

# Zespół Ekspertki ds. Lokalnego Prawa Podatkowego

---

Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, 15-213

Białystok, ul. Mickiewicza 1

tel. (+ 48 85) 745-71-49, fax. (+48 85) 740-60-89

**Uwagi do projektu ustawy z dnia 24.07.2014 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw, w zakresie zmian w podatku rolnym, leśnym oraz podatkach i opłatach uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (druk nr 2656)**

Białystok, dnia 13 października 2014 r.

# Zespół Ekspercki ds. Lokalnego Prawa Podatkowego

Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, 15-213

Białystok, ul. Mickiewicza 1

tel. (+ 48 85) 745-71-49, fax. (+48 85) 740-60-89

Nie negując zasadniczo pozytywnych zmian w zakresie objętych przedmiotowym projektem zmian w ustawie o podatku rolnym, leśnym oraz ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, koniecznym wydaje się wyeliminowanie z tego projektu zasadniczych mankamentów. Pozostawienie wskazanych niżej regulacji w proponowanym kształcie przyczyni się do istotnych praktycznych problemów związanych z ich stosowaniem zarówno przez podatników jak i gminne organy podatkowe.

**1.** W pierwszej kolejności w zakresie zmian w ustawie o podatku rolnym należy, czego projekt w ogóle nie dostrzega, uwzględnić dokonane z dniem 1 stycznia 2014 r. zmiany w rozporządzeniu Rady Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków.<sup>1</sup> Po nowelizacji zmianie uległy zasady klasyfikacji gruntów, w szczególności w zakresie gruntów rolnych. Zgodnie z obowiązującym brzmieniem § 68 ust. 1 wskazanego rozporządzenia grunty rolne dzieli się na użytki rolne, do których zaliczono również grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych.

Z aktualnego brzmienia art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>2</sup> wynika, iż opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. **W związku z tym przepis ten należy dostosować do aktualnych zasad kwalifikowania gruntów w ewidencji gruntów i budynków poprzez wskazanie, że podatek rolny obejmuje użytki rolne.** Grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych stanowią rodzaj użytku rolnego, więc mieszczą się w pojęciu „użytki rolne” i nie wymagają odrębnego wyróżnienia w art. 1 wskazanej ustawy.

**2.** W ustawie o podatku rolnym, leśnym oraz o podatkach i opłatach lokalnych wprowadza się tożsame rozwiązanie, wedle którego *„Nie wszczynają się postępowania, a postępowanie wszczęte umarza, jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego nie przekraczałaby, określonych na dzień 1 stycznia roku podatkowego, kosztów doręczenia w najniższej wysokości w obrocie krajowym listowej ekonomicznej przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru, przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz. U. poz. 1529). W takim przypadku decyzję umarzającą postępowanie pozostawia się w aktach sprawy, a organ jest nią związany od chwili wydania.”*

Wskazany przepis budzi zasadnicze wątpliwości w kontekście braku obowiązku informowania strony postępowania o umorzeniu wszczętego wobec niej postępowania. Proponowana regulacja może prowadzić do sytuacji, w której strona postępowania zostanie poinformowana o wszczęciu wobec niej postępowania podatkowego, ale nigdy nie uzyska informacji, że postępowanie to zostanie wobec niej umorzone. Ponadto przed wydaniem decyzji o umorzeniu, którą pozostawia się w aktach sprawy, organ będzie musiał wyznaczyć stronie 7-dniowy termin do wypowiedzenia się w zakresie materiału dowodowego (art. 200 o.p.), co wiąże się z doręczeniem tego postanowienia. **Z tego względu zasada zaufania wymaga, aby w przypadku umorzenia postępowanie podatkowego w sytuacji, gdy**

<sup>1</sup> Dz.U. Nr 38, poz. 454 ze zm.

<sup>2</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 1381 ze zm.

# Zespół Ekspertki ds. Lokalnego Prawa Podatkowego

Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, 15-213

Białystok, ul. Mickiewicza 1

tel. (+ 48 85) 745-71-49, fax. (+48 85) 740-60-89

**jego wysokość nie przekracza wskazanej w ww. przepisie kwoty, decyzja umarzająca była jednak doręczana stronie.** Zbędna jest więc ostatnie zdanie wskazanego przepisu.

Dodatkowo należy zauważyć, iż zasadne byłoby zastrzeżenie, że wskazany tryb dotyczy wyłącznie decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>3</sup> i nie odnosi się do nadzwyczajnych trybów wzruszenia takich decyzji. Przy braku takiego zastrzeżenia w istocie podatnicy inni niż osoby fizyczne nie będą musieli składać deklaracji, gdy kwota zobowiązania nie przekracza wskazanej kwoty, bo w tym przypadku organ musiałby wszcząć postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, czego proponowany przepis zakazuje. W przypadku samoobliczenia podatku w deklaracji brak jest racjonalnego uzasadnienia dla odstąpienia od obowiązku deklarowania podatku w niskich kwotach, jeżeli u podstaw wskazanej zmiany legło uwolnienie gmin od kosztów doręczenia decyzji.

Proponowane rozwiązanie budzi także istotne wątpliwości w przypadku jego stosowania przy wzruszeniu decyzji ostatecznych w tzw. trybach nadzwyczajnych. Pojawia się bowiem w tych przypadkach problem sytuacji, w których np. zobowiązanie ustalone na początku roku przekracza wskazaną w przepisie kwotę, ale w trakcie roku jego wysokość zostaje obniżona poniżej wskazanego poziomu (np. wymiar na 20 zł, sprzedaż nieruchomości i podatek, który pozostał w wysokości 5 zł). Wydaje się, że w tym przypadku organ i tak jest zobowiązany zastosować tryb nadzwyczajny, co wiąże się z wydaniem decyzji chociażby po to, aby zwrócić nadpłatę, a zatem analizowany przepis traci rację bytu.

Generalnie więc proponowane rozwiązanie jest dostosowane jedynie do sytuacji podstawowej, polegającej na corocznym wymiarze podatku, ale nie uwzględnia sytuacji, w których uprzednio wydane decyzje ostateczne są w trybach nadzwyczajnych weryfikowane.

Końcowo podnieść należy, iż wobec możliwości doręczania decyzji w formie elektronicznej oraz wykorzystywania do doręczeń przez gminne organy podatkowe swoich pracowników lub sołtysów, należałoby rozważyć, czy analizowana regulacja nie powinna mieć charakteru fakultatywnego. W organach, które wykorzystują wskazane sposoby doręczeń, w tym w gminach posiadających znaczne obszary gruntów rolnych i leśnych, koszty doręczenia decyzji są niewielkie, a kwoty, które utracą w następstwie wprowadzonej regulacji mogą być znaczące. **Dlatego analizowany przepis powinien stanowić, że organ podatkowy może odstąpić od wszczęcia postępowania we wskazanych w nim przypadkach.**

**3.** W proponowanej zmianie art. 12 i 13f ustawy o podatku rolnym wskazuje się, które z ze zwolnień i ulg stanowią pomoc *de minimis* w rolnictwie. Wymienia się w tym zakresie m.in. zwolnienie z art. 12 ust. 1 pkt 4 z tytułu nabycia gruntów na utworzenie lub powiększenie gospodarstwa rolnego. Zauważyć więc trzeba, że po zastosowaniu wskazanego zwolnienia, które stanowi pomoc *de minimis* w rolnictwie, podatnikowi na podstawie art. 12 ust. 6 przysługuje ulga w podatku rolnym. Ulgi tej w projekcie nie uznaje się za pomoc *de minimis*, co wydaje się oczywistym przeoczeniem. Skoro bowiem zwolnienie z art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym stanowi pomoc *de minimis*, to również ulga stosowana po tym

<sup>3</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.

# Zespół Ekspertki ds. Lokalnego Prawa Podatkowego

Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, 15-213

Białystok, ul. Mickiewicza 1

tel. (+ 48 85) 745-71-49, fax. (+48 85) 740-60-89

okresie jest taką pomocą. **Należy więc uwzględnić tę ulgę w art. 13f, wskazując wprost, że stanowi ona pomoc *de minimis* w sektorze rolnictwa.**

4. W znowelizowanym art. 13c ustawy o podatku rolnym pojawia się stwierdzenie, że organ podatkowy może przyznać podatnikowi ulgę. Z uzasadnienia projektu wynika, że projektodawca chciał wskazać wprost w tym przepisie, że ulgi udziela organ podatkowy, co w aktualnym stanie prawnym nie jest wyartykułowane. Zauważyć jednak należy, iż proponowany przepis jest wadliwy, gdyż wprowadza uznaniowość organu („może”), bez wskazania jakichkolwiek kryteriów w tym zakresie. **Zasadne jest więc wskazanie, że organ podatkowy przyznaje ulgę, w przypadku wprowadzenia stanu kęski żywiolowej, a nie że może ją przyznać.**

5. W art. 1a ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>4</sup> proponuje się dodanie w pkt 2a definicji garażu, wedle której jest to „*budynek lub jego część do przechowywania i niezawodowej obsługi samochodów osobowych - w rozumieniu przepisów prawa budowlanego*”. W naszej ocenie definicja ta miała rację bytu na tym etapie projektowanych zmian, w którym proponowano odrębną stawkę dla opodatkowania garaży. Po rezygnacji z tej zmiany, wprowadzenie do ustawy definicji garażu jest pozbawione sensu tym bardziej, że przepisy prawa budowlanego nie pozwalają na zidentyfikowanie budynków lub ich części odpowiadających wskazanej definicji. Zmiana zasad opodatkowania garaży stanowiących współwłasność i będących odrębnym przedmiotem własności, nie wymaga definiowania garażu w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Proponowana definicja niczego w istocie nie wyjaśnia i będzie tylko źródłem problemów interpretacyjnych.

6. W odniesieniu do proponowanego brzmienia stawki dla gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub pod wodami powierzchniowym płynącymi w jeziorach i zbiornikach sztucznych, należy podkreślić cel wprowadzenia tej zmiany. Otóż w praktyce organy podatkowe nie dysponowały rejestrem jezior, gdyż ewidencja gruntów i budynków takiego oznaczenia nie przewiduje. Dlatego pozytywnie można ocenić rozwiązanie, wedle którego przedmiotowa stawka będzie stosowana do wszystkich gruntów o klasyfikacji Ws. Dlaczego jednak w dalszym ciągu ustawodawca w analizowanym przepisie pozostawia pojęcie „jezioro” skoro są problemy z identyfikacją tego rodzaju gruntów? **Zasadniczo więc należałoby rozważyć, czy stawka dla gruntów o klasyfikacji Wp w jeziorach i zbiornikach sztucznych jest w ogóle potrzebna?** Takie grunty pod wodami płynącymi, jak wskazuje się w uzasadnieniu zmiany art. 7 ust. 1 pkt 8a ustawy, stanowią własność Skarbu Państwa i nie są przedmiotem obrotu cywilnoprawnego. Zatem zakładając, że w stosunku do nich podatnikiem będzie zawsze Skarb Państwa, zawsze będą one objęte zwolnieniem z art. 7 ust. 1 pkt 8 a ustawy, a więc proponowana stawka nigdy nie znajdzie do nich zastosowania.

7. Proponuje się wprowadzenie w zakresie podatku rolnego, leśnego oraz od nieruchomości zasady wedle której „*W przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 100 zł podatek jest płatny jednorazowo w terminie płatności pierwszej raty*”. Przepis ten uwzględnia

<sup>4</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 849 ze zm.

# Zespół Ekspercki ds. Lokalnego Prawa Podatkowego

Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, 15-213

Białystok, ul. Mickiewicza 1

tel. (+ 48 85) 745-71-49, fax. (+48 85) 740-60-89

jednak tylko typowe sytuacje istnienia obowiązku podatkowego od początku roku. Problematiczne jest jednak jego stosowanie gdy, np. podatnik nabywa grunt po terminie płatności ostatniej raty (kupił grunt 20 listopada). W tym przypadku nie występują żadne raty, gdyż podatek jest płatny jednorazowo. **Zatem należałoby wskazany przepis zmienić w ten sposób, iż jednorazowa płatność podatku miałaby miejsce w najbliższym terminie płatności.** Byłaby to najbliższa rata lub inny termin (np. 14 dni od doręczenia decyzji), gdy raty nie występują.

**8. Końcowo należy jeszcze raz postulować wprowadzenie do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o podatku leśnym wyłączenia z opodatkowania gminy, aby uniknąć sytuacji, w której podmiot ten sam sobie deklaruje i nalicza podatek.** Jest to źródło szeregu nieporozumień i problemów np. z zawyżaniem wskaźnika dochód własnych z tytułu podatków, który jest uwzględniany na potrzeby wyliczenia części wyrównawczej subwencji ogólnej. Aktualnie gmina, na mocy wyraźnego przepisu, jest wyłączona z opodatkowania podatkiem rolnym, ale musi sobie naliczać podatek od nieruchomości, leśny oraz od środków transportowych. Jest to zmiana, która w istocie nie wywiera żadnych skutków finansowych, a będzie realizowała od dawna formułowane postulaty środowisk samorządowych.

prof. zw. dr hab. Leonard Etel  
kierownik Katedry Prawa Podatkowego na  
Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

dr Rafał Dowgier  
adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na  
Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku