rady gmin mają uprawnienia dotyczące tylko tych podatków
i opłat, co do których uprawnienia przysługiwały radom narodowym¹.
Zakres tych uprawnień i ich konstrukcja prawna jest niedostosowana do

1 Wyjątkiem jest podatek leśny.

współczesnych uwarunkowań i pozycji samorządu w obowiązującym systemie.

Nie można wskazać na racjonalne powody tak dużego zróżnicowania uprawnień rady w stosunku od 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. Podobne zróżnicowanie uprawnień widoczne jest w konstrukcji opłaty administracyjnej (wprowadzenie której zależne jest od woli rady) i opłaty skarbowej (w stosunku do której organy lokalne nie mają żadnych kompetencji). Jakie czynniki decydują o tak odmiennym podejściu ustawodawcy w stosunku do tak bliźniaczych świadczeń? 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 poza zasięgiem wpływu rady jest nie tylko podatek od czynności cywilnoprawnych i opłata skarbową, ale również podatek od spadków i darowizn oraz karta podatkowa.

Ustawowe upoważnienia do normowania konstrukcji podatków i opłat samorządowych są tak zredagowane, że nie tylko organy gmin mają wątpliwości co do ich rozumienia. Bardzo często jest to przedmiot odmiennych orzeczeń sądowych i sprzecznych poglądów doktryny. Uderza przede wszystkim brak jednolitej terminologii stosowanej w przepisach kompetencyjnych. Rada gminy jest np. uprawniona do **ustalania** stawek w podatku od posiadania psów i **określania** tych stawek w opłatach lokalnych. Czym różni się ustalanie od określania stawek? Niczym, ale nie zawsze o tym wiedzą pracownicy gmin przygotowujący projekty uchwał w sprawie stawek, próbujący dociec przyczyny takiego zróżnicowania.

Przepisy regulujące kompetencje organów lokalnych do wydawania uchwał podatkowych powinny w większym stopniu uprawniać je do podejmowania pewnych działań niż zmuszać. Organ gminy nie mające odpowiedniej kadry przygotowanej do stanowienia prawa podatkowe-

go, 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 zadecydować o ich wprowadzeniu. Takim świadczeniem powinien być podatek od posiadania psów. Obecnie jest on świadczeniem obligatoryjnym, które musi być wprowadzone nawet w tych gminach, gdzie koszty jego poboru są wyższe niż uzyskiwane wpływy.

Kłopoty z poprawnym rozszyfrowaniem kompetencji organów gminy są też spowodowane skąpą regulacją ustawową. 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 jeszcze niedawno miejsce, 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 wymogów stawianych przed upoważnieniem do wydania rozporządzenia.

W przepisach ustaw regulujących podatki i opłaty samorządowe powinien też być rozwiązany problem waloryzowania stawek. Muszą być wprowadzone jednolite kryteria waloryzacji stawek maksymalnych i minimalnych (podatek od środków transportowych). Stosowanie różnych kryteriów powoduje, że stawki minimalne stają się wyższe niż stawki maksymalne, co rzutuje negatywnie na zakładane proporcje zachodzące pomiędzy wysokością opodatkowania poszczególnych przedmiotów. Za anachroniczne należy uznać stawki, których wysokość jest zależna od ceny żyta i drewna. Wszystkie stawki w podatkach i opłatach stanowiących dochód gminy powinny być ustalane i waloryzowane na podstawie jednolitego wskaźnika. Powinien on być znany na tyle wcześniej, aby prace nad uchwaleniem stawek można było zainicjować na kilka miesięcy przed rozpoczęciem roku podatkowego.

Dużym problemem, dotyczącym nie tylko uchwał podatkowych, jest brak w organach (zwłaszcza małych gmin wiejskich) osób posiadających odpowiednie przygotowanie do redagowania projektów prawa miejscowego. W praktyce projekty uchwał podatkowych przygotowuje pracownik zajmujący się realizacją podatków, przy niewielkim współudzia-

le radcy prawnego. Pracownicy ci nie zawsze mają wykształcenie wyższe, a bardzo rzadko wykształcenie prawnicze. Nie mają oni dostatecznej wiedzy umożliwiającej prawidłowe przygotowanie projektu aktu normatywnego. Projekt ten jest przy tym bardzo często, na co zezwala procedura uregulowana w statucie, poprawiany na sesji przez radnych, od których trudno wymagać odpowiedniego przygotowania legislacyjnego.

Za mało wykwalifikowanej kadry przy jednoczesnym braku całościowych regulacji prawnych określających procedurę legislacyjną, prowadzi do uchwalania aktów wywołujących (na etapie ich stosowania) dużo problemów interpretacyjnych. Nie chodzi przy tym jedynie o niezgodność z prawem podejmowanych przez radę aktów. Ich legalność jest badana przez organy nadzoru i sądy. Akty te z uwagi na mankamenty redakcyjne i językowe wywołują bardzo często skutki niezamierzone, prowadzące do naruszenia interesu adresatów tych aktów albo gminy. Nie do rzadkości należą przypadki wprowadzania uchwał w sprawie ulg podatkowych, których postanowienia narażają gminy na znaczne ubytki dochodów budżetowych. Ich nieprecyzyjne sformułowania są wykorzystywane przez podatników do ucieczki od płacenia podatków zasilających budżet lokalny. Taki stan rzeczy nakazuje rozpatrzenie zasadności przyznania organom gmin kompetencji do wprowadzania na swoim terenie ulg podatkowych. W odróżnieniu od zwolnień mają one ze swej natury dosyć skomplikowaną konstrukcję, wymagającą rozbudowanej regulacji prawnej. Analiza podejmowanych przez rady uchwał wprowadzających ulgi wskazuje, że organy gmin nie radzą sobie z poprawnym ich uregulowaniem. Przemawia to za pozbawieniem ich tych uprawnień. Można też rozważyć potrzebę wprowadzenia ulg fakultatywnych, które byłyby uregulowane całościowo w ustawie, a rada gminy miałaby możliwość zadecydowania o ich wprowadzeniu na terenie danej gminy. Potrzeba wprowadzania takich ulg jest widoczna zwłaszcza w odniesieniu do przedsiębiorców podejmujących na terenie gmin działania inwestycyjne, które prowadzą do zwiększenia zatrudnienia. Gminy dostrzegając sens wprowadzenia takich ulg, robią to samodzielnie, ale są to z reguły przepisy niezgodne z prawem i prowadzące do nieprzewidzianych następstw. Bezpieczniejsze w stosowaniu byłyby ulgi inwestycyjne, których konstrukcja byłaby

uregulowana w ustawie, a organy gminy decydowałyby o ich wprowadzeniu.

Uporządkowania wymaga obowiązujący system zwolnień w podatkach i opłatach samorządowych. Przede wszystkim za duży jest zakres zwolnień wprowadzanych w ustawie. 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 typy 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) dotyczą nielicznych zwolnień ustawowych, z pominięciem innych, co nie ma żadnego uzasadnienia.

Z przepisów upoważniających radę do wprowadzania zwolnień podatkowych powinno być wyeliminowane pojęcie „zwolnień przedmiotowych”. W zupełności zabezpiecza interes podatników wynikający z Konstytucji zakaz wprowadzania w innej formie niż ustawa zwolnień podmiotowych. Zwolnienia przedmiotowe w czystej postaci są trudne do poprawnego zredagowania, co prowadzi do posługiwania się w uchwałach „dziwolągami” językowymi. Występują one dlatego, że rada – chcąc uniknąć zarzutu wprowadzenia zwolnienia innego niż przedmiotowe – redaguje przepis z wyeliminowaniem jego podmiotu.

W większym zakresie powinny być wykorzystywane przez ustawodawcę konstrukcje zwolnień zakładających współdecydowanie organów gmin w ich przyznawaniu. Jako przykład można wskazać zwolnienia występujące w ustawie o podatku rolnym, które są przyznawane w drodze decyzji wójta (burmistrza, prezydenta). Takie zwolnienie jest unormowane w ustawie, ale stosowane dopiero po złożeniu wniosku przez podatnika do organu podatkowego. Szczegółowe warunki stosowania tego typu zwolnień powinny być normowane w uchwałach rad, co umożliwi ich dostosowanie do specyfiki danego terenu.

Do podniesienia poziomu legislacyjnego aktów prawa miejscowego, oprócz uregulowania tego procesu w ustawach, przyczyniłoby się

zwiększenie uprawnień organów nadzoru już na etapie sporządzania projektów. W odniesieniu do projektów uchwał podatkowych powinien być wprowadzony ustawowy obowiązek ich przedkładania regionalnej izbie obrachunkowej 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.

Rozważenia wymaga potrzeba zmiany obowiązującego modelu ogłaszania aktów prawa miejscowego. 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. Zastrzeżenia te wydają się być szczególnie uzasadnione w odniesieniu do uchwał podatkowych. Są one uchwalane pod koniec roku poprzedzającego rok podatkowy i muszą wejść w życie przed rozpoczęciem roku podatkowego. Jest więc bardzo mało czasu na ich podjęcie i jeszcze mniej na ich ogłoszenie. Powoduje to, że procesowi stanowienia uchwał podatkowych towarzyszą pośpiech i strach przed skutkami zbyt późnego ogłoszenia 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 podatkowych, co było sygnalizowane wcześniej i przyznać organom gmin możliwość samodzielnego ogłaszania uchwał w prowadzonym przez nie dzienniku urzędowym.

Wyżej wskazane charakterystyczne cechy obowiązującego modelu stanowienia miejscowego prawa podatkowego wskazują, że ma on wiele mankamentów. Należy mieć nadzieję, że sformułowane w niniejszym opracowaniu wnioski i postulaty zostaną wzięte pod uwagę przy reformowaniu zasad tworzenia prawa podatkowego przez organy samorządu terytorialnego.

Bibliografia

- Adamiak B.: Statut gminy, „Samorząd Terytorialny” 1993, nr 7–8.
- Agopszowicz A.: Zarys prawa samorządu terytorialnego, Katowice 1994.
- Agopszowicz A., Gilowska Z.: Ustawa o gminnym samorządzie terytorialnym. Komentarz, Warszawa 1999,
- Bartoszewicz M, Czym jest klęska, „Wspólnota” 2000, nr 40,
- Bieluk J., Etel L., Jankowski B.: Popławski M.: Presnarowicz S.: Polityka podatkowa gminy, Białystok 2000.
- Borodo A.: Glosa do wyroku NSA z dnia 18. grudnia 1995 r. (sygn. akt SA/Wr 2211/95), OSP 1997, z. 3, poz. 54.
- Brzeziński B.: Podatek rolny, Warszawa, Poznań, Toruń 1988.
- Brzeziński B.: Komentarz do wyroku NSA z dnia 23. lipca 1991 r. (sygn. akt III SA 452/91), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 4.
- Brzeziński B.: Komentarz do wyroku NSA z dnia 6. października 1992 r. (sygn. akt III SA 1471/92), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 4.
- Brzeziński B.: Prawo podatkowe, Toruń 1999.
- Brzeziński B.: Kalinowski M.: Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa, Toruń 1994.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A.: Orzecznictwo sądów w sprawach podatkowych. Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny, Toruń 1996.
- Brzeziński B., Kalinowski M.: Glosa do wyroku NSA z dnia 8. września 1995 r. (sygn. akt SA/Wr 1374/95), OSP 1996, nr 12.
- Ciapała J.: Prawo miejscowe, (w:) M. Ofiarska, J. Ciapała (red.): Zarys prawa samorządu terytorialnego, Poznań 2001.
- Czeszejko–Sochacki Z.: Skarga konstytucyjna w prawie polskim, „Przegląd Sejmowy” 1998, nr 1.

- Dąbek D.: Prawo miejscowe samorządu terytorialnego, Bydgoszcz–Kraków 2003.
- Dolnicki B.: Samorząd terytorialny. Zagadnienia ustrojowe, Kraków 1999.
- Dowgier R.: Wyłączenie gruntu, budynku i budowli z działalności gospodarczej – „względy techniczne”, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 5.
- Dowgier R.: Glosa do wyroku NSA z dnia 13. czerwca 2002 r. (sygn. akt I SA/Łd 2272/00), „Finanse Komunalne” 2003, nr 6.
- Dubrzycki B.: Programy pomocowe, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 4.
- Dzwonkowski H.: Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji, „Glosa” 1999, nr 6.
- Etel L.: Glosa do wyrok NSA z dnia 20 stycznia 1998 r. (sygn. akt I SA/P 1064/97), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1999, nr 3.
- Etel L.: System podatkowy, (w:) E. Ruśkowski (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2000, t. 2.
- Etel L.: Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne, Białystok 2001.
- Etel L.: Stanowienie zwolnień i ulg podatkowych przez władzę lokalną, (w:) R. Mastalski (red.): Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza, Wrocław 2001.
- Etel L.: Opłata administracyjna za wpis do ewidencji działalności gospodarczej, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 5.
- Etel L.: Glosa do wyroku NSA z dnia 15. czerwca 2000 r. (sygn. akt III SA 613/00), „Finanse Komunalne” 2001, nr 2.
- Etel L.: Glosa do wyroku NSA z dnia 19. czerwca 2001 r. (sygn. akt III SA 593/01), „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 1.
- Etel L.: System podatkowy (zarys wykładu), Siedlce 2002.
- Etel L.: Podatek od nieruchomości, rolnej i leśnej. Komentarz, Warszawa 2003.
- Etel L., Ruśkowski E.: Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Warszawa 1996.

- Etel L., Popławski M.: Podatki i opłaty realizowane przez gminy w 2001 r.: Warszawa 2001.
- Etel L., Presnarowicz S.: Podatek od środków transportowych, Warszawa 2002.
- Etel L., Popławski M., Presnarowicz S., Dowgier R.: Podatki i opłaty samorządowe w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 2003.
- Fabin B., Lachiewicz W.: Ulgi i zwolnienia w podatku od nieruchomości jako forma udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom (wybrane problemy stosowania prawa), „Finanse Komunalne” 2003, nr 3.
- Frankiewicz E.: Gwarancje ochrony gminy przed organami nadzoru, (w:) J. P. Tarno, Samorząd terytorialny wobec wyzwań integracji europejskiej, Zielona Góra 2003.
- Gajoch H., Czarnocki G.: Stanowienie podatków i opłat lokalnych w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych, „Finanse Komunalne” 2001, nr 3.
- Głuchowski J.: Polskie prawo podatkowe, Warszawa 2002.
- Gomułowicz A.: Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny, Warszawa 2003,
- Gomułowicz A., Małecki J.: Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2002,
- Górecki P.: Uprawnienie samorządu terytorialnego do złożenia skargi na rozstrzygnięcia nadzorcze, „Finanse Komunalne” 2001, nr 2.
- Hanusz A.: Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego wraz z komentarzem, Lublin 1992.
- Hanusz A.: Podatki i opłaty lokalne. Przepisy, orzecznictwo, komentarz, Warszawa 1993.
- Hanusz A.: Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce, Lublin 1996.
- Kalinowski M.: Glosa do wyroku NSA z dnia 26. maja 1994 r. (sygn. akt SA/Ka 1897/93), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, nr 6.

- Kieres L.: Analiza zgodności polskiego prawa samorządu terytorialnego z Europejską Kartą Samorządu Terytorialnego, „Samorząd Terytorialny” 1998, nr 9.
- Kijowski D.: W kwestii stosowania przez organy administracji publicznej uchwał organów gmin wydanych z przekroczeniem upoważnienia ustawowego, „Casus” 1996, nr 2.
- Kijowski D.: System nadzoru nad samorządem terytorialnym, (w:) Reforma administracji publicznej, Warszawa 1998.
- Kisiel W.: Ustrój samorządu terytorialnego w Polsce, Warszawa 2003.
- Kisielewicz A.: Samodzielność gminy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 2002,
- Kmiecik Z., Sthal M.: Akty nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 1–2.
- Koleśnik A.: Co to są względy techniczne? „Dobra Firma” – dodatek do „Rzeczpospolitej” z dnia 13. lutego 2003 r.
- Kotulski M.: Uchwały podatkowe jako akty prawa miejscowego stanowione przez samorząd terytorialny, „Finanse Komunalne” 2001, nr 2.
- Kosikowski C.: Propozycje ujęcia finansów publicznych w przyszłej Konstytucji RP, (w:) Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera, Poznań 1997.
- Kosikowski C.: Legislacja finansowa, Warszawa 1998.
- Kosikowski C.: Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji, „Glosa” 1999, nr 7.
- Kosikowski C., Tomaka R.: Dochody budżetowe w socjaliźmie, Łódź 1982.
- Kosikowski C., Matuszewski J.: Opodatkowanie posiadania psów – czyli płacz ze śmiechu wokół budy, Warszawa 2002.
- Krawczyk R.: Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad jednostkami samorządu terytorialnego, (w:) J.P. Tarno (red.): Samorząd terytorialny wobec wyzwań integracji europejskiej, Zielona Góra 2003.
- Leoński Z.: Ustrój i zadania samorządu terytorialnego w Polsce, Poznań 1994.

- Leoński Z.: Nadzór nad samorządem terytorialnym, (w:) Z. Niewiadomski, A. Piekara (red.): Samorząd terytorialny. Zagadnienia prawne i administracyjne, Warszawa 1998.
- Lisowski P.: Samorządowe organy podatkowe a interpretacje ministra finansów, (w:) M. Miemiec, B. Cybulski (red.): Samorządowy poradnik budżetowy na 2003 rok, Warszawa 2003.
- Liszewski G.: Reforma podatków majątkowych w Polsce, Białystok 2001 (maszynopis powielony).
- Litwińczuk H.: Władztwo lokalne w sferze podatkowej, „Finanse” 1985, nr 9.
- Mariański A.: Orzecznictwo SN i NSA w odniesieniu do art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, „Finanse Komunalne” 1997, nr 3.
- Mastalski R.: Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 18. grudnia 1992 r. (sygn. akt III AZP 25/92), „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1994, z. 1.
- Mastalski R.: Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995,
- Mastalski R.: Prawo podatkowe – część ogólna, Warszawa 1998.
- Miemiec W.: Europejska Karta Samorządu Terytorialnego jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin – wybrane zagadnienia teoretycznoprawne, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 10.
- Nowacki J.: Klauzula „państwo prawne” a orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, (w:) E. Zwierzchowski (red.): Prawo i kontrola jego zgodności z Konstytucją, Warszawa 1997.
- Nowak K.: Pomoc publiczna na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 5.
- Nykiela W.: Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia), (w:) Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998.
- Nykiel W.: Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002.
- Oliwniak S.: Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na system prawa, Białystok 2001.

- Ofiarski Z., Mokrzycki M., Rutkowski B.: Reforma samorządu terytorialnego. Zagadnienia finansowo–prawne. Tom II, Szczecin–Zielona Góra 1999.
- Oniszczyk J.: Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2001.
- Paczocha M.: Granice władztwa podatkowego gmin (wybrane zagadnienia), „Finanse Komunalne” 2000, nr 6.
- Paczocha M.: Ogłaszanie samorządowych aktów prawnych (część 1), „Finanse Komunalne” 2001, nr 5.
- Paczocha M.: Ogłaszanie samorządowych aktów prawnych (część 2), „Finanse Komunalne” 2001, nr 6.
- Paczocha M.: Glosa do wyroku NSA z dnia 26. października 2001 r. (sygn. akt. SA/Rz 1622/01), „Finanse Komunalne” 2002, nr 2.
- Paczocha M.: Glosa do wyroku NSA z dnia 5. kwietnia 2002 r. (sygn. akt I SA/Gd 434/01), „Finanse Komunalne” 2002, nr 6.
- Podgórski K.: Nadzór nad samorządem terytorialnym, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 1.
- Presnarowicz S.: Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej, Warszawa 2002.
- Presnarowicz S.: Zobowiązania i postępowanie podatkowe, (w:) E. Ruśkowski (red.): Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2000, t. 2.
- Popławski M.: Lokalne prawo podatkowe, Białystok 2002 (maszynopis powielony).
- Popławski M.: Pojęcie podatków lokalnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 7–8.
- Rot H., Siarkiewicz K.: Zasady tworzenia prawa miejscowego, Warszawa 1994.
- Ruśkowski E., Etel L.: Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 3.
- Ruśkowski E.: Finanse lokalne (zarys wykładu), Siedlce 2001.

- Ruśkowski E.: Reforma dochodów JST a reforma systemu podatkowego w Polsce, (w:) A. Pomorska (red.): Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego, Lublin 2003.
- Rzążewska M.: Zaskarżanie uchwał samorządu terytorialnego do Naczelnego Sądu Administracyjnego, Zielona Góra 1997.
- Sarnecki P.: System źródeł prawa w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2002.
- Sech W.: Podatek od środków transportowych w 2002 roku, Warszawa 2001.
- Sokal T.: Opłata administracyjna a opłata skarbową, „Finanse Komunalne” 2001, nr 3.
- Srocki S.: Kompetencje nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych, (w:) B. Cybulski, S. Srocki (red.): Regionalne Izby Obrachunkowe w latach 1993–2003, Wrocław 2003.
- S. Srocki (red.), Regionalne izby obrachunkowe w latach 1993–2003, Wrocław 2003.
- Szewc A., Szewc T.: Uchwałodawcza działalność organów samorządu terytorialnego, Warszawa 1999.
- Tarno J.P.: Sądowa kontrola legalności uchwał organów gminy (w świetle ustawy z dnia 30. sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi), (w:) J.P. Tarno (red.): Samorząd terytorialny wobec wyzwań integracji europejskiej, Zielona Góra 2003.
- Teszner K.: Glosa do wyrok NSA z dnia 6. lutego 2001 r. (sygn. akt SA/Rz 1070/00), „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 8.
- Warylewski J. (red.), Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia, Warszawa 2003.
- Witalec W.: Lokalne prawo podatkowe, „Finanse Komunalne” 2000, nr 2.
- Woś T.: Postępowanie sądowo-administracyjne, Warszawa 1996.
- Wróblewski J.: Rozumienie prawa i jego wykładnia, Ossolineum 1990.
- Zimmermann J.: Konstrukcja interesu prawnego w sferze działań Naczelnego Sądu Administracyjnego, (w:) H. Olszewski, B. Popowska (red.): Gospodarka, Administracja, Samorząd, Poznań 1997.